



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

“Crítica a la eliminación del Régimen de Consolidación Fiscal
del sistema tributario mexicano”

Tesis

Que para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

Presenta:

Jorge Alberto Macías López

Asesor: C.P. y M.A. Martha Angelina Valle Solís
Ciudad de México, 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Tabla de contenido

I. Introducción	5
2. Problema de investigación	14
2.1 Estudios previos	15
2.2 Delimitación del problema	15
3. Justificación de la investigación.....	16
4. Objetivos de la investigación	19
4.1 Objetivo general	19
4.2 Objetivos específicos.....	19
5. Preguntas de la investigación	20
5.1 Pregunta general.....	20
5.2 Preguntas específicas.....	20
6. Hipótesis.....	21
6.1 Hipótesis general	21
6.2. Hipótesis específicas	21
7. Cuadro de congruencia entre objetivos, preguntas e hipótesis de la investigación.....	22
8. Metodología	24
8.1 Descripción del estudio	24
8.2 Alcance de la investigación.....	24
8.3 Delimitación temporal.....	24
8.4 Delimitación espacial	24
8.5 Diseño del estudio	24
8.6 Población.....	25
8.7 Unidad de análisis	25
9. Marco teórico conceptual	26
9.1 Conceptos fundamentales de la consolidación.....	26
9.1.1 Grupo	27
9.1.2 Controladora	28
9.1.3 Subsidiaria.....	29

9.1.4	Controlada.....	29
9.1.5	Utilidad fiscal.....	29
9.1.6	Pérdida fiscal.....	29
9.1.7	Participación accionaria o consolidable.....	30
9.2	Consolidación de estados financieros	30
9.2.1	Antecedentes históricos	30
9.2.2	Normatividad contable mexicana de la consolidación financiera.....	34
9.3	Consolidación fiscal	36
9.3.1	Antecedentes históricos	37
9.3.2	Consolidación fiscal en México.....	39
9.4	Diferencias entre la consolidación financiera y la fiscal.....	41
9.5	Marco jurídico del RCF en México.....	44
9.5.1	Requisitos para consolidar fiscalmente.....	44
9.5.2	Partidas y atributos fiscales más relevantes dentro del RCF	45
9.5.3	Resultado fiscal consolidado y pérdida fiscal consolidada.....	51
9.5.4	Ciclo del RCF en México	52
9.6	Análisis a la evolución del RCF en México (1982-2013).....	70
9.6.1.	Virtudes y debilidades de la consolidación fiscal y del RCF en México.....	70
9.6.2	Factores relevantes sobre el RCF en México	93
9.7	ROGS actual.....	96
10.	RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	102
10.1	Finanzas públicas	102
10.2	Causas de la eliminación del RCF y de la implementación del ROGS.....	110
10.3	Situación actual de los grupos de sociedades que consolidaban fiscalmente	118
10.4	Consideraciones finales.....	122
11.	FUENTES DE INFORMACIÓN.....	125

Agradecimientos y dedicatorias

A mis papás y mi hermana, no tengo cómo agradecerles por ponerme en el camino del éxito y estar incondicionalmente a mi lado.

En memoria de mis abuelos Cuco, Salvador, Chuchis y mis tíos Toño, David, Jorge, Hugo, Miguel, Sergio; de mis Padrinos René y Lourdes; y por supuesto, de Raúl Porta Contreras.

A mis tíos Cuco, Chuy, Alma, Gelos, Martha, Laura, María Elena, Daniel e Irma.

A mis maestros: Martha Valle, Gloria Arévalo Guerrero, Raúl Alejandro Ramírez Alemán, Humberto Cruz Hernández, Juan Carlos Victorio, Gerardo Bobadilla y José Rico Munguía.

A Elisa Osorio y Alicia Pineda; a mis amigos: Arturo Morales Armenta, Raúl Ramírez, Jonatthan Ramírez Facio, Iván Pérez Ruiz Oscar Martínez, Daniela Aguilera, Víctor Cabañas, Guadalupe Velázquez, Rocío Camargo, Daniel Ortega, Carmen Ramos, Carlos Romero, Edwin Benítez, Juan Mendoza, Gerardo López, Patricio Benavides, Víctor Varela, Enriqueta González, Héctor Macías, Lorena Cestelos, Salvador Badillo, Imanol de la Flor, Benjamín Nájera, Ivonne Montaña, Enrique Pérez, Juan Alanís Guerrero y Gustavo Sánchez Martínez.

A Carolina y Nancy Visuet, así como a la familia Fuentes Arellano.

En el plano profesional, a José Jesús Díaz y Marisol Martínez, a Arturo Barrera, a Fidel Paz Cruz y Viridiana García. A los socios y directores de PricewaterhouseCoopers: Adolfo Calatayud, Sergio Pérez, Karina Pérez, Fernando Lorenzo, Pablo Cervantes, Kathy Cavazos y Cuauhtémoc Hernández.

Y por supuesto, con todo el respeto y amor, a mi Universidad Nacional Autónoma de México.

