



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL

ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN

UNIDAD TEPEPAN

SECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN

“EFECTOS DE LA REFORMA FISCAL 2010 EN EL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS
MORALES DEL REGIMEN GENERAL DE LEY QUE
CONSOLIDAN FISCALMENTE.”

TESINA

Para obtener la Especialidad en:

IMPUESTOS

Presenta:

C.P. MARÍA DEL CARMEN GÓMEZ GONZÁLEZ

DIRECTOR DE TESINA:

C.P.C. y E.I. RUBÉN LÓPEZ SÁNCHEZ

MEXICO, D.F.

JUNIO 2011





INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL
SECRETARIA DE INVESTIGACION Y POSGRADO

ACTA DE REVISIÓN DE TESINA

En la Ciudad de MÉXICO siendo las 12:00 horas del día 02 del mes de JUNIO del 2011 se reunieron los miembros de la Comisión Revisora de Tesina designada por el Colegio de Profesores de Estudios de Posgrado e Investigación de ESCA UNIDAD TEPEPAN para examinar la tesina de especialidad titulada:

“EFECTOS DE LA REFORMA FISCAL 2010 EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LEY QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE”

Presentada por la alumna:

GÓMEZ

Apellido paterno

GONZÁLEZ

materno

MARÍA DEL CARMEN

nombre(s)

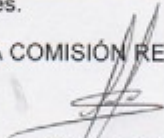
Con registro:


B	0	9	1	1	6	9
---	---	---	---	---	---	---

Aspirante de: **Especialidad en Impuestos.**

Después de intercambiar opiniones los miembros de la Comisión manifestaron **SU APROBACIÓN DE LA TESINA**, en virtud de que satisface los requisitos señalados por las disposiciones reglamentarias vigentes.

LA COMISIÓN REVISORA

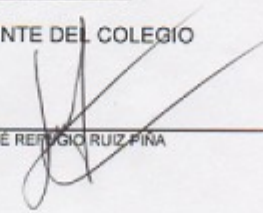

C.P.C. y E. I. RUBÉN LÓPEZ SÁNCHEZ


M. en C. HÉCTOR MANUEL LEAL PÉREZ




M. en C. MARCELA ROJAS ORTEGA

EL PRESIDENTE DEL COLEGIO


M. en C. JOSÉ REFUGIO RUIZ PINA



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO

CARTA CESION DE DERECHOS

En la Ciudad de México el día 02 del mes de Junio del año 2011, la que suscribe **MARÍA DEL CARMEN GÓMEZ GONZÁLEZ** del Programa de **ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS** con número de registro **B091169**, adscrita a **ESCA UNIDAD TEPEPAN**, manifiesta que es autora intelectual del presente trabajo de Tesina bajo la dirección de **C.P.C Y E.I RUBEN LÓPEZ SÁNCHEZ** cede los derechos del trabajo titulado **“EFECTOS DE LA REFORMA FISCAL 2010 EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LEY QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE”**, al Instituto Politécnico Nacional para su difusión, con fines académicos y de investigación.

Los usuarios de la información no deben reproducir el contenido textual, gráficas o datos del trabajo sin el permiso expreso del autor y/o director del trabajo. Este puede ser obtenido escribiendo a la siguiente dirección de correo electrónico **mcgg@gruposite.com.mx** Si el permiso se otorga, el usuario deberá dar el agradecimiento correspondiente y citar la fuente del mismo.

MARÍA DEL CARMEN GÓMEZ GONZÁLEZ

AGRADECIMIENTOS

A MI FAMILIA

Gracias por el apoyo incondicional, el esfuerzo en conjunto y por alentarme a seguir siempre adelante a no claudicar y siempre lograr los objetivos, nuestras metas.

AL INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL

Gracias a esta H. Institución por cobijar las aspiraciones de ser mejores profesionales cada día.

A LOS PROFESORES

Gracias a los profesores que con paciencia, dedicación y fervor nos conducen por el camino del saber

Í N D I C E

Resumen.....	8
Abstrac.....	9
Marco Teórico Conceptual.....	10
Planteamiento del problema.....	13
Pregunta general de investigación.....	15
Pregunta específica de investigación.....	15
Objetivo general.....	16
Objetivos específicos.....	16
Justificación.....	17
Glosario de Términos.....	20
Introducción.....	23

I CONSOLIDACIÓN FISCAL

I.I.	Antecedentes.....	27
I.I.I	Concepto.....	37
I.I.II	Características.....	38
I.I.III	Finalidad	38
I.II	Aspectos generales de Consolidación Fiscal.	
I.II.I	Controladoras.....	40
I.II.II	Controladas.....	41
I.II.III	Sociedades que no pueden ser controladoras o controladas.....	44
I.II.IV	Participación consolidable.....	45

II CONSOLIDACIÓN VIGENTE EN 2009

II.I	Requisitos formales para consolidar	46
II.II	Incorporación.....	50
II.III	Desincorporación.....	51
II.IV	Desconsolidación.....	52
II.V	Consolidación fiscal vigente en 2009.....	53
II.V.I	Normatividad.....	53
II.V.II	Caso Práctico.....	57

III REFORMA FISCAL 2010

III.I	Análisis y estudio de la Reforma Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta en el Régimen de Consolidación Fiscal.....	59
III.II	Comparativo de consolidación fiscal antes y después de la Reforma Fiscal 2010.....	65
III.III	Conclusiones.....	75

BIBLIOGRAFIA.....	78
--------------------------	-----------

RESUMEN

Con la aprobación de la reforma para 2010 en la cual se modifica el Régimen de Consolidación fiscal, estableciendo un límite de cinco años para que las empresas comiencen a pagar el Impuesto Sobre la Renta que han diferido en años previos, con esto, en cada uno de los dos primeros años las empresas que consolidan deberán liquidar 25% de la deuda fiscal, en el tercero el 20% y en el cuarto quinto año el 15% .

Se considera que la reforma aprobada recientemente por el Congreso de la Unión es contraria al origen y finalidades del régimen de consolidación fiscal, puesto que pretende que las empresas que cuentan con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado, paguen el impuesto como si no hubieran contado con dicha autorización y, por ende, como si se tratara de sociedades individuales, que no forman parte de un grupo empresarial.

Con la reforma aprobada se elimina el efecto fiscal neutral para los grupos de consolidación, situación que afecta gravemente a las empresas que optaron por organizarse de esa manera.

ABSTRACT

With the approval of the reform for 2010 which amends the tax consolidation regime, setting a limit of five years before companies begin to pay income tax to be deferred in previous years with this, in each of the first two years of consolidated companies will settle 25% of the tax debt, the third 20% and the fourth the fifth year 15%

It is considered that the reform recently approved by Congress is contrary to the origin and purpose of the tax consolidation regime, as it seeks companies that are authorized to determine its consolidated taxable income, pay the tax as if they had not counted with such authorization and, therefore, as if they were individual companies, which are not part of a business group.

With the reform approved eliminating the effect of neutral fiscal consolidation groups, a situation that seriously affects the companies that chose to organize that way.

MARCO TEORICO CONCEPTUAL

Se presentó la iniciativa de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales en cuya exposición de motivos se manifiesta que se propone una reforma integral de la hacienda pública como un instrumento para garantizar al estado, manifestando entre otros objetivos, la captación de mayores recursos para atender las necesidades de financiamiento y, en consecuencia, alcanzar el desarrollo sustentable, que constituye un aspecto prioritario.

Conforme a lo anterior en la llamada “Reforma Hacendaria por los que menos tienen”, se incluyeron propuestas y modificaciones orientadas a la atención de diversos temas en materia de finanzas públicas agrupados en cuatro vertientes:

- Mejorar la eficacia del gasto público y la rendición de cuentas;
- Mejorar la administración tributaria;
- Reforzar el federalismo fiscal,
- Establecer las bases de un sistema tributario para incrementar la recaudación mediante instrumentos impositivos flexibles y neutrales respecto de la inversión.

Como se puede observar el punto IV es establecer las bases de un sistema tributario para incrementar la recaudación mediante instrumentos impositivos flexibles y neutrales respecto de la inversión; nuestro estudio tiende a enfocarse principalmente a este punto.

Durante el ejercicio fiscal de 2008 la recaudación por concepto del ISR generó ingresos equivalentes al 5.2 por ciento del Producto Interno Bruto, lo cual representa un nivel superior al promedio observado de los últimos 28 años. La cifra mencionada incluye la recaudación de los impuestos al activo, empresarial a tasa única e IDE.

Asimismo, la recaudación del ISR aportó el 51.8 por ciento al total de los ingresos tributarios no petroleros en 2008.

Cabe mencionar que del total de los ingresos generados por concepto del ISR, el 41 por ciento proviene de los ingresos percibidos por las personas físicas que tributan bajo el régimen de salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, en tanto que el 59 por ciento restante proviene, entre otras, de actividades empresariales, prestación de servicios profesionales y de arrendamiento, realizadas por personas físicas y morales.

No obstante lo anterior, durante los primeros siete meses de 2009 se observó un debilitamiento en la recaudación. Al mes de julio la captación del ISR registró una disminución de 14.3 por ciento en términos reales respecto del monto observado en el mismo período de 2008; además, el nivel de recaudación total es 16.4 por ciento inferior a la meta presupuestada para el mes de julio del presente ejercicio fiscal.

Lo anterior se explica por la menor actividad económica registrada en el país debido al impacto de factores coyunturales como la crisis financiera internacional que se propagó al resto de la economía y las medidas adoptadas para atender la contingencia sanitaria ocurrida a finales de abril de 2009.

Por otra parte, se anticipa que la menor recaudación de ingresos tributarios ya no podrá ser compensada con ingresos petroleros, debido a la reducción en la plataforma de extracción y exportación de petróleo, así como a la volatilidad del precio internacional de este hidrocarburo; situación que ha impuesto un límite al modelo de financiamiento público sustentado en buena parte sobre la renta petrolera.

Considerando lo anterior, el Gobierno Federal está obligado a actuar de manera responsable proponiendo medidas tributarias que permitan hacer frente a esta situación y evitar el desorden económico, sin que con ello se vulneren los derechos

constitucionales del contribuyente, siendo la intención del Estado velar por el interés público, a través de ajustes razonables, es por ello que la Iniciativa en materia del ISR pretende, entre otros objetivos, fortalecer la recaudación.

Las medidas que se propusieron son las siguientes:

1. Ajuste temporal a la tarifa de personas físicas y tasa aplicable a las personas morales
2. Nuevo esquema de intereses
3. Régimen de consolidación fiscal

Aunque pocas las propuestas de reforma las tres son sustanciales, sin embargo, no por restar el mérito una de otra nuestro estudio se concentrara específicamente en el punto 3. Régimen de Consolidación Fiscal.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Es de mencionar que conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009, existen situaciones que originan el pago del impuesto diferido dentro de la consolidación fiscal, a saber cuando:

- Se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo;
- Varíe la participación accionaria en una sociedad controlada;
- Sea desincorporada una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, y
- La pérdida fiscal de un ejercicio fiscal no pueda disminuirse de las utilidades fiscales de la sociedad que la generó en un periodo de diez años.