Abreviaturas y acrónimos

CINIF	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUCA	Cuenta de Capital de Aportación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
CUFINCO	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
IMPAC	Impuesto al Activo
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
NIF	Normas de Información Financiera emitidas por el CINIF
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RCF	Régimen de Consolidación Fiscal
REFIPRE	Régimen Fiscal Preferente
RFI	Resultado Fiscal Integrado
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
ROGS	Régimen Opcional para Grupos de Sociedades
RUFIN	Registro de Utilidades Fiscales Netas
RUFINCO	Registro de Utilidades Fiscales Netas Consolidadas
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
UFIN	Utilidad Fiscal Neta
UFINCO	Utilidad Fiscal Neta Consolidada

I. Introducción

A finales de cada año, la discusión, aprobación y publicación del Paquete Económico¹ se convierte en un suceso de gran importancia en nuestro país, el cual genera expectativas entre los mexicanos, las instituciones públicas, empresas privadas, organismos descentralizados, partidos políticos, organizaciones no gubernamentales, instituciones educativas, dependencias gubernamentales y la sociedad en general. Esas expectativas se incrementan considerablemente cuando el cierre de año viene acompañado de una transmisión en el Poder Ejecutivo Federal, y el último cambio de gobierno no fue la excepción.

El 2 de diciembre de 2012, un día después de que Enrique Peña Nieto asumiera la Presidencia de la República, se firmó el “Pacto por México” (Presidencia de la República, 2012), un acuerdo político suscrito por el mismo Presidente y por los líderes de los principales partidos políticos de nuestro país, a través del cual, se definieron objetivos específicos y sus estrategias a seguir con el fin de impulsar el desarrollo económico y social del país.

En el Pacto por México se acordó impulsar distintas iniciativas de reformas legislativas en materia financiera, fiscal, energética, de telecomunicaciones, de competencia económica, educativa, política-electoral y de transparencia, las cuales se materializaron meses después. En particular, una de las reformas legislativas que más expectativas genera es la reforma fiscal, debido a la trascendencia del sistema tributario mexicano en el plano económico de nuestro país.

Desde tiempo atrás, existían altas expectativas de una importante reforma en materia fiscal, debido a que el sistema tributario mexicano había sido objeto de críticas e inconformidades de la población económicamente activa de nuestro país, incluso por aquella que opera informalmente y que no paga impuestos. En efecto, nuestro sistema tributario ha recibido todo tipo de peticiones, recomendaciones y exhortos por parte de organismos internacionales, confederaciones empresariales, actores políticos, etcétera.

Impuestos altos, privilegios fiscales a grandes empresas, rigurosa fiscalización a contribuyentes “cautivos”, numerosas obligaciones fiscales de complejo cumplimiento y altas tasas de

¹ El Paquete Económico se integra por el conjunto de documentos integrado por la Ley de Ingresos de la Federación, el proyecto de Decreto del Presupuesto de Egresos y los Criterios Generales de Política Económica.

informalidad, forman parte de una sólida perspectiva existente entre millones de mexicanos, que denotan inconformidad por la forma en que se pagan impuestos en México. Todas ellas son problemáticas que pueden ser tan reales como subjetivas y controversiales, por lo que vendría a bien analizar cada una de ellas para poder identificar y efectuar las adecuaciones necesarias para alcanzar un sistema tributario sólido, justo y equitativo.

Una de las controversias más interesantes en materia tributaria se relaciona con la forma en que las grandes empresas contribuyen al gasto público, dado que, a los ojos de una gran cantidad de mexicanos, estos contribuyentes reciben privilegios fiscales, a través de regímenes y tratamientos fiscales especiales. Esto puede ser parte sólo de una perspectiva ciudadana, sin embargo, esta perspectiva se tornó en una verdadera controversia al quedar asentada en el Compromiso 72 del Pacto por México (Presidencia de la República, 2012), que a la letra señala:

*“Compromiso 72. Fortalecer la capacidad financiera del Estado. Se eliminarán **los privilegios fiscales, en particular, el régimen de consolidación fiscal.** Se buscará reducir el sector informal de la economía. Se revisará el diseño y la ejecución de los impuestos directos e indirectos.”* (Presidencia de la República, 2012, p. 14)

Énfasis añadido

De ser cierto lo anterior, el RCF habría implicado una grave violación a los principios constitucionales en materia fiscal, vulnerando durante décadas las bases más importantes de un sistema tributario justo y equitativo. También es cierto que para entender cómo han tributado los grandes grupos empresariales en México, es necesario inmiscuirnos en este régimen y en las razones que, en su momento, motivaron su llegada al sistema tributario mexicano.

Ahora bien, conocer y entender el RCF no es una tarea sencilla, debido a que se trata de un régimen que apareció en nuestro país hace más de treinta y cinco años, siendo objeto de una gran cantidad de reformas legislativas que se traducen en cientos de disposiciones fiscales que se pueden encontrar en distintos ordenamientos, criterios y resoluciones que, estando en vigor o no, repercutieron permanentemente en la interpretación y aplicación de dicho régimen. Entre estos ordenamientos, se

pueden encontrar la propia Ley del ISR², así como sus reglamentos, la Ley del IMPAC, reglas de carácter general, criterios normativos, criterios no vinculativos y resoluciones de nuestros tribunales; asimismo, existían disposiciones contenidas en otros ordenamientos como el CFF, la LGSM, las NIF, entre otros, cuya observancia es trascendente para el entendimiento del régimen.