Así, no obstante que existen situaciones precisas en la Ley de la materia para el pago del impuesto diferido, el esquema vigente hasta 2009 no prevé una fecha determinada para el pago del ISR diferido, lo que representa un sacrificio fiscal para el erario público federal.

En tal sentido, es posible advertir que el esquema vigente a 2009 del régimen de consolidación fiscal permite que las sociedades controladas empleen estrategias tales como la deducción inmediata, para generar pérdidas, las cuales serán disminuidas por la sociedad controladora contra las utilidades de empresas ganadoras integradas al mismo grupo o bien opten por incorporar empresas perdedoras al grupo y así prorrogar el entero del impuesto diferido por largos periodos de tiempo.

Es importante destacar que de no haberse otorgado un efecto fiscal neutro a las empresas organizadas en este régimen, es poco probable que se hubieran organizado en grupos integrados por diversas empresas, puesto que, al resultar más gravoso, se habrían organizado en una sola sociedad con múltiples divisiones o actividades; es decir, con múltiples líneas de negocios, aun cuando la administración de la empresa sea más complicada.

En efecto, durante los ejercicios anteriores a 2010, las empresas que cuentan con autorización para consolidar sus resultados fiscales determinaron el impuesto que les correspondió conforme a la legislación vigente en cada uno de esos ejercicios fiscales. Conforme a esas disposiciones, las empresas no causaron y, por ende, no estaban obligadas a determinar y pagar cantidad alguna por concepto del impuesto supuestamente “diferido” con motivo de la consolidación.

Por lo anterior, durante los ejercicios indicados, como se mencionó anteriormente, las empresas tenían derecho a determinar la utilidad fiscal consolidada, disminuyendo las pérdidas fiscales en que hubieran incurrido las sociedades controladas y, únicamente en caso de que la sociedad que las generó perdiera el derecho a disminuirlas individualmente, se causaría el gravamen y se estaría obligado a pagar impuesto por este concepto.

Sin embargo, la reforma aprobada modifica esta situación y obliga a las empresas a determinar el impuesto que, en realidad, no se ha causado, y a pagarlo en los momentos señalados.

PREGUNTA GENERAL

¿Conocen las personas morales que tributan bajo el Régimen de Consolidación Fiscal en México los efectos fiscales en el Impuesto Sobre la Renta que genera la Reforma Fiscal para 2010 aprobada el 7 de diciembre de 2009?

PREGUNTA ESPECÍFICA

¿Cuáles son los efectos fiscales en el Impuesto Sobre la Renta que genera la Reforma Fiscal para 2010 aprobada el 7 de diciembre de 2009 para las personas morales que tributan bajo el Régimen de Consolidación Fiscal en México?

OBJETIVO GENERAL

Con el estudio y análisis de la reforma aprobada para 2010 en el Régimen de consolidación fiscal dar a conocer a los contribuyentes que tributen en este Régimen acerca de las afectaciones y cargas fiscales que ocasiona la reforma el Régimen de Consolidación Fiscal.

OBJETIVO ESPECÍFICO

Determinar los efectos fiscales en el Impuesto Sobre la Renta en las Personas Morales que tributan en el Régimen de Consolidación Fiscal por la reforma aprobada para 2010 a través del análisis y evaluación de la misma.

JUSTIFICACIÓN

Actualmente existen 4,862 empresas que consolidan para efectos fiscales integradas en 422 grupos. Sin embargo, el pago agregado por concepto de ISR individual y consolidado que efectuaron estas empresas y los grupos en los que se consolidan, correspondiente al ejercicio fiscal de 2008, representó apenas el 1.78 por ciento del total de sus ingresos declarados para el ejercicio fiscal de 2007, y el diferencial se pagará hasta que se actualicen los supuestos de Ley y, en consecuencia, dichas empresas efectuó el entero del impuesto diferido. Por ello, la carga fiscal de estos contribuyentes es significativamente reducida por el diferimiento de impuesto, no obstante el tamaño de las empresas que conforman los referidos grupos, situación que cambia al ser aprobada la reforma fiscal.

Es de mencionar que conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009, existen situaciones que originan el pago del impuesto diferido dentro de la consolidación fiscal, a saber cuando:

- Se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo;
- Varíe la participación accionaria en una sociedad controlada;
- Sea desincorporada una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, y
- La pérdida fiscal de un ejercicio fiscal no pueda disminuirse de las utilidades fiscales de la sociedad que la generó en un periodo de diez años.

Así, no obstante que existen situaciones precisas en la Ley de la materia para el pago del impuesto diferido, el esquema vigente hasta 2009 no prevé una fecha determinada para el pago del ISR diferido, lo que representa un sacrificio fiscal para el erario público federal.

En tal sentido, es posible advertir que el esquema vigente a 2009 del régimen de consolidación fiscal permite que las sociedades controladas empleen estrategias tales como la deducción inmediata, para generar pérdidas, las cuales serán disminuidas por la sociedad controladora contra las utilidades de empresas ganadoras integradas al mismo grupo o bien opten por incorporar empresas perdedoras al grupo y así prorrogar el entero del impuesto diferido por largos periodos de tiempo.

Con la aprobación de la reforma para 2010 en la cual se modifica el Régimen de Consolidación fiscal , estableciendo un limite de cinco años para que las empresas comiencen a pagar el Impuesto Sobre la Renta que han diferido en años previos, con esto, en cada uno de los dos primeros años las empresas que consolidan deberán liquidar 25% de la deuda fiscal, en el tercero el 20% y en el cuarto quinto año el 15% .

Se considera que la reforma aprobada recientemente por el Congreso de la Unión es contraria al origen y finalidades del régimen de consolidación fiscal, puesto que pretende que las empresas que cuentan con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado, paguen el impuesto como si no hubieran contado con dicha autorización y, por ende, como si se tratara de sociedades individuales, que no forman parte de un grupo empresarial.

Con la reforma aprobada se elimina el efecto fiscal neutral para los grupos de consolidación, situación que afecta gravemente a las empresas que optaron por organizarse de esa manera.

Es importante destacar que de no haberse otorgado un efecto fiscal neutro a las empresas organizadas en este régimen, es poco probable que se hubieran organizado en grupos integrados por diversas empresas, puesto que, al resultar más gravoso, se habrían organizado en una sola sociedad con múltiples divisiones o

actividades; es decir, con múltiples líneas de negocios, aun cuando la administración de la empresa sea más complicada.

Asimismo, se considera que la reforma aprobada es contraria al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que obliga a las empresas a pagar un impuesto supuestamente “diferido” con motivo de la consolidación, correspondiente a las operaciones realizadas con anterioridad a 2010.

En efecto, durante los ejercicios anteriores a 2010, las empresas que cuentan con autorización para consolidar sus resultados fiscales determinaron el impuesto que les correspondió conforme a la legislación vigente en cada uno de esos ejercicios fiscales. Conforme a esas disposiciones, las empresas no causaron y, por ende, no estaban obligadas a determinar y pagar cantidad alguna por concepto del impuesto supuestamente “diferido” con motivo de la consolidación.

Por lo anterior, durante los ejercicios indicados, como lo mencioné anteriormente, las empresas tenían derecho a determinar la utilidad fiscal consolidada, disminuyendo las pérdidas fiscales en que hubieran incurrido las sociedades controladas y, únicamente en caso de que la sociedad que las generó perdiera el derecho a disminuirlas individualmente, se causaría el gravamen y se estaría obligado a pagar impuesto por este concepto.

Asimismo, durante los ejercicios comprendidos en el periodo, los dividendos que pagaron las empresas que tenían autorización para consolidar su resultado fiscal, únicamente causarían el impuesto sobre la renta, en casos específicos tales como la desincorporación, desconsolidación o enajenación de acciones.

Sin embargo, la reforma aprobada modifica esta situación y obliga a las empresas a determinar el impuesto que, en realidad, no se ha causado, y a pagarlo en los momentos señalados.

GLOSARIO DE TERMINOS

A

ACCIONES. Es el conjunto de aportaciones suscritas por los socios o accionistas de una empresa, las cuales forman su patrimonio, independientemente de que estén pagadas o no.

ACTIVOS FIJOS. Activos permanentes que típicamente son necesarios para llevar a cabo el giro habitual de una empresa. Están incluidos generalmente por maquinaria, equipo, edificios, terrenos, etc.

C

CAPITAL CONTABLE. Es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por las aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan a la entidad y el cual se ejerce mediante el reembolso o distribución.

CONSOLIDACION FISCAL. Consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda. Aun cuando legalmente se encuentran organizadas como sociedades individuales.

D

DEFLACION. Movimiento a la baja en los índices de precios.

DEPRECIACION. Reducción del valor contable o de mercado de un activo. Representa un gasto no erogable, por lo que no afecta el flujo de fondos de la empresa.

DIVIDENDO. Pago de una empresa a sus propietarios por concepto de distribución de utilidades generadas.

DIVIDENDO EN ACCIONES. Dividendos pagados en forma de acciones en vez de efectivo.

DIVIDENDO EXTRAORDINARIO. Dividendo que se paga fuera de la cancelación normal de los dividendos a los accionistas.

E

EMPRESA CONTROLADA. Compañía en la que la mayoría de los votos se encuentran concentrados en una persona o una empresa. El grado de control depende del porcentaje de acciones que se tenga de empresa dominada.

EMPRESA CONTROLADORA. Corporación o sociedad que posee o tiene control sobre otra u otras corporaciones o compañías; puede ser una compañía tenedora (o controladora) de acciones (“holding company”) o una compañía principal (o matriz); posee más del 50% del capital de las acciones comunes.

F

FONDO DE INVERSIÓN. Fondo de carácter mutuo y de cartera diversificada, cuyas participaciones están distribuidas en forma proporcional a sus aportes entre varios inversionistas.

G

GANANCIAS DE CAPITAL. Beneficios que se obtienen al vender un activo financiero a un precio mayor a su costo o valoración estimada.

H

HOLDING. Es una compañía que controla las actividades de otras mediante la propiedad de todas o de una parte significativa de sus acciones.

I

INDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. Índice de precios establecido sobre la base de los precios de una canasta de bienes y servicios ofrecidos al consumidor final.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO. La diferencia en el impuesto de renta, resultante de una diferencia en la utilidad contable y fiscal, es lo que se conoce como impuesto de renta diferido.