Sin embargo, esto no siempre fue así. En sus inicios, el RCF era simple de entender y sus disposiciones eran sencillas de aplicar, con un claro objetivo de fortalecer a las empresas mexicanas y promover la inversión extranjera en nuestro país, para así poder estabilizar la situación económica por la que atravesaba el país al momento de su incorporación a nuestro sistema tributario (1973) y llevar la apertura comercial de México a escalas que hasta ese entonces no se habían conocido.

No cabe duda que la intención original del RCF era válida y legítima, considerando que un régimen fiscal como este puede convertirse en un impulsor de la economía de un país. Evidencia de ello se puede encontrar en los sistemas tributarios de los países económicamente desarrollados, pues todos ellos tienen altos índices en eficiencia tributaria³ como los Estados Unidos de América, Alemania, Reino Unido, Francia, Italia, Japón, Países Bajos, España, Australia, entre otros, los cuales han adoptado la consolidación fiscal (conocida en inglés como “*Group Taxation*” o “*Tax Consolidation*”) como uno de los elementos clave de sus sistemas tributarios.

La consolidación fiscal en México y el mundo se ha dirigido particularmente a los grupos empresariales que, por distintos motivos que se analizarán más adelante, requieren llevar a cabo sus operaciones a través de distintas entidades jurídicas, que pueden tener utilidades o pérdidas individuales en un ejercicio fiscal determinado. De esta forma, la base gravable es el resultado fiscal obtenido por el grupo empresarial en su conjunto (resultado fiscal consolidado), considerando al mismo tiempo utilidades y pérdidas fiscales, permitiendo la inmediata “aplicación” de las pérdidas fiscales obtenidas por las empresas del grupo.

² A lo largo de la vigencia del RCF, tuvieron vigencia 3 distintas leyes del impuesto sobre la renta: la publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1980 en vigor a partir del 1 de enero de 1981; la ley publicada en el DOF el 1 de enero de 2002, vigente a partir de esa misma fecha; y en casos específicos, la Ley publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014.

³ De acuerdo a los índices de recaudación generados por el Banco Mundial. Disponibles en <http://datos.bancomundial.org/indicador/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>. Consultado el 27 de septiembre de 2015

En este sentido, el RCF en nuestro país llegó a erigirse como un régimen de *neutralidad fiscal*⁴ que permitía a los grupos de sociedades pagar el ISR como una sola entidad, a través de la sociedad controladora, la cual, era poseedora directa o indirectamente de más del 50% de las acciones con derecho a voto de cada una de sus sociedades controladas. Entonces, se llevaba a cabo el *pool* de las utilidades y pérdidas fiscales generadas por la sociedades del grupo de consolidación, es decir, la integración de las utilidades y pérdidas fiscales en un sólo resultado fiscal (base gravable) para el pago del ISR, de forma consolidada y en la proporción en que la sociedad controladora participaba en el capital social de las sociedades controladas.

Lamentablemente, a lo largo de su vigencia algunos contribuyentes abusaron de los beneficios y las vulnerabilidades del RCF para implementar agresivas estrategias fiscales con la intención de disminuir sus cargas tributarias. Además, el RCF sufrió reformas de naturaleza recaudatoria que lejos de fortalecerlo, rompieron la neutralidad que llegó a ostentar, complicando la interpretación de las disposiciones fiscales de tal manera que su aplicación resultó muy complicada tanto para los contribuyentes como para las mismas autoridades fiscales. Esta situación dio pie a posturas y criterios que discrepaban entre contribuyentes y autoridades, debilitando la seguridad jurídica que debía ofrecer un régimen como este. Aunado a lo anterior, la falta de experiencia y pericia de los legisladores que intervinieron en el desarrollo de la normatividad en materia de consolidación fiscal fue trascendente, traduciéndose en una pobre técnica legislativa que terminó de complicar y debilitar el régimen.

La falta de claridad de las disposiciones fiscales provocaron que las mismas autoridades fiscales tuvieran que emitir reglas de carácter general para intentar enmendar las problemáticas que nacían de la simple aplicación de la Ley; sin embargo, estas reglas tampoco fueron lo suficientemente claras para solucionar las problemáticas del régimen, acentuando la falta de capacidad de las autoridades de cumplir eficientemente con su función de generar y proporcionar la información necesaria para el correcto diseño, implementación y evaluación de la política tributaria⁵.

La escasa claridad y transparencia de los mecanismos de tributación que componían al RCF, empañaron su imagen frente a los ojos de aquellas personas y entidades ajenas al RCF. Esto detonó

⁴ Véase apartado “9.3.2 Consolidación fiscal en México” respecto del principio de *neutralidad fiscal*.