L

LIQUIDACION. Conclusión de un negocio o proyecto mediante la venta de todos sus activos y la cancelación de todas sus deudas. Darle vencimiento un activo financiero mediante su conversión a efectivo, típicamente por medio de su venta.

P

POLITICA FISCAL. Aplicación de instrumentos discrecionales para modificar los parámetros de ingresos y gastos del gobierno.

PRODUCTO INTERNO BRUTO. Valor de los bienes y servicios producidos dentro de una economía durante un período específico.

Q

QUIEBRA. Situación en la que un individuo o empresa no está en capacidad de cumplir con las obligaciones financieras normales.

T

TASA IMPOSITIVA. Tasa que se aplica para el pago de impuestos.

INTRODUCCIÓN

Es una realidad irrefutable que en la actualidad las empresas han tenido que organizarse a través de estructuras corporativas muy distintas, obedeciendo a varias razones y necesidades de muy diversa índole. El desarrollo e integración de las economías en un ambiente de globalización, el exceso de regulaciones y la evolución en la forma de hacer negocios han llevado a las empresas a la necesidad de constituir varias personas morales con objetivos individuales concretos, pero a su vez, formando parte de un mismo grupo de intereses económicos con fines comunes.

Las personas desde siempre han tenido la necesidad de relacionarse con otras, es decir se crean sociedades, grupos de personas trabajando e interactuando para lograr un objetivo común, cualquiera que sea este. Con el paso del tiempo, y como se ha observado en la actualidad, se crean grupos específicos dentro de las sociedades, empresas para ser correctos, que terminan considerándose entidades únicas, las cuales repiten la historia siempre, al buscar otras unidades parecidas a ellas, que logren complementarlas para emprender un camino juntas.

La creación de grupos mediante la constitución de una empresa que efectúa inversiones permanentes en otras, da lugar a un tipo de organización formado por diversas sociedades que, bajo ciertas circunstancias, se considera como una unidad económica en la que jurídicamente cada sociedad mantiene su propia personalidad y autonomía, frente a las demás sociedades del grupo y frente a terceros. Esta unidad económica, aunque no posee personalidad jurídica propia, se caracteriza por tener una sociedad en el campo económico y financiero se conoce como Tenedora o Holding y a la que fiscalmente en México se le denomina Controladora la cual ejerce “control” sobre otras sociedades llamadas Subsidiarias y fiscalmente: Controladoras y de las cuales, normalmente tiene la mayoría de sus acciones con derecho a voto. Este control se ejerce, prácticamente, sobre todos los aspectos importantes de la administración y operación de estas otras sociedades.

Las empresas Controladoras al colocarlas dentro del contexto actual generan cargas tributarias las cuales deben tener un tratamiento especial, que en nuestro país se trata en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en un régimen especial.

Desde el punto de vista fiscal, se ha reconocido la conveniencia de considerar al grupo de empresas que constituye una unidad económica, como si se tratara de un solo contribuyente, principalmente, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, así la consolidación fiscal contribuye al crecimiento del grupo al permitir la determinación de una sola base de impuesto de todo el conjunto de empresas.

La consolidación fiscal en el impuesto sobre la renta otorga, por lo tanto, dos importantes ventajas: la posibilidad de compensar de inmediato las pérdidas que tienen algunas de las empresas del grupo contra las utilidades que otras generan; y la facilidad de que los dividendos entre ellas, fluyan libremente sin consecuencias fiscales desfavorables.

La consolidación para efectos fiscales ha sido un proyecto acariciado desde hace varias décadas y que sólo ha logrado ligeras aproximaciones en nuestra legislación tributaria.

Durante los últimos años, las reformas a las disposiciones fiscales fueron incorporando modificaciones que presumen un enfoque encaminado hacia la neutralidad de efectos fiscales en la consolidación de resultados y recursos de las empresas que reúnen determinadas condiciones y características.

En México la reforma fiscal para el ejercicio 2010 es especial en el sentido de los constantes cambios que sufrió la iniciativa presentada por el Presidente de la República al Congreso de la Unión y las diversas modificaciones que se le hicieron tanto en la Cámara de Diputados como en la Cámara de Senadores

El 7 de diciembre de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales que entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2010, dentro de las que destacan las relativas al régimen de consolidación fiscal contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), mismas que son el objeto de estudio de esta tesina, de las cuales se analizarán sus principales impactos para este régimen.

Como se menciona en el párrafo anterior este trabajo no pretende enseñar como efectuar la consolidación fiscal sino analizar y evaluar los principales impactos de la reforma para 2010 que afectan al Impuesto Sobre la Renta en las personas morales que tributan bajo el Régimen de Consolidación Fiscal, por lo cual se ha dividido en tres Capítulos:

En el Capítulo I “Consolidación fiscal” se toman a manera de introducción del trabajo de investigación de esta tesina los conceptos, características y finalidad, así como los aspectos generales de la misma, lo cual ayudará a comprender la consolidación fiscal antes de analizar la reforma fiscal que aplica a partir de ejercicio fiscal 2010.

Por lo que se refiere al Capítulo II “Consolidación Fiscal Vigente en 2009” se analizan los requisitos y formalidades para consolidar y para dejar de pertenecer a este Régimen hasta el ejercicio de 2009, así como un caso práctico donde se muestra la aplicación de la normatividad aplicable hasta el ejercicio de 2009.

Por último en el Capítulo III se analiza la reforma fiscal en el Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio de 2010, se presenta un caso práctico y se efectúa un comparativo entre la consolidación fiscal antes (Capítulo II) y después de la reforma (capítulo III) comparativo del cual se toman conclusiones para ver los efectos de la reforma fiscal.

Al final de esta investigación y basándose en el estudio de los dos Capítulos que alberga este trabajo, se espera mostrar que la consolidación fiscal no constituye un régimen de estímulo fiscal para los grandes grupos; por lo que a lo largo de esta tesina se refleja que lo único que busca la consolidación fiscal es la neutralidad entre las empresas que buscan su crecimiento no solamente ampliando sus volúmenes de producción sino también creando nuevas empresas o asociándose para diversificarse, incursionando algunas veces en nuevos campos de actividad económica o desarrollando productos y servicios complementarios a los que ya manejan.

I.- CONSOLIDACIÓN FISCAL

I.I Antecedentes

Hoy por hoy, una de las premisas para que las empresas mexicanas puedan continuar con sus negocios, bajo un ámbito de intensa competencia nacional e internacional, es buscar siempre y de manera constante la forma de hacer más eficientes sus recursos, para que estos puedan ser canalizados hacia su plan estratégico de crecimiento.

En este sentido, para aquellos negocios que se encuentran conformados por un grupo de empresas con un mismo accionista mayoritario, desde hace mucho tiempo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ley del ISR) ha proveído a las mismas de un esquema fiscal que permite la capitalización de los recursos para la generación de empleos mediante nuevas fuentes de trabajo.

Estamos refiriéndonos al régimen previsto en el capítulo VI del Título II de la Ley del ISR denominado Del Régimen de Consolidación Fiscal. Dicho régimen tiene su antecedente más antiguo en el artículo 4 del Reglamento de la Ley del ISR del 22 de abril de 1925, el cual establecía lo siguiente:

Artículo 4º. Cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero una relación de negocios tal, que fusionen su contabilidad, su administración y liquiden unidas sus operaciones, podrá hacer, en cada caso, siempre que demuestren previamente, ante la Secretaría de Hacienda, que reúnen los requisitos anteriores, las declaraciones que exigen la Ley y este Reglamento, comprendiendo en ellas el total de los

ingresos percibidos por dichas sociedades, pero una vez adoptada esta forma de declarar, no podrán variarla sin previo permiso de la propia Secretaría.

En el año 1940, se modificó el artículo reglamentario indicado, (artículo 5to) estableciendo lineamientos muy similares a los indicados, pero señalando que la presentación de una sola declaración, por todo el grupo, ya no era optativa sino obligatoria.

Hasta donde se tiene conocimiento este Régimen de consolidación nunca llegó a operar en la práctica, quizá debido a la ausencia de reglas más claras y específicas y en 1951 fue derogado el artículo reglamentario a que se ha hecho referencia.

Posteriormente, a través del Decreto que concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País, publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 20 de junio de 1973, se reconfirmó este esquema de consolidación fiscal entre las empresas de un mismo grupo.

Este decreto permitió a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país, sumar los resultados de las empresas del grupo integrando una sola base gravable que se determinaba restando a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, de todas las empresas del grupo, para el pago del Impuesto Sobre la Renta, sin importar la participación que la empresa controladora tuviera en el capital de cada una de las empresas promovidas.

Este decreto si tuvo aplicación práctica, pues a él se acogieron varios grupos de empresas y es el antecedente directo del actual Régimen de consolidación.

Entre los considerandos para la creación del Decreto en comento, destaca:

Que tanto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 13, como la Ley del Impuesto sobre la Renta en sus artículos 30, fracción III y 17, consideran sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria a las unidades económicas por lo que, con fundamento en estos ordenamientos así como en lo dispuesto por el artículo 19, fracción VII de la última Ley citada y conforme al principio de neutralidad fiscal, se otorga tratamiento similar a la empresa que se organiza en sucursales y a la que recurre al sistema de sociedades filiales;(…), con lo que prefieren organizarse en sociedades para lograr los mismos fines.¹

Como se observa de la transcripción anterior, la intención del Decreto es otorgar un trato similar a las empresas que se organizan en sucursales (una sola empresa con múltiples divisiones), respecto de los grupos de empresas que se organizan conforme al sistema de sociedades filiales (diversas empresas que forman una unidad económica).

En sus artículos 6o. y 7o., fracción V, el Decreto regulaba el tratamiento que debía darse a los dividendos y a las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades del grupo.

Los artículos mencionados disponen textualmente:

Artículo 6. Las sociedades que paguen dividendos a la sociedad de fomento no retendrán el impuesto a que se contrae la fracción V del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹ Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país publicado en el DOF el 20 de junio de 1973.

Artículo 7. Las sociedades de fomento podrán solicitar autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar el ingreso global gravable de la unidad de fomento y pagar el impuesto correspondiente, conforme a los instructivos que en su caso expida la propia Secretaría. En todo caso se respetarán los principios siguientes:

V. La amortización de pérdida de cada una de las sociedades promovidas no tendrá efecto alguno en la determinación del ingreso global gravable de la unidad de fomento, salvo que en años anteriores no haya sido deducida en la declaración correspondiente. . .

Conforme a los artículos mencionados, las empresas subsidiarias no retendrían el impuesto por los dividendos que paguen a las sociedades de fomento. Asimismo, las sociedades de fomento podrían amortizar las pérdidas de las sociedades promovidas (subsidiarias).

El decreto de unidades de fomento estuvo en vigor hasta 1980.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

En 1982 se incorporó al Título II “De las sociedades mercantiles. Disposiciones generales” de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esa época, el Capítulo IV denominado “De las sociedades mercantiles controladoras”.

En la exposición de motivos de la iniciativa de ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal para 1982, se estableció textualmente:

En la presente iniciativa el ejecutivo somete a la consideración de vuestra soberanía, las modificaciones que se estiman

necesarias para adaptar el mencionado cuerpo legal a las condiciones que prevalecen en el actual momento, con lo que se pretende lograr que exista una recaudación tributaria en materia del Impuesto Sobre la Renta dentro de un mejor marco de justicia y equidad.

Como se observa de la transcripción anterior, la finalidad de la iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) de 1982 era adaptarla a las condiciones que prevalecían en el mercado. Una de esas adaptaciones consistió en adicionar a la mencionada ley el régimen de consolidación fiscal.

Este régimen de tributación permitía a las empresas que integraran un grupo de consolidación, consolidar sus resultados fiscales como si se tratara de una sola empresa, eliminando la diferencia de trato que hubiese con las compañías que se organizaban en divisiones.

La mecánica para determinar el resultado fiscal del grupo de consolidación estaba prevista en el artículo 57-E de la ley, y consistía medularmente en la operación que se describe a continuación:

- (+) Utilidades fiscales de sociedades controladas.
- (-) Pérdidas fiscales de sociedades controladas.
- (+ o -) Utilidad o pérdida de sociedad controladora.
- (+ o -) Conceptos especiales de consolidación.

Las utilidades o pérdidas de las sociedades controladas debían sumarse o restarse en la misma proporción en que la “sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas durante el ejercicio fiscal.

Como se observa de lo señalado hasta ahora, en su origen, el régimen de consolidación fiscal permitía a las empresas del grupo compensar la totalidad de las

pérdidas fiscales obtenidas por una sociedad controlada contra las utilidades obtenidas por otra sociedad controlada o, inclusive, contra la utilidad obtenida por la sociedad controladora.

Una de las finalidades de este régimen, en su origen, era permitir la neutralidad fiscal para las operaciones realizadas entre las sociedades mercantiles de un mismo grupo, tal como se observa del artículo 57-H de la LISR vigente en 1982, que textualmente dispone:

ARTICULO 57-H.- En el caso de enajenación de mercancías entre sociedades controladas, se podrá eliminar la utilidad generada por la sociedad controlada enajenante, que corresponda a mercancías que la controlada adquirente aún no enajena a terceros, en la proporción que corresponda a la tenencia que de las acciones de la sociedad controlada enajenante hubiere tenido directa o indirectamente la sociedad controladora en ese ejercicio.

Cuando se ajuste en los términos del párrafo anterior, la utilidad eliminada deberá sumarse al resultado fiscal consolidado del ejercicio siguiente.

Reformas para 1999

Para 1999, la LISR tuvo diversas reformas. Una de las modificaciones que ocasionó mayor oposición fue la inclusión del concepto “participación consolidable”, con el que se limitaron los efectos de la consolidación únicamente al 60% del resultado fiscal de las sociedades controladas y la sociedad controladora, que integraban el grupo.

La oposición de los especialistas consistía básicamente en que, con esta reforma:

...al eliminar la neutralidad del mismo estamos en presencia de una enfermedad terminal, ya que los grupos de empresas que hoy consolidan fiscalmente y que tienen un control accionario de 99.9%, buscarán la forma de centralizar operaciones y fusionar empresa, y eventualmente, llegado el momento, abandonar la consolidación fiscal.²

Esta modificación fue muy criticada, porque obligaba a las empresas que consolidaban sus resultados fiscales a determinar y pagar individualmente el impuesto que les correspondía (como si no consolidaran), respecto del 40% de las operaciones, con lo que se disminuía la neutralidad fiscal para este tipo de organizaciones.

Otra de las modificaciones más relevantes para 1999, es la adición de un segundo párrafo al artículo 57-E de la LISR, que establece la mecánica para determinar el impuesto sobre la renta consolidado del grupo. El texto de la mencionada fracción dispone textualmente:

Artículo 57-E.- La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue:

...

II. A la utilidad fiscal consolidada, se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de otros ejercicios, en los términos del artículo 55 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o una sociedad controlada que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 55

² Montiel Castellanos Alberto. "La Consolidación fiscal (una muerte anunciada), boletín 18-1999 del Comité Técnico Nacional Fiscal, Instituto Mexicano de Especialistas en finanzas.

de esta Ley, y que en los términos del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en que se adicionen o se disminuyan. Para estos efectos, las pérdidas de la controladora que se adicionen a la utilidad fiscal consolidada o se disminuyan de la pérdida fiscal consolidada, serán aquellas distintas de las que deriven de su actividad como tenedora de acciones de sus sociedades controladas, y que de no haber consolidado, la controladora no hubiera podido disminuirlas en los términos del artículo 55 de esta Ley. Para estos efectos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitirá las reglas de carácter general que correspondan. No estarán a lo dispuesto en este párrafo las pérdidas fiscales de las controladoras puras.

Con esta reforma se incluyó en la LISR la obligación para los grupos de consolidación de “reversar” las pérdidas sufridas por una sociedad controlada y que hubieran sido disminuidas para determinar el resultado fiscal consolidado, cuando la sociedad que las generó hubiere perdido el derecho para disminuir tales pérdidas.

Para ello, las empresas controladoras debían adicionar a su resultado fiscal consolidado, las pérdidas sufridas por las sociedades del grupo, que hubieran sido disminuidas en ejercicios anteriores y que, para este ejercicio, la empresa que las

generó hubiera perdido el derecho a disminuirlas de su utilidad, por ejemplo, porque hubiera transcurrido el plazo para disminuirlas.

Esta modificación introdujo a la consolidación, los mismos límites que tienen las empresas que determinan su resultado individualmente, para aprovechar las pérdidas fiscales que hubieran sufrido en ejercicios anteriores.

Reformas para 2005

En 2005, como consecuencia de la oposición de los especialistas en materia fiscal, se abandonó la limitante de la participación consolidable (60%) y se retomó el criterio que permite a los grupos de consolidación determinar sus resultados consolidados en proporción a la tenencia accionaria de las empresas controladas, por las empresas controladoras.

El artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2005, señalaba:

Artículo 68. La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue:

Para los efectos de este Capítulo, la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta.

Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras será del 100%.

Se considera acertada esta reforma, pues retomó las finalidades que en su origen tuvo el régimen de consolidación, al permitir una completa neutralidad en los efectos fiscales respecto de las operaciones realizadas por las empresas del grupo.

NUEVO RÉGIMEN (2010)

Recientemente, el Congreso de la Unión aprobó diversas reformas y adiciones a la LISR, relativas al régimen de consolidación fiscal, incorporando nuevas obligaciones a los grupos que tributan conforme a ese régimen.

Dichas reformas serán objeto de estudio en el Título II

La consolidación fiscal, vista conforme a sus principios y reglas generales no es complicada sin embargo, al considerar todos los aspectos que deben tomarse en cuenta para su adecuado funcionamiento, así hay que enfrentarse a un régimen complejo que requiere un conocimiento profundo de las disposiciones, así como un práctica intensa y constante. Otro ingrediente que complica en la práctica la consolidación fiscal es la multitud de disposiciones transitorias que hay que observar relativas a las consecuencias actuales de operaciones o hechos ocurridos bajo la vigencia de normas ya modificadas o derogadas.

I.I.I. Concepto de consolidación fiscal.

El vocablo consolidación (del latín consolidatio, ónis) de acuerdo con la definición del diccionario de la lengua española, significa acción y efecto de consolidar; a su vez, consolidar (del latín consolidare), en las acepciones que interesan para este estudio, significa: reunir, volver a juntar lo que antes se había quebrado o roto, de modo que quede firme, reunirse en un sujeto atributos de un dominio desintegrado.

El régimen de consolidación fiscal ha sido definido por los tribunales como sigue:

CONSOLIDACION FISCAL. El régimen de consolidación fiscal, en términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, a cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales.³

Por su parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., mediante el documento denominado Propuestas de Reformas al Sistema Tributario visible en su página de internet: www.imcp.org.mx, lo ha definido como sigue:

³ (P./J. 120/2001)S.J.F. IX Época. T. XVI. Pleno, octubre 2001, p.11, RTFJFA. Año II No.15, Marzo del 2002, P.187.

La consolidación fiscal constituye fundamentalmente un esquema de tributación neutral que respeta la equidad y la proporcionalidad jurídicas y al mismo tiempo constituye un factor de competitividad internacional, permitiendo la diversificación la participación minoritaria de socios estratégicos, el desarrollo empresarial independiente por unidades de negocios, y al mismo tiempo, centraliza la determinación de una base gravable única a nivel de grupo, sin que ello deba entenderse como un estímulo o subsidio ni mucho menos un mecanismo de elusión.

I.I.II Características de consolidación fiscal.

Entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas de otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual

I.I.III Finalidad de consolidación fiscal.

Del libro del Contador Público Alberto Navarro Rodríguez,⁴ se desprende la siguiente definición de lo que se debe entender por consolidación fiscal:

El objetivo fundamental del esquema de consolidación fiscal para fines de pago no podía ser otro que el de establecer un Régimen neutral de gravamen que pudiera aplicarse a los grupos de intereses comunes que por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, decidieron

⁴ La consolidación fiscal, Pág. 59, enero 1986, Editorial Themis

organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, de forma tal que por su forma de organización no tuvieran efectos favorables desde el punto de vista de los elementos básicos del impuesto respecto de los grupos organizados a partir de una sola empresa o de una matriz con sucursales.

Por lo anterior y tendiendo claro la definición, características y finalidad de la consolidación fiscal se puede concluir que la consolidación fiscal:

1. Es un esquema de tributación neutral que respeta la equidad y proporcionalidad.
2. Permite el pago del tributo (ISR) a través de la centralización de una base gravable única.
3. No representa un estímulo ni subsidio fiscal, ni mucho menos un mecanismo de elusión fiscal.
4. Permite el desarrollo empresarial por unidades de negocio.

Se puede decir que la Consolidación fiscal es un régimen de tributo neutral al compensarse las utilidades y pérdidas fiscales declaradas de materia individual por las sociedades que consolidan, en una declaración especial de consolidación.

Es erróneo por lo tanto considerar que la consolidación fiscal representa un estímulo o privilegio para los grandes grupos de empresas. Representa sí, una facilidad para aquellos grupos que por razones financieras, de inversión, de eficiencia de operación, o de cualquier otra índole que se ven en la necesidad de crear entidades independientes para la realización de sus actividades.

I.II Aspectos generales de Consolidación Fiscal. Conceptos básicos.