⁵ Función descrita por el SAT. Disponible en http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/default.aspx
Consultada el 30 de julio de 2015.

una controversia que poco a poco se elevó a un escenario político que castigó al RCF y lo consideró como un esquema que otorgaba privilegios fiscales a un sector de contribuyentes, cuando en la realidad el RCF era un campo de batalla entre estos contribuyentes y autoridades fiscales.

Reconociendo lo anterior, el 17 de octubre de 2013, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, a través del Dictamen del “*Proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*” (Cámara de Diputados, 2013)⁶, suscribió:

*“El régimen de consolidación... se incorporó en la Ley del ISR en 1982 y, desde entonces, ha sufrido diversas modificaciones que han contribuido a que en la actualidad sea **confuso y complejo, lo que dificulta al contribuyente su aplicación y a la autoridad la fiscalización** que debe realizar para comprobar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales. (...)*

*Cada una de las modificaciones que se han incorporado en el régimen de consolidación, han provocado que con el tiempo sea cada vez más complejo, además de que cualquier cambio debe considerar las disposiciones que estuvieron vigentes en el tiempo, originando que el régimen de consolidación sea **extremadamente complejo**, máxime cuando estos cambios y reestructuras requieren una contabilidad muy ordenada y especial de cada una de las empresas del grupo.*

Además, por su complejidad, se requiere de una especialización técnica tanto para manejar los múltiples conceptos como para revisar los efectos de éstos en el resultado fiscal consolidado. (...)

*Los factores descritos debilitan el control y fiscalización sobre las empresas que optan por este régimen, lo cual **facilita la evasión y la elusión fiscales**, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema. Por todo lo anterior, es evidente que se requiere avanzar con la eliminación de este tipo de esquemas. (...)*

(Énfasis añadido)

En este contexto, con voces a favor y en contra, el 11 de diciembre de 2013 se publicó en el DOF el “*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la*

⁶ Publicado en el Anexo IX de la Gaceta Parlamentaria del jueves 17 de octubre de 2013.

Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, el cual entraría en vigor del 1º de enero de 2014, haciendo valer lo inicialmente señalado en el Pacto por México, con la eliminación de los siguientes regímenes:

- Consolidación Fiscal
- Simplificado
- Pequeños Contribuyentes
- Intermedio

A pesar de la desaparición de los referidos regímenes nuestro sistema tributario seguirá reconociendo, probablemente de forma contradictoria, la importancia de contar con regímenes especiales para contribuyentes con características y/o actividades particulares. Por tal motivo, se establecieron nuevos regímenes fiscales que, además, procuran evitar el debilitamiento financiero y descapitalización de los contribuyentes que participaban en los regímenes eliminados, para así prevenir una desaceleración económica en los sectores de dichos contribuyentes. Esto, a reserva de analizar minuciosamente cada una de las disposiciones contenidas en estos regímenes tributarios, no debe considerarse como un atentado a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria, sino como acciones estimulantes de la actividad económica.

A saber, los regímenes tributarios que entraron en vigor el 1º de enero de 2014 son los siguientes:

- Régimen Opcional para Grupos de Sociedades (ROGS)
- De los Coordinados
- De Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras.
- De Incorporación Fiscal

Estos regímenes tienen la finalidad de incentivar de dar un mayor dinamismo a los sectores económicos a los que se dirigen; sin embargo, sus beneficios se acotan considerablemente respecto de los regímenes anteriores. Lo anterior es así, debido a la contundente política tributaria que persigue fortalecer los ingresos tributarios del Estado, la reducción de Gastos Fiscales⁷ y la

⁷ De acuerdo con el Artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2015, “Gastos Fiscales son los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos,

disminución de la dependencia económica de los ingresos no tributarios, específicamente de los ingresos petroleros.

No cabe duda que a corto plazo, la eliminación del RCF cumplió satisfactoriamente su tarea inmediata de fortalecer los ingresos tributarios del Estado, ya que en mayo de 2014 se recaudaron cerca de \$5,500 millones de pesos como pago extraordinario con motivo de la desconsolidación fiscal⁸. Al respecto, es importante aclarar que este monto representa únicamente el entero del impuesto que los grupos de consolidación difirieron a lo largo de su tributación en el régimen y no debe entenderse como una señal de fortalecimiento económico de los contribuyentes.

En primera instancia, el éxito o fracaso de la eliminación del RCF podría apreciarse en los diez años siguientes a su desaparición a través de los indicadores de recaudación del sector de contribuyentes que participaban en el régimen, es decir, el sector de los grandes contribuyentes.

Para identificar lo anterior, será necesario extrapolar los resultados que arrojen estos indicadores de las condiciones económicas en las que se encuentre el país en estos diez años y de los efectos que se desprendan de la propia desconsolidación que se encuentran implícitos en los índices de recaudación. Y es que los pagos del impuesto diferido con motivo de la consolidación fiscal se seguirán recaudando hasta el 2018⁹, por lo que los indicadores de recaudación incluirán las cifras correspondientes al impuesto del ejercicio corriente y, a su vez, las del impuesto diferido recaudado con motivo de la eliminación del RCF, las cuales sólo son extraordinarias y no representan mejoría alguna en la eficiencia recaudatoria a mediano o largo plazo.

En otras palabras, se deberá identificar si el eventual incremento en la recaudación tributaria, particularmente en el ISR a grandes contribuyentes, realmente se debe a la obtención de mejores resultados que responden a un apropiado desarrollo económico, o bien, si se debe simplemente a una mayor carga tributaria a los grupos de empresas en México.

exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.”

⁸ Disponible en <http://www.gob.mx/shcp/reformas/reforma-hacendaria-avances-9952>. Consultado el 27 de septiembre de 2015.

⁹ Los efectos se extenderán hasta el 2023 para los grupos de consolidación que recibieron autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en 2013, cuya vigencia inicia el 2014 y termina el 2018.

Sin embargo, para alcanzar un resultado preciso es necesario desarrollar un análisis complejo e interdisciplinario que vaya más allá de la lectura a los índices de recaudación tributaria al sector de estos contribuyentes, puesto que estos indicadores probablemente se elevarán en los años posteriores a la eliminación del régimen; sin embargo, esto no necesariamente representa una mejora en la eficiencia tributaria sino un obstáculo a las empresas que, lejos de impulsar el dinamismo de la economía mexicana, podría provocar una desaceleración o estancamiento en ciertos sectores económicos.

Ante esto, los contribuyentes han implementado estrategias para mitigar los efectos provocados por la desaparición del RCF, considerando, entre otras, su incorporación al ROGS, que a pesar de no tratarse de la consolidación de utilidades y pérdidas fiscales, ofrece un diferimiento del impuesto de en las formas y momentos que más adelante serán analizados y condicionando al mismo sector de contribuyentes que tributaban bajo el RCF. Este nuevo régimen se percibe como un esquema que ofrece escasas oportunidades para incentivar la eficiencia financiera de los contribuyentes. En cualquier caso, debe ser evaluado a mediano plazo como una herramienta recaudatoria para el Estado y como una oportunidad para los grupos de sociedades de tener procesos y ciclos financieros más eficientes.

Es por lo anteriormente señalado que la forma en que los grupos empresariales nacionales o transnacionales contribuyen al gasto público es permanentemente relevante, dado que este sector de contribuyentes genera, año con año, inversión y millones de empleos directos e indirectos en nuestro país, impulsando así su desarrollo económico, social y tecnológico, colocándolo entre las mayores economías del mundo. Y es que no hay duda sobre el atractivo de México como economía emergente para invertir, no sólo por su envidiable posición geográfica, sino porque cuenta con la fuerza y talento laboral capaz de responder a cualquier industria o sector de negocios. Por tanto, deben considerarse y analizarse todos elementos que detonarían la inversión en México, dando la importancia debida al sistema tributario de nuestro país por la oportunidad que representa para fortalecer a las medianas y grandes empresas mexicanas y extranjeras que fomenten la inversión y la actividad económica en nuestro país.

En efecto, los esquemas tributarios para estos grandes contribuyentes deben observar y respetar los principios constitucionales en materia fiscal, y al mismo tiempo, deben responder al entorno económico competitivo y globalizado que enfrentamos en este momento.

Reconsiderar la implementación de un nuevo RCF en México tendría como objetivo apoyar la eficiencia en los procesos administrativos y económicos de las empresas en México. Sin embargo, sería necesario exigir, de la misma manera, el compromiso de las empresas a cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales y con la responsabilidad que deben asumir como motores de la economía nacional, ofreciendo más y mejores empleos y respondiendo con las mejores prácticas que se traduzcan en beneficios para las comunidades en las que se desenvuelven.

De ser factible la incorporación del RCF al sistema tributario mexicano, será necesario exigir a este sector de contribuyentes que revelen la información relacionada con la aplicación de los recursos que originalmente habrían correspondido al ISR consolidado que sería diferido en virtud de la consolidación fiscal. Asimismo, el beneficio generado por un RCF debe resultar en el desarrollo de nuevas tecnologías, nuevos productos y servicios, e inversiones que retribuyan con una mejor productividad de las empresas y de sus trabajadores, así como en planes de acción encaminados a fortalecer la competitividad de las empresas, estableciendo metas y objetivos a corto, mediano y largo plazo.

Impulsar el RCF sería inútil sin planes estratégicos que realmente materialicen los objetivos principales que persigue la consolidación fiscal. No controlar y vigilar las acciones que llevan a cabo las empresas en México que consoliden fiscalmente sería facilitar que las empresas incurran en malas prácticas administrativas (por ejemplo: distribución anticipada de utilidades, sobreendeudamiento o fuga de capitales) poniendo en riesgo la recaudación estimada a largo plazo calculada con base en las proyecciones de crecimiento económico.

Este control no debería implicar una carga administrativa adicional, considerando que al día de hoy, existen diversos mecanismos de revelación de transacciones e información financiera a las autoridades competentes, pues tan sólo en materia fiscal, se encuentra el dictamen, la declaración informativa sobre la situación fiscal, declaración informativa de operaciones relevantes, comprobantes fiscales digitales por internet, registros contables electrónicos, etc.