Como se ha visto anteriormente, las disposiciones que contemplan el régimen de consolidación fiscal en México han existido desde 1982 y han sufrido diversas reformas tendientes a limitar los beneficios que el propio régimen otorga, dentro de las que destacan las realizadas en 1999 , 2002 , 2005 y 2009.

Actualmente, en nuestra legislación el régimen de consolidación fiscal está regido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Título II De las Personas Morales Capítulo VI De Régimen de Consolidación Fiscal; del cual en los siguientes puntos se tomaran algunos conceptos.

I.II.I SOCIEDADES CONTROLADORAS

Del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende el concepto de controladora, la misma cita:

“Se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

- i. Que se trate de una sociedad residente en México
- ii. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladoras, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.
- iii. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que

dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con la reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.

I.II.II SOCIEDAD CONTROLADA

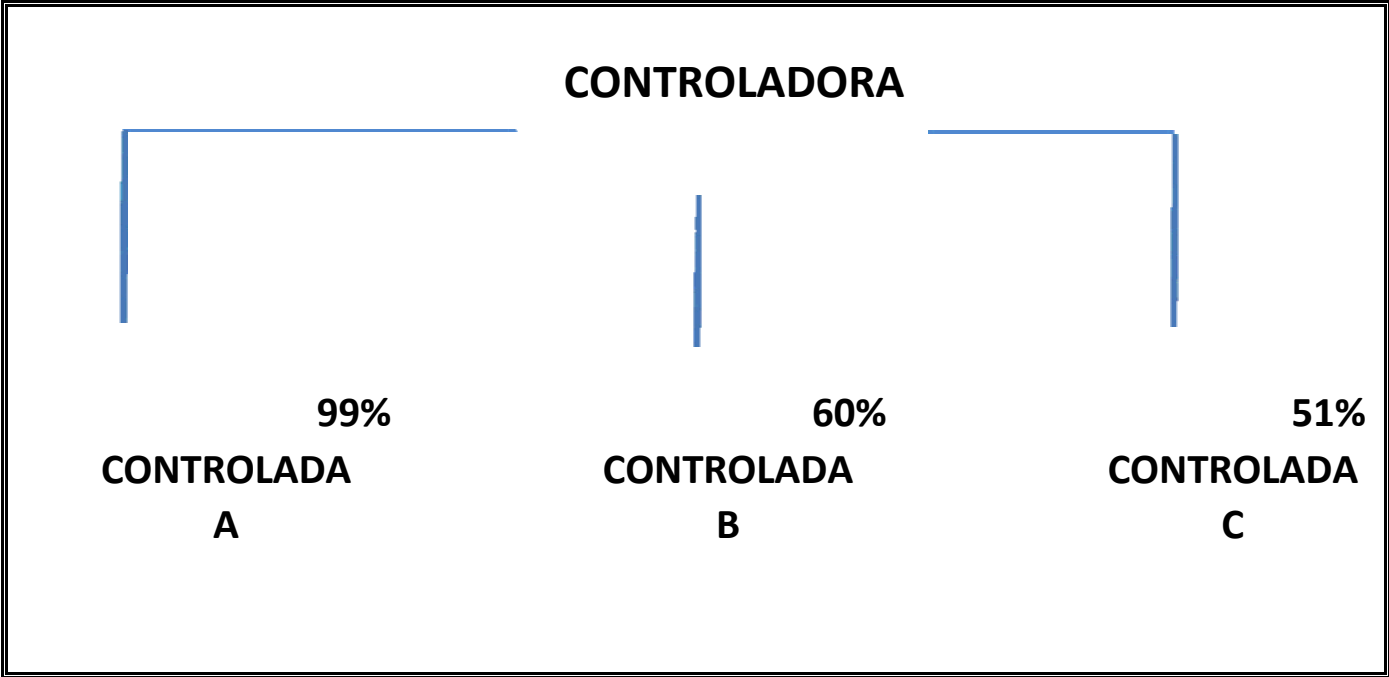
Conforme al artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se señala que:

“... se consideran sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad , ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia a que se refiere este artículo será aquélla que tenga la sociedad controladora por conducto de otras sociedades que, a su vez, sean controladas por la misma sociedad controladora.”

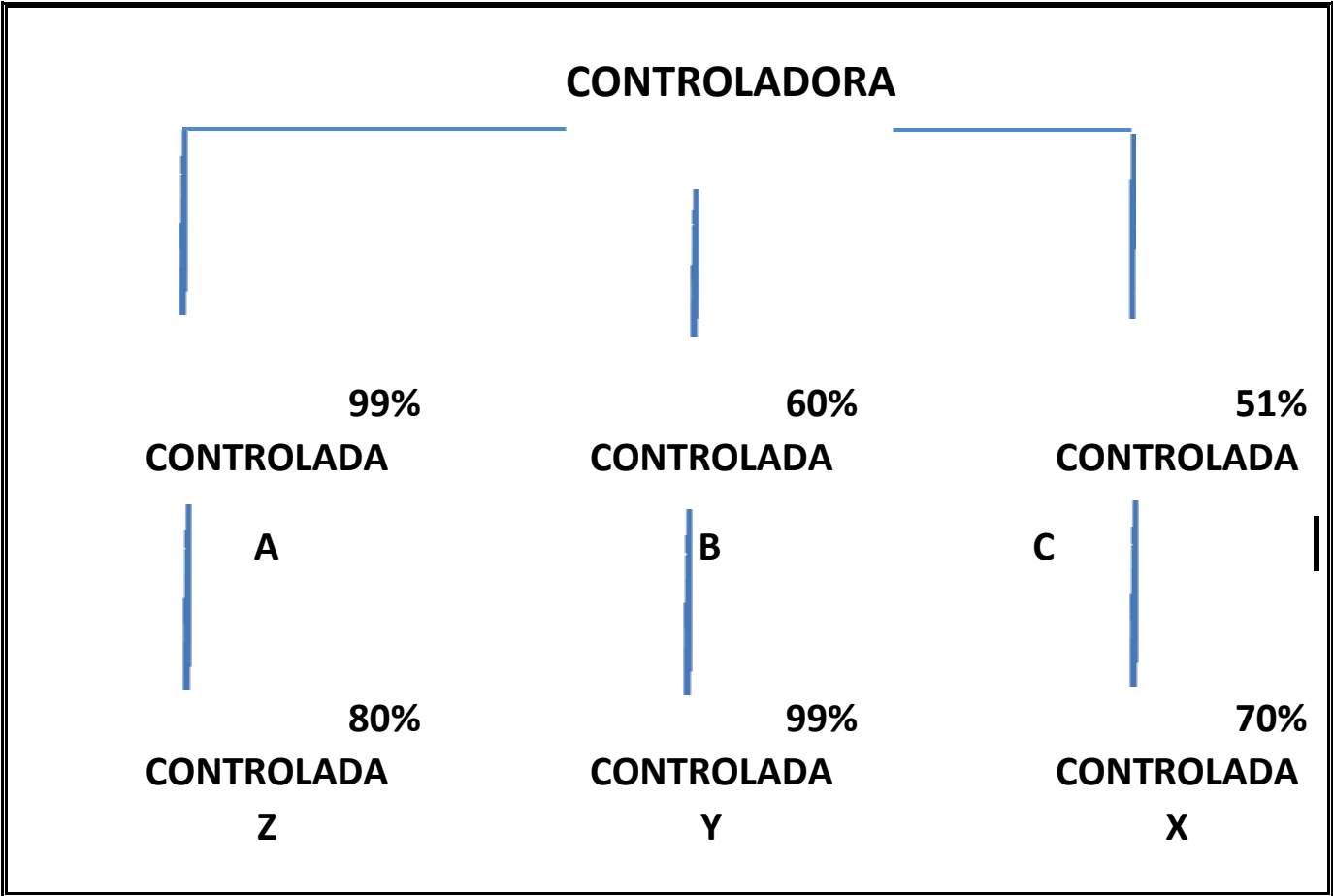
En virtud de que de acuerdo con la fracción III, del artículo 67 de dicha ley, no puede ser consideradas como controladas las residentes en el extranjero, el concepto de controlada se define como:

Una sociedad residente en México para efectos fiscales, cuya mayoría de acciones con derecho a voto son propiedad en forma directa o indirecta, o de ambas formas, de una sociedad controladora.

Participación Directa



Participación Indirecta



I.II.III SOCIEDADES QUE NO PUEDEN SER CONTROLADORAS O CONTROLADAS

En el artículo 67 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se señala que no tendrán el carácter de controladoras o controladas las siguientes sociedades:

- Las personas morales con fines no lucrativos.
- Las que componen el sistema financiero como son: instituciones de crédito, de seguros y fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras populares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado y sociedades de inversión de capitales.
- Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.
- Aquellas que se encuentren en liquidación.
- Las personas morales del régimen simplificado como son: las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, las construidas como empresas integradoras y las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al transporte terrestre de carga o de pasajeros.

- Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
- Las asociaciones en participación.⁵

I.II.IV PARTICIPACION CONSOLIDABLE

De conformidad con el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la participación consolidable será:

“ la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 100%”

Es la participación accionaria que una controladora tiene en una controladora cierre del ejercicio por el factor de 100%.

A partir de 1999 y hasta 2004 el factor que se consideraba era del 60%.

La proporción que no se consolide se considera como de terceros.

⁵ Asociación en participación de conformidad con el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.

II CONSOLIDACION VIGENTE EN 2009

II.I REQUISITOS FORMALES PARA CONSOLIDAR

La consolidación fiscal en México, es un régimen opcional para los grupos de empresas que cumplen con ciertos requisitos establecidos en la Ley del ISR (art. 64 LISR). Es importante tener presentes algunas consideraciones que se deben evaluar para poder adoptar el régimen de Consolidación fiscal.

Una vez ejercida la opción deberá tributarse bajo este régimen por lo menos durante cinco ejercicios.

Abandonar el régimen antes de concluir dicho plazo puede resultar costoso por el pago del impuesto diferido con sus accesorios.

Tributar en este régimen requiere de ciertos controles administrativos e información, tanto para la controladora como para las controladas. El dejar de cumplir con ciertas obligaciones o hacerlo incorrectamente puede originar la salida obligatoria del régimen, pagando el impuesto diferido incluyendo sus accesorios.

Los procedimientos establecidos en la Ley para determinar los efectos derivados de abandonar el régimen, ya sea por parte de una controlada (desincorporación) o por todo el grupo (desconsolidación), son de alta complejidad y pueden originar diferencias a cargo de la controladora, por lo que dichos efectos deben evaluarse a detalle.

De conformidad con el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

La sociedad controladora podrá determinar sus resultados fiscales consolidados siempre que junto con las sociedades controladas cumplan con los requisitos enumerados en el artículo mencionado tales como:

1. Que la empresa controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada empresa controlada
2. Que la controladora obtenga la autorización del Servicio de Administración Tributaria para determinar su resultado fiscal consolidado.
3. Que la empresa controladora durante los ejercicios en que esté en vigencia el régimen de consolidación fiscal hacer dictaminar una y otras sus estados financieros mediante contador público titulado⁶. Los estados financieros que correspondan a la controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado, junto con la información que mediante reglas de carácter general dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá presentarse ante las autoridades fiscales a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél en el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, debiéndose cumplir a esa fecha todas las condiciones requeridas.

La autorización anterior será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con autorización del Servicio de Administración Tributaria y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte el mismo.

⁶ Art. 32-A del Código Fiscal de la Federación

Solicitud de consolidación

- | | |
|---------------------------------|---|
| 1. ¿Quiénes lo presentan? | Personas Morales. |
| 2. ¿Dónde se presenta? | Ante la Administración Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes. |
| 3. ¿Qué documentos se obtienen? | Forma oficial CF-1 sellado. |
| 4. ¿Cuándo se presenta? | A más tardar el 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretende determinar dicho resultado fiscal. |

**CUESTIONARIO PARA SOLICITAR
LA AUTORIZACIÓN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

SOCIEDADES CONTROLADORAS

I. DATOS GENERALES:

1. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	
2. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	
3. OBJETO SOCIAL	
4. CLAVE DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	
5. DOMICILIO FISCAL	
6. NÚMERO TELEFÓNICO	
7. DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	
8. NÚMERO DE PÁGINA DE INTERNET	
9. NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL	
10. RFC DEL REPRESENTANTE LEGAL	
11. FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL	Declaro bajo protesta de decir verdad, que los datos contenidos en este cuestionario y sus anexos son verdaderos

Se presenta por duplicado

II.II INCORPORACIÓN

Después de cumplir con los requisitos que señala el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se estará a lo que marca el artículo 70 de la misma Ley, en la cual se seña que:

La autorización para consolidar surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue.

Las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la autorización de consolidación deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar.

Las sociedades que se agreguen a la consolidación con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización para consolidar resultados, deberán incorporarse a ella a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que la sociedad controladora adquiera la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto. Las sociedades controladas que surjan con motivo de la escisión de una controlada se consideran incorporadas a partir de la fecha de dicho acto.

Desconsolidación obligatoria

Si una sociedad controladora omite incluir en la consolidación fiscal a una empresa controlada cuyos activos representaban al momento en que debió efectuarse la incorporación el 3% o más del valor de los activos del grupo consolidado, la autorización de consolidación no surtirá efectos, y la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que debió haberse enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice.

Esta sanción será aplicable también en caso de que la sociedad controladora en un mismo ejercicio omita incluir en la consolidación a dos o más empresas controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que se consolide. Igualmente se aplica esa disposición en el caso en que se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que en los términos de la ley del Impuesto Sobre la Renta no puedan considerarse como controladas.

II.III DESINCORPORACIÓN

Cuando una sociedad deja de ser controlada en los términos de la ley, la controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra este supuesto.⁷ En este caso, la sociedad controlada deberá cumplir individualmente las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de serlo.

Los conceptos especiales de consolidación

Las ganancias derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales obtenidas en operaciones con la controladora o con otras controladas, así como las ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción de capital que provengan de operaciones con la controladora o con otras controladas, se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos y hasta el mes en que se realice la desincorporación .

Conforme a la regla 3.8.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal., el aviso antes referido antes de presentarse ante la autoridad administradora que haya consolidado,

⁷ Art. 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

debiendo señalar en dicho aviso, la fecha de desincorporación de la sociedad, así como las causas que dieron origen a la misma.

II.IV DESCONSOLIDACIÓN

Si una sociedad controladora omite incluir en la consolidación fiscal a una empresa controlada cuyo activos representaban al momento en que debió efectuarse la incorporación el 3 % o más del valor de los activos del grupo consolidado, la autorización de consolidación no surtirá efectos y la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que debió haberse enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado.

Artículo 71 y DT 2005-3-X de la Ley del ISR y 78 del Reglamento de la Ley del ISR
La controladora incumpla requisitos de Ley, entre otros:

- No llevar Registros Especiales de Consolidación
- No incorporar a la consolidación a una controlada cuyo activo represente 3% del valor del activo del grupo, o bien, en el mismo ejercicio a dos o más controladas cuyo activo represente un 6%
- Incorporar una o más controladas que no consoliden fiscalmente, o bien, continúe consolidando una que dejó de serlo
- Cuando en un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor del activo del grupo
- No informar en el dictamen fiscal sobre el impuesto diferido con motivo de consolidar fiscalmente
- Cuando la controladora se fusione en una controlada

II.V CONSOLIDACION FISCAL VIGENTE EN 2009

II.V.I NORMATIVIDAD

A manera de antecedente los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme al procedimiento establecido en el artículo 14 de la LISR que cita:

“I. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción a que Consolidación se refiere el artículo 220 de esta Ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio”.

“Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses”.

“Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo dispuesto en esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales”.

II. “La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los

ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago”.

“A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio”.

III. “Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 58 de la misma”.

“Los ingresos nominales a que se refiere este artículo serán los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominados en unidades de inversión, se considerarán ingresos nominales para los efectos de este artículo, los intereses conforme se devenguen, incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades.”

En el caso que nos ocupa y considerando lo mencionado anteriormente para efectos de conocer la mecánica para el cálculo de los pagos provisionales consolidados de la sociedad controladora, ésta considerará los ingresos de todas las controladas y los suyos propios, en la participación consolidable correspondiente al periodo por el que se efectúe el pago, y el coeficiente de utilidad aplicable será el de consolidación, determinado este con base en los ingresos nominales de todas las controladas y la

controladora, en la participación consolidable, y la utilidad fiscal consolidada tal y como lo cita el artículo 77 de la LISR

:

“La sociedad controladora efectuará pagos provisionales consolidados, aplicando el procedimiento establecido en el artículo 14 de la misma ley, considerando los ingresos de todas las controladas y los suyos propios, en la participación consolidable correspondiente al periodo por el que se efectuó el pago, y el coeficiente de utilidad aplicable será el de consolidación, determinado éste con base en los ingresos nominales de todas las controladas y la controladora, en la participación consolidable, y la utilidad fiscal consolidada”

Para los efectos del cálculo de los pagos provisionales consolidados, en ningún caso se disminuirá de la utilidad fiscal consolidada las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que correspondan a las sociedades controladas, sino que disminuirá en su caso la pérdida fiscal consolidada declarada por la sociedad controladora.

Determinación de los pagos provisionales consolidados:

	Ingresos nominales sociedad controladora en participación consolidable
+	Ingresos nominales sociedades controladas en participación consolidable
=	Ingresos nominales consolidados en participación consolidable
x	Coeficiente de utilidad consolidado
=	Utilidad fiscal consolidada antes de amortización de pérdidas fiscales consolidadas
-	En caso de existir pérdidas fiscales consolidadas
=	Utilidad fiscal consolidada después de amortización de pérdidas fiscales Consolidadas

x Tasa según artículo 10 LISR

= Pago provisional consolidado

Cálculo del coeficiente de utilidad consolidado:

Utilidad fiscal consolidada

/ Ingresos nominales sociedad controladora y sociedades controladas
en participación consolidable

= Coeficiente de utilidad consolidado

En el caso de las sociedades controladas, calcularán y pagarán el impuesto determinado de los pagos provisionales tal como se menciona en la Ley del ISR en su artículo 14, como si hubiera consolidado y bajo el procedimiento establecido al inicio de esta sección.

Del impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales, entregarán a la participación en el periodo de que se trate.

Por último, la sociedad controlada pagará ante las oficinas autorizadas la diferencia que resulte entre el monto total del pago provisional determinado y el monto que le fue entregado a la sociedad controladora.

II.V.II CASO PRÁCTICO

Para una mayor comprensión de la mecánica de los pagos provisionales en consolidación, a continuación se presenta un ejemplo:

Pagos provisionales en el primer ejercicio de consolidación:

Concepto	Controladora A	Controladora B	Controladora C
Ingresos Nominales	\$902.00	\$5,000.00	\$300.00
Utilidad (Pérdida) fiscal	<u>200</u>	<u>-400</u>	<u>100</u>
Coefficiente de utilidad	0.2217	0	0.33

Pagos Provisionales 2009:

Concepto	Controladora A	Controladora B	Controladora C
Ingresos Nominales Enero a Diciembre 2009	\$4,000.00	\$4,500.00	\$1,600.00
Coefficiente de utilidad	0.2217	0	0.33
Utilidad Base de Pago	<u>887</u>	-	<u>533</u>
Tasa de Impuesto	28%		28%
Pagos Provisionales al SAT	248	0	149

Consolidación del ejercicio 2009:

Concepto	Controladora A	Controladora B	Controladora	Utilidad Fiscal Consolidada
Participación Consolidable	80.00%	90.00%	100.00%	
Utilidad (Pérdida) fiscal	\$600	-\$500	\$150	
Utilidad (Pérdida) fiscal %	<u>480</u>	<u>-450</u>	<u>150</u>	<u>\$180</u>
Tasa de Impuesto 28%	134			134
Pagos Provisionales	-248		149	-149
Saldo a Favor	-\$113			-\$15

Nota: En el supuesto de que la consolidada "A" hubiera tenido un impuesto a cargo en lugar de un saldo a favor, la controladora se acreditará el importe de los pagos provisionales efectuados por dicha controlada al SAT, en la participación consolidable

III.I Análisis y estudio de la Reforma Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta en el Régimen de Consolidación Fiscal.

ANTECEDENTES

El 8 de septiembre de 2009 el Titular del Ejecutivo Federal presentó a la Cámara de Diputados la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas disposiciones fiscales.

“ Ciudadano

DIPUTADO FRANCISCO JAVIER RAMÍREZ ACUÑA,
Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados
del Honorable Congreso de la Unión.

Presente.

En ejercicio de la facultad que le confiere al Ejecutivo Federal el artículo 71, fracción I, y en cumplimiento del artículo 74, fracción IV, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del artículo 7o. de la Ley de Planeación y 40 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, por su digno conducto, someto a la consideración del Honorable Congreso de la Unión la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010.

A continuación se expresan los motivos que sustentan esta Iniciativa, en los cuales, en adición a lo reflejado en los Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al ejercicio fiscal de 2010, como en años anteriores, se da cumplimiento

a los requerimientos establecidos por el precepto de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria antes citado.