Finalmente, resulta claro que existen motivos y argumentos sólidos para analizar una potencial reimplementación de un RCF en México, considerando, desde luego, la experiencia que ahora se tiene en materia de consolidación fiscal.

2. Problema de investigación

En el Compromiso 72 del Pacto por México, quedó plasmada la principal tarea de la reforma fiscal que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2014: fortalecer la capacidad financiera del Estado, a través de la eliminación de privilegios fiscales, como supuestamente lo fue el RCF. Lamentablemente, nuestros legisladores se han enfocado en incrementar la recaudación a corto plazo, perdiendo de vista el crecimiento y desarrollo de las empresas mexicanas (o extranjeras con operaciones en México) a mediano y largo plazo, demeritando su potencial para generar empleos directos e indirectos, así como para impulsar el desarrollo económico de nuestro país, argumentando que este trato diferenciado para este grupo de contribuyentes es desigual para los contribuyentes que por diversas razones no optaron por este régimen.

También es importante reconocer que el RCF en sus inicios era eficiente, adicionalmente, mostró importantes oportunidades para las empresas en México, sin embargo, los diversos cambios que se le efectuaron en las tres décadas que estuvo vigente lo hicieron deficiente, puesto que requería de importantes ajustes para fortalecerse y convertirse en una herramienta útil tanto para el Estado como para los contribuyentes.

No hubo evidencia de que la decisión de eliminar el RCF haya sido sustentada en estudios y proyecciones económicas que, más allá del impacto en la recaudación tributaria, identifiquen puntualmente las repercusiones económicas de esta reforma en los contribuyentes afectados, considerando que éstos impactan en millones de mexicanos a través de los empleos que generan, además del papel que tienen en el desarrollo económico y social que ofrecen al país.

Es probable que la eliminación del RCF del sistema tributario mexicano pudiera haber sido una buena decisión en la medida en la que hubiese existido una estrategia integral a corto, mediano y largo plazo, que persiga un fortalecimiento sostenido de la capacidad financiera del Estado a través del impulso a la productividad y competitividad de los grupos empresariales, repercutiendo en más y mejores empleos (directos e indirectos), así en como mejores productos y servicios que faciliten la innovación tecnológica y comercial de las empresas en México, traduciéndose lo anterior en un mayor desarrollo para nuestro país. Sin embargo, esto no fue así y es por tanto, que se exponen a lo largo de esta tesis los análisis y comentarios correspondientes a los riesgos y oportunidades que algunos contribuyentes enfrentarán por la eliminación del RCF.

2.1 Estudios previos

Si bien existe literatura especializada en las características del RCF, a la fecha de cierre de la presente tesis, no hay literatura o estudios documentados que aborden concretamente la oportunidad y factibilidad de la eliminación del RCF, analizando en las repercusiones sobre la capacidad financiera del Estado y de los contribuyentes, así como en el desarrollo de los sectores económicos en los que las empresas se desarrollan.

Tampoco hay evidencia de soporte documental que aborde la necesidad de contar con un nuevo RCF, independiente y distinto al que tuvo vigencia hasta el 2013, pero que considere la experiencia para diseñar e implementar un sólido y claro régimen de tributación para los grandes contribuyentes.

2.2 Delimitación del problema

El presente estudio se limita a demostrar, en primer lugar, que la consolidación fiscal no se traduce en un privilegio, por el contrario, es una herramienta capaz de mejorar la eficiencia en la tributación de las empresas, haciéndola proporcional y equitativa para los grupos de empresas en México, orientándose a incrementar su productividad y competitividad en el plano doméstico y el internacional, a fin de impulsar el desarrollo económico, social y tecnológico de nuestro país, a través de una economía dinámica y flexible que sirva como atracción hacia la inversión extranjera.

Particularmente, se analizará la conveniencia de que el sistema tributario mexicano cuente con un RCF en un mediano plazo, considerando la posición de las empresas en México en el plano económico internacional.

3. Justificación de la investigación

En primera instancia puede parecer inoportuno abordar el RCF cuando éste ya no tiene vigencia. Entonces, ¿por qué desarrollar una tesis sobre un régimen que ya no tiene lugar en nuestro sistema tributario? Como se señaló en el apartado anterior, es debido a la importancia que tienen las empresas en la economía de nuestro país y a la relevancia de conocer y entender cómo pagan impuestos los grupos empresariales en México.

Como ya se comentó, en los últimos años el RCF fue difundido como un privilegio fiscal a los grupos empresariales que debilitaba las finanzas del Estado, llevándose a un plano político que no dejó pasar la oportunidad de utilizar el tema para fines electorales y que perdió de vista la posición y la proyección de las empresas en México dentro de una economía globalizada cada día más competitiva. Por esta razón, es sumamente importante identificar y ofrecer una perspectiva objetiva de lo que realmente era el RCF y de las formas que existen para que estos grupos empresariales paguen impuestos en nuestro país.