I. Introducción

Con el objeto de lograr la solidez de las finanzas públicas y contar con los ingresos que se requieren para atender las necesidades de gasto del país, a través de una estructura tributaria equitativa que promueva la competitividad, favorezca la creación de empleos y minimice las distorsiones para obtener recursos, el Ejecutivo Federal a mi cargo promovió diversas modificaciones fiscales como parte de la Reforma Hacendaria por los que menos tienen, entre las cuales destaca la incorporación de nuevos gravámenes aprobados por esa Soberanía, tales como los impuestos empresarial a tasa única, a los depósitos en efectivo y especial sobre producción y servicios a la realización de juegos con apuestas y sorteos, mismos que entraron en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2008, así como diversas modificaciones a otras disposiciones fiscales.

Las citadas medidas tuvieron como propósito continuar con la simplificación tributaria, incrementar la recaudación, reforzar los instrumentos para identificar y combatir la evasión y elusión fiscales, así como fortalecer el sistema tributario.

La reforma anteriormente señalada permitió sentar las bases para que, mediante el pago de contribuciones equitativas y proporcionales, la población transfiera los recursos que se requieren para proveer los bienes y servicios públicos que la misma sociedad valora y demanda. Por ello, el conjunto de reformas propuestas en 2007 por el Ejecutivo Federal a mi cargo, marcó el inicio de las transformaciones para renovar integralmente la Hacienda Pública.”

IV. Propuestas para 2010

Tanto los nuevos gravámenes (IETU, IDE e IEPS a la realización de juegos con apuestas y sorteos), como las demás adecuaciones a la legislación fiscal descritas anteriormente, han sido instrumentos adecuados para lograr un marco tributario más sencillo y equitativo, a la vez que más efectivo en la obtención de recursos.

Sin embargo, considerando la comprometida situación por la que atraviesan las finanzas públicas debido al impacto negativo de un entorno financiero y económico mundial desfavorable, es necesario adoptar medidas tendientes a superar la contingencia económica en el corto plazo, así como seguir avanzando en el fortalecimiento del sistema impositivo. Lo anterior, con el objeto de alcanzar la solidez de las finanzas públicas que permita atender las necesidades de financiamiento a efecto de satisfacer los requerimientos de gasto público cada vez mayores, a través de la consolidación de la estructura tributaria como un instrumento que garantice la viabilidad del crecimiento y desarrollo económicos de largo plazo.

El 10 de septiembre de 2009 la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados turnó a esta Comisión de Hacienda y Crédito Público la Iniciativa de referencia para su estudio y dictamen.

Derivado de lo anterior, esta Comisión realizó diversos trabajos a efecto de revisar el contenido de la citada Iniciativa, con el objeto de expresar sus observaciones y comentarios a la misma e integrar el dictamen.

En todas las reuniones se contó con la presencia e intervención de servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria.

DESCRIPCIÓN DE LA INICIATIVA DEL EJECUTIVO FEDERAL

La iniciativa que se dictamina fue presentada en términos de lo dispuesto en los artículos 71, fracción I y 72, apartado H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Ejecutivo Federal señala en la exposición de motivos de la iniciativa de referencia que las medidas aprobadas por el Congreso de la Unión en la “Reforma Hacendaria por los que menos tienen” tendientes a conformar un sistema tributario con instrumentos impositivos con la capacidad de generar mayores recursos sin afectar las decisiones de inversión, han logrado su propósito, tal y como se desprende de los resultados de la recaudación tributaria alcanzados durante 2008.

Adicionalmente, el Ejecutivo Federal enfatiza la conveniencia de continuar avanzando en el mismo sentido y mejorar tanto los instrumentos tributarios de reciente creación como los ya existentes, para lo que propone diversas reformas a las leyes de los impuestos sobre la Renta, a los Depósitos en Efectivo y al Valor Agregado, y al Código Fiscal de la Federación.

El 7 de diciembre de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2010, dentro de las que destacan las relativas al régimen de consolidación fiscal contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), de las cuales en el presente trabajo se analizaran sus principales impactos.

Las disposiciones que contemplan el régimen de consolidación fiscal en México han existido desde 1982 y han sufrido diversas reformas tendientes a limitar los beneficios que el propio régimen otorga, dentro de las que destacan las realizadas en 1999 , 2002 , 2005 y 2009.

Desde sus inicios el régimen de consolidación fiscal ha tratado a las empresas de un mismo grupo como una misma entidad económica, y a la controladora, como el

sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta (ISR) del grupo, lo cual es congruente con el principio de unidad económica.

Asimismo, la mayor parte de los beneficios que se tienen bajo este régimen son simples diferimientos del impuesto (atendiendo principalmente a la capacidad económica del grupo de consolidación).

La Reforma Fiscal 2010 al régimen de consolidación, tiene como objetivo primordial reducir el plazo de aprovechamiento de beneficios fiscales (cinco ejercicios), por periodos menores a los que el régimen general de ley prevé para otros contribuyentes, lo cual redundará en el pago anticipado del ISR , es decir, un incremento en la recaudación que pretende el Ejecutivo Federal, considerando la situación económica del país.

Lo anterior podría originar una pérdida de flujos de efectivo y liquidez para los contribuyentes que tributan bajo este régimen, puesto que sus esquemas de negocios seguramente no tenían contemplado una reforma de esta magnitud, por lo que en muchos casos se tendrá que recurrir al financiamiento externo para afrontar a esta nueva obligación fiscal.

También tendrá un impacto financiero muy importante, derivado del reconocimiento contable del ISR diferido por consolidar, el cual había sido escaso, dado que la probabilidad de su realización era muy baja; sin embargo, con motivo de la Reforma Fiscal 2010, el pasado 15 de diciembre de 2009 el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C., emitió la interpretación a las normas de información financiera 18, la cual específicamente trata de los impuestos a la utilidad, que es el caso del ISR diferido por consolidar

Ante tal situación se considera que los contribuyentes que tributen bajo el régimen de consolidación fiscal deberán, como primer paso, repasar su historia y precedentes, evaluar el monto del ISR diferido que pagarían a partir de 2010,

analizar los motivos y operaciones que lo originaron y, finalmente, evaluar las acciones más convenientes para pagar un ISR diferido por consolidar, congruente con los valores que sirven de base para su determinación.

III.II Comparativo de consolidación fiscal antes y después de la Reforma Fiscal 2010

Como parte de la reforma fiscal para el año 2010, se ha incluido el modificar las disposiciones que, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, regulan a la consolidación, en el sentido de establecer una fecha límite o máxima para que los contribuyentes que han optado por consolidar sus resultados para fines fiscales, deban efectuar el entero del impuesto que se ha diferido como consecuencia de los beneficios propios del régimen fiscal aplicable a la consolidación.

Al respecto es necesario recordar que hasta el año 2009, los grupos empresariales que consolidan sus resultados para fines fiscales, difieren el impuesto sobre la renta que se genera por sus utilidades hasta el momento en que ocurra cualquiera de las siguientes situaciones:

- 1.- Se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo;
- 2.- Varíe la participación accionaria en una sociedad controlada;
- 3.- Sea desincorporada una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, y
- 4.- La pérdida fiscal de un ejercicio fiscal no pueda disminuirse de las utilidades fiscales de la sociedad que la generó en un periodo de 10 años.

Por lo que de acuerdo a lo anterior, estos contribuyentes podían diferir el entero del ISR de manera indefinida, mientras no se situaran en las condicionantes antes citadas, ya que las disposiciones fiscales vigentes hasta el año 2009 no establecen un plazo máximo para el entero del impuesto. Sin embargo, en la iniciativa de reforma fiscal para el año 2010, tal situación se consideró inequitativa e injusta ya que el fisco se veía perjudicado de manera importante además de que se creaba un régimen de beneficio que excedía la intención de cuando fue creado el mismo.

Según la iniciativa de reforma, en la actualidad existen 4,862 empresas que consolidan para efectos fiscales, integradas todas ellas en 422 grupos. Sin embargo, el pago agregado por concepto del ISR individual y consolidado y del IETU que efectuaron estas empresas y los grupos en los que consolidan, correspondiente al ejercicio fiscal de 2008, representó apenas el 1.78% del total de sus ingresos declarados para el ejercicio fiscal de 2007.

Mientras que por otra parte, y según el Presupuesto de Gastos Fiscales 2009, se estima que el régimen de consolidación fiscal actual ocasiona el que el fisco deje de recaudar la cantidad de 12,478 millones de pesos por el ejercicio de 2009, mientras que para el ejercicio 2010, el monto que no se recaudará en virtud de tal régimen asciende a la cantidad de 13,134 millones de pesos.

Por lo que con la finalidad de evitar que esto siguiera ocurriendo se propuso y aprobó una iniciativa de reforma en donde se contempla básicamente lo siguiente:

- 1.- Que el ISR que se difiera por la aplicación de los beneficios propios del régimen de consolidación se limite a 5 años, periodo que se considera razonable para el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo,
- 2.- Que los contribuyentes que consolidan enteren al Fisco Federal, en cada ejercicio fiscal, el impuesto actualizado que hubieran diferido con motivo de dicha consolidación en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.
- 3.- El establecimiento de un esquema de pago fraccionado consistente en efectuar un pago inicial del 25% del impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se realice el pago y el remanente durante los siguientes 4 ejercicios fiscales, en una proporción del 25%, 20%, 15% y 15%, respectivamente.

Es cierto que la reforma fiscal de 2010 modifico el texto de varias artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de consolidación fiscal, sin embargo, el artículo que genera el principal impacto de la reforma fiscal es la adición del artículo 70-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 70-A. Las sociedades controladoras deberán enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Para los efectos del párrafo anterior, las sociedades controladoras aplicarán el procedimiento previsto por el artículo 71 de esta Ley o podrán optar por lo establecido en el artículo 71-A de la propia Ley. El procedimiento que se elija conforme a este párrafo deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales contados a partir de aquél en el que se empiece a ejercer la opción citada.

El impuesto sobre la renta diferido a pagar será la suma del impuesto determinado conforme a los artículos 71 ó 71-A y 78, párrafos segundo o tercero, de esta Ley.

El impuesto diferido que resulte conforme a lo previsto en este artículo, deberá enterarse en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba pagar el impuesto diferido y se actualizará desde el mes en que se debió haber pagado el impuesto de no haber consolidado, correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y hasta la fecha de presentación de la declaración antes señalada.

Cuando la sociedad controladora haya optado por aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 78 de esta Ley para calcular el impuesto a que se refiere el segundo párrafo del mencionado artículo, dicho impuesto no se incluirá para la actualización prevista en el párrafo anterior.

El impuesto diferido que se determine conforme al tercer párrafo de este artículo se deberá enterar en cinco ejercicios fiscales conforme a lo siguiente:

- I. 25% en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.
- II. 25% en el segundo ejercicio fiscal.
- III. 20% en el tercer ejercicio fiscal.
- IV. 15% en el cuarto ejercicio fiscal.
- V. 15% en el quinto ejercicio fiscal.

Los enteros a que se refieren las fracciones II a V de este artículo, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó el pago a que se refiere la fracción I de este artículo y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad de que se trate.

Cuando la sociedad controladora no cumpla con su obligación de enterar el impuesto diferido a que se refiere este artículo en los

plazos previstos, el Servicio de Administración Tributaria determinará el impuesto omitido y sus accesorios conforme a lo siguiente:

- a) Si la omisión corresponde al entero de la fracción I de este artículo, se deberá pagar la totalidad del impuesto diferido sin poder aplicar el beneficio que se establece en la fracción II, considerando los recargos sobre el monto actualizado por el periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta el mes en que el mismo se efectúe.

- b) Si la omisión corresponde al entero de las fracciones II, III, IV o V de este artículo, se deberá pagar la totalidad del remanente del impuesto diferido actualizado pendiente de pago y los recargos, correspondientes al periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago de la fracción I y hasta el mes en que efectivamente se efectúe el mismo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable con independencia de las sanciones que correspondan de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Los efectos que resulten de la desincorporación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de esta Ley, no se considerarán si los mismos ya fueron reconocidos en la determinación y pago del impuesto sobre la renta a que se refiere el presente artículo.

De esta forma, el ISR diferido se enteraría en los siguientes ejercicios y en los porcentajes indicados para cada uno de ellos:

ESQUEMA DE PAGO DEL ISR DIFERIDO								
EJERCICIO FISCAL AL QUE CORRESPONDE EL IMPUESTO DIFERIDO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
2004 y anteriores	25%	25%	20%	15%	15%			
2005	0%	25%	25%	20%	15%	15%		
2006	0%	0%	25%	25%	20%	15%	15%	
2007	0%	0%	0%	25%	25%	20%	15%	15%

Otro de los artículos a analizar es el artículo 71-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a la letra dice:

Artículo 71-A. La sociedad controladora que haya optado por el procedimiento revisto por este artículo para determinar el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley, estará a lo siguiente:

I. Considerará el monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refiere el primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de esta Ley, que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y que la sociedad o sociedades que la generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deba efectuarse el pago del impuesto diferido.

Las pérdidas a que se refiere esta fracción se considerarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

II. La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y de la sociedad controladora y de las controladas, para lo cual estará a lo siguiente:

- a) Comparará el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, a la misma fecha.

El saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas señaladas en la fracción anterior, el impuesto sobre la renta que se haya determinado y que se pague en los términos del último párrafo de este artículo, siempre y cuando correspondan a aquellas pérdidas que se disminuyeron de conformidad con el artículo 68, quinto párrafo de esta Ley.

- b) En caso de que el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al de las sociedades controladas y de la controladora, sólo se disminuirá del primero el saldo del segundo registro.
- c) Cuando el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea inferior al de las sociedades controladas y de la

controladora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889.

- d) El saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y a la controladora, hasta llevarla a cero.

A la cantidad que se obtenga conforme al inciso c) se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10, para determinar el impuesto diferido determinado y que se pague en cada sexto ejercicio fiscal, mismo que podrá acreditarse contra aquél que se determine por las comparaciones de los saldos de los registros de las cuentas de utilidad fiscal neta en los ejercicios siguientes a aquél en que se haya determinado su pago, hasta por el monto del impuesto determinado en el ejercicio que corresponda, en la medida en que la base sobre la que se calcula el impuesto diferido incluya aquélla sobre la que se haya pagado el impuesto en el ejercicio o ejercicios anteriores.

Se determinará el impuesto aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley al monto obtenido en la fracción I anterior, al resultado se le sumará el impuesto determinado de conformidad con el párrafo segundo de la fracción II anterior, así como el impuesto que resulte en los términos del artículo 78 de esta Ley. La cantidad que resulte será el impuesto sobre la renta diferido y se estará a lo dispuesto en el artículo 70-A de esta Ley.

Para ejemplificar y comprender mejor los artículos anteriores se presenta el siguiente caso práctico:

RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO Y CALCULO DEL ISR DIFERIDO NO CONTABLE DE 2004

	UTILIDAD (PÉRDIDA)	UFIN/ CUFIN	
		ISR	CUFIN
Controladora Individual	-\$15,000	\$0	\$0
Controlada "A"	\$17,500	\$5,775	\$11,725
Controladora consolidada	\$2,500	\$825	\$1,675
Monto a pagar			
Por pérdidas aprovechadas (\$15,000 x 33%)			\$4,950
Por comparación de UFIN			\$4,950
Por comparación de CUFIN (\$11,725 - \$1,675) x 1.4925 = \$15,000 X 30%			\$4,950

RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO Y CALCULO DEL ISR DIFERIDO NO CONTABLE DE 2005

	UTILIDAD (PÉRDIDA)	UFIN/ CUFIN	
		ISR	CUFIN
Controladora Individual	-\$12,000	\$0	\$0
Controlada "A"	\$15,500	\$4,650	\$10,850
Controladora consolidada	\$3,500	\$1,050	\$2,450
Monto a pagar			
Por pérdidas aprovechadas (\$12,000 x 30%)			\$3,600
Por comparación de UFIN			\$3,600
Por comparación de CUFIN (\$10,850-\$2,450) x 1.4285 = \$12,000 X 30%			\$3,600

Entero del Impuesto Sobre la Renta conforme al nuevo esquema:

EJERCICIO 2004

EJERCICIO FISCAL AL QUE CORRESPONDE EL IMPUESTO DIFERIDO		2010	2011	2012	2013	2014	2015
	ISR DIFERIDO	25%	25%	20%	15%	15%	
2004	4,950.00	1,237.50	1,237.50	990.00	742.50	742.50	-

EJERCICIO 2005

EJERCICIO FISCAL AL QUE CORRESPONDE EL IMPUESTO DIFERIDO		2010	2011	2012	2013	2014	2015
	ISR DIFERIDO		25%	25%	20%	15%	15%
2005	3,600.00	-	1,237.50	1,237.50	990.00	742.50	742.50

III.III CONCLUSIÓN

En relación al tema, las autoridades fiscales tendrán que emitir reglas particulares que permitan determinar un ISR diferido por consolidación congruente con los beneficios que los contribuyentes obtuvieron por tributar bajo este régimen y considerando los valores individuales que sirvieron de base para tales efectos.

En conclusión, se considera que es muy importante que los contribuyentes que tributen bajo el Régimen de Consolidación Fiscal estudien, evalúen y detecten las partidas que les originan el ISR diferido por consolidación y, consecuentemente, analicen y tomen las medidas pertinentes que coadyuven al pago de un ISR congruente con los valores individuales que se consideraron para determinar las cifras consolidadas.

El contador público certificado que dictamine a los grupos de consolidación para efectos fiscales deberá opinar respecto a la determinación del ISR diferido por consolidación, así como sobre las partidas que lo integran.

Se considera que la reforma aprobada recientemente por el Congreso de la Unión es contraria al origen y finalidades del régimen de consolidación fiscal, puesto que pretende que las empresas que cuentan con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado, paguen el impuesto como si no hubieran contado con dicha autorización y, por ende, como si se tratara de sociedades individuales, que no forman parte de un grupo empresarial.

Lo anterior es criticable, como se señaló anteriormente, con este régimen:

...conforme al principio de neutralidad fiscal, se otorga tratamiento similar a la empresa que se organiza en sucursales y a la que recurre al sistema de sociedades filiales [...], con lo que prefieren organizarse en sociedades para lograr los mismos fines.

Con la reforma aprobada se elimina el efecto fiscal neutral para los grupos de consolidación, situación que afecta gravemente a las empresas que optaron por organizarse de esa manera.

Es importante destacar que de no haberse otorgado un efecto fiscal neutro a las empresas organizadas en este régimen, es poco probable que se hubieran organizado en grupos integrados por diversas empresas, pues al resultar más gravoso, se habrían organizado en una sola sociedad con múltiples divisiones o actividades; es decir, con múltiples líneas de negocios, aun cuando la administración de la empresa sea más complicada.

En efecto, durante los ejercicios anteriores a 2010, las empresas que cuentan con autorización para consolidar sus resultados fiscales determinaron el impuesto que les correspondió conforme a la legislación vigente en cada uno de esos ejercicios fiscales. Conforme a esas disposiciones, las empresas no causaron y, por ende, no estaban obligadas a determinar y pagar cantidad alguna por concepto del impuesto supuestamente “diferido” con motivo de la consolidación.

Por lo anterior, durante los ejercicios indicados, como se mencionó anteriormente, las empresas tenían derecho a determinar la utilidad fiscal consolidada, disminuyendo las pérdidas fiscales en que hubieran incurrido las sociedades controladas y, únicamente en caso de que la sociedad que las generó perdiera el derecho a disminuirlas individualmente, se causaría el gravamen y se estaría obligado a pagar impuesto por este concepto.

Asimismo, durante los ejercicios comprendidos en el período, los dividendos que pagaron las empresas que tenían autorización para consolidar su resultado fiscal, únicamente causarían el impuesto sobre la renta, en casos específicos tales como la desincorporación, desconsolidación o enajenación de acciones.

Sin embargo, la reforma aprobada modifica esta situación y obliga a las empresas a determinar el impuesto que, en realidad, no se ha causado, y a pagarlo en los momentos señalados.

Con las reformas aprobadas por el Congreso de la Unión se obliga a las empresas que tienen autorización a consolidar sus resultados fiscales a pagar —en 2010— cantidades por concepto de impuestos que no se causaron conforme a las disposiciones vigentes.

Es por ello que se sugiere —entonces— a todas las empresas que cuentan con autorización para consolidar sus resultados fiscales hacer un análisis y evaluación Jurídica cuidadosa, junto con sus asesores en materia fiscal, con el objetivo de hacer frente a estas importantes y cuestionables modificaciones.

BIBLIOGRAFÍA

Anzures Maximino. Contabilidad General 4º edición, Editorial Porrúa México 2007.

Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta, Themis, México, 1999.

Domínguez Mota, Enrique “Compilación fiscal correlacionada”, Editorial DOFISCAL Editores, México, 2007.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Mc Graw Hill, México Limusa, México, 2003.

Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 26ª edición Porrúa 2007

Navarro Rodríguez, Alberto “ La consolidación fiscal” Editorial Themis, segunda edición 2005

Ramírez Villegas, Enrique “Propuestas al régimen de consolidación”, Editorial DOFISCAL 2006

FUENTES ELECTRÓNICAS.

<http://www.comfin.com.mx>

<http://www.fitchmexico.com>

<http://www.juridicas.unam.mx>

<http://www.shcp.gob.mx>

<http://www.sat.gob.mx>

http://www.ccpcarbobo.org.ve/normativa_legal/nics/.2004

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, 2009.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, 2009.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, 2009.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, 2010.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, 2009.

Resolución Miscelánea Fiscal 2009, Diario Oficial de la Federación