Lejos de conocer la naturaleza del régimen e identificar sus problemáticas para fortalecerlo, se persiguió enérgicamente su eliminación desde la perspectiva política y social, motivando su eliminación en: (i) la necesidad de fortalecer la capacidad financiera del Estado, (ii) en la complejidad de sus disposiciones y (iii) en las prácticas abusivas de los contribuyentes, configuraciones que no pueden ser negadas de ninguna manera.

En efecto, la intención de fortalecer la capacidad financiera del Estado es totalmente válida y legítima; sin embargo, se ha reiterado que regímenes como el de consolidación fiscal son privilegios fiscales otorgados a las grandes empresas en México, lo cual, denota poca objetividad en decisiones tan trascendentes para la economía en México. Y es aquí donde yace la justificación de la presente investigación.

Por lo anterior, es importante analizar, identificar y demostrar que el RCF no es un privilegio fiscal, desvirtuando lo establecido en el Compromiso 72 del Pacto por México. Una vez logrado lo anterior, será posible dilucidar las oportunidades que ofrece este régimen para lograr ese fortalecimiento financiero para el Estado a mediano y largo plazo, el cual deberá sostenerse con el paso del tiempo para que impacte verdaderamente en el desarrollo de la economía mexicana y no solo en las finanzas del Estado.

Adicionalmente, será necesario aclarar que la eliminación del RCF efectivamente ha incrementado la recaudación tributaria hasta este momento, sin embargo, esto no necesariamente significa que este fortalecimiento financiero para el Estado se sostendrá a mediano y largo plazo. Esto, de nueva cuenta, desvirtuaría los motivos expuestos en el Pacto por México en relación con la eliminación del citado régimen.

La justificación de la presente tesis no debe confundirse con la defensa de los intereses de las grandes empresas en México, sino entender los motivos que le dieron un lugar al RCF en nuestro sistema tributario como respuesta a una necesidad, gravando los resultados consolidados de una empresa que lleva a cabo sus operaciones a través de distintas entidades, permitiendo que apliquen inmediatamente los atributos fiscales (pérdidas fiscales) que legítimamente generaron. Esto, con la intención de mejorar la eficacia de los procesos financieros de las empresas, lo que debiera repercutir en una mejor productividad y competitividad, sin dejar de lado la responsabilidad que deben asumir como motores de la economía mexicana.

Por otra parte, analizar la eliminación del RCF es importante en estos momentos desde una perspectiva que reconoce la convergencia que estamos enfrentando por las acciones y estrategias que los grupos empresariales están implementando para mitigar el impacto provocado por la transición de un régimen fiscal a otro, tales como fusiones, escisiones, enajenaciones de acciones y en general, reestructuras corporativas, pudiendo derivar, incluso, en una fuga de capitales, situación a la que tienen que estar muy atentas las autoridades fiscales.

Por lo anterior se justifica el imprescindible análisis a la eliminación del RCF a través de la experiencia obtenida hasta el 2013, para poder rescatar las virtudes que ofrecía este régimen e identificar las áreas vulnerables que permitieron a los contribuyentes implementar agresivas estrategias fiscales y que no pudieron ser detenidas por las autoridades, así como las áreas que llevaron a las autoridades fiscales a actuar arbitrariamente en contra de los contribuyentes. Después de todo, México tiene alrededor de cuarenta años de experiencia en consolidación fiscal, lo que presupondría mejores resultados si se implementase un nuevo RCF.

Asimismo, no puede dejarse a un lado el análisis y seguimiento que merece el nuevo ROGS, a fin de conocer si es la herramienta más adecuada para nuestro sistema tributario y para fortalecer la capacidad financiera del Estado.

En resumen, existen argumentos para considerar la objetividad de la eliminación del RCF y explorar la posibilidad de que, irónicamente, la eliminación de este complejo régimen sea el primer y más acertado paso para rediseñar y reimplementar la consolidación fiscal en México a través un régimen sólido, simple, claro, sofisticado y, sobretodo, congruente con las condiciones actuales y futuras de las empresas en México, así como de la economía globalizada en la que nos encontramos, sin que esto lleve a conceder privilegios de cualquier clase a estos contribuyentes ni a ser inequitativos respecto de los demás contribuyentes.

4. Objetivos de la investigación

4.1 Objetivo general

Demostrar que la decisión de sustituir el RCF con el ROGS en nuestro sistema tributario no fue acertada.

4.2 Objetivos específicos

- 4.2.1 Entender la importancia de contar con un RCF en un sistema tributario como el mexicano.
- 4.2.2. Identificar los factores que debilitaron al anterior RCF hasta llevarlo a su desaparición.
- 4.2.3 A partir de su naturaleza jurídica y financiera, conocer si la consolidación fiscal es realmente un privilegio.
- 4.2.4 Señalar las repercusiones que generará la eliminación del régimen en los contribuyentes que en él tributaban.
- 4.2.5 Definir las características que debe tener un RCF funcional en nuestro sistema tributario.
- 4.2.6. Entender si el RCF vigente en México hasta 2013 era el más adecuado para contemplar la consolidación fiscal en nuestro sistema tributario.

5. Preguntas de la investigación

5.1 Pregunta general

¿Fue acertada la decisión de sustituir el RCF con el ROGS en nuestro sistema tributario?

5.2 Preguntas específicas

5.2.1. ¿Qué tan importante es contar con un RCF en nuestro sistema tributario?

5.2.2. ¿Cuáles fueron los factores que llevaron al anterior RCF a su desaparición?

5.2.3. ¿Es realmente la consolidación fiscal un privilegio?

5.2.4. ¿Cómo repercutirá la eliminación del régimen en los contribuyentes que en él tributaban?

5.2.5. ¿Qué características debería de reunir un RCF funcional en nuestro sistema tributario?

5.2.6. ¿El RCF vigente hasta 2013 era adecuado para mantener la consolidación fiscal en nuestro sistema tributario?

6. Hipótesis

6.1 Hipótesis general

La decisión de sustituir el RCF con el ROGS en nuestro sistema tributario no fue acertada..

6.2. Hipótesis específicas

- 6.2.1. Un RCF sólido juega un papel sumamente importante para la recaudación tributaria, para los procesos financieros de las empresas y consecuentemente, para el desarrollo económico del país.
- 6.2.2 La complejidad, falta de claridad y la pésima imagen que se difundió sobre el régimen, aunado a los abusos de algunos contribuyentes y a los fines políticos-electorales que le dieron, provocaron que el RCF desapareciera.
- 6.2.3. La consolidación fiscal no es un privilegio.
- 6.2.4. La eliminación del RCF deja a las empresas mexicanas en desventaja frente a sus competidores extranjeros, por lo que tendrán que replantear sus metas, objetivos y estrategias en nuestro país.
- 6.2.5. Un RCF funcional en nuestro país debe ser sencillo, claro, sólido, sofisticado y congruente con las condiciones actuales y futuras de las empresas mexicanas, así como de la economía globalizada en la que nos encontramos
- 6.2.6. El RCF vigente hasta 2013 no era el más adecuado para contemplar la consolidación fiscal en nuestro sistema tributario.

7. Cuadro de congruencia entre objetivos, preguntas e hipótesis de la investigación

Objetivo general de la investigación	Pregunta general de la investigación	Hipótesis general de la investigación
Demostrar que la decisión de sustituir el RCF con el ROGS en nuestro sistema tributario no fue acertada.	¿Fue acertada la eliminación de la consolidación fiscal de nuestro sistema tributario?	La decisión de eliminar la consolidación fiscal de nuestro sistema tributario no fue acertada.

Objetivos específicos de investigación	Preguntas específicas de investigación	Hipótesis específicas de la investigación
Entender la importancia de contar con un RCF en el sistema tributario mexicano.	¿Es importante contar con un RCF en el sistema tributario mexicano?	Un RCF sólido juega un papel sumamente importante para la recaudación tributaria, para los procesos financieros de las empresas y consecuentemente, para el desarrollo económico del país.
Conocer los factores que debilitaron al RCF hasta llevarlo a su eliminación en la legislación fiscal mexicana.	¿Cuáles fueron los factores que llevaron al RCF a su desaparición?	La complejidad, su falta de claridad y la pésima imagen que se difundió sobre el régimen, aunado a los abusos de algunos contribuyentes y a los fines políticos-electorales que le dieron, provocaron que el RCF desapareciera.
Identificar si la consolidación fiscal es un privilegio.	¿Es realmente la consolidación fiscal un privilegio?	La consolidación fiscal no es un privilegio.

<p>Señalar las repercusiones genera la eliminación del RCF en los contribuyentes.</p>	<p>¿Cómo repercutirá la eliminación del régimen en los contribuyentes que en él tributaban?</p>	<p>La eliminación del RCF deja a las empresas mexicanas en desventaja frente a sus competidores extranjeros, por lo que tendrán que replantear sus metas, objetivos y estrategias en nuestro país.</p>
<p>Definir las características que debe tener un RCF funcional en nuestro sistema tributario.</p>	<p>¿Qué características debería de reunir un RCF funcional en nuestro sistema tributario?</p>	<p>Un RCF funcional en nuestro país debe ser sencillo, claro, sólido, sofisticado y congruente con las condiciones actuales y futuras de las empresas mexicanas, así como de la economía globalizada en la que nos encontramos</p>
<p>Determinar si el RCF vigente en México hasta 2013 era el más adecuado para contemplar la consolidación fiscal en nuestro sistema tributario.</p>	<p>¿El RCF vigente hasta 2013 era adecuado para mantener la consolidación fiscal en nuestro sistema tributario?</p>	<p>El RCF vigente hasta 2013 no era el más adecuado para contemplar la consolidación fiscal en nuestro sistema tributario.</p>

8. Metodología

8.1 Descripción del estudio

Se analizan los elementos internos y externos que muestren la factibilidad de contar con un RCF que impulse el desarrollo y la competitividad de las empresas mexicanas y extranjeras que realizan actividades en México, considerando la experiencia que tiene el sistema tributario mexicano en esta materia.

8.2 Alcance de la investigación

Principalmente se estudiarán los elementos que conformaron la consolidación fiscal mexicana, los efectos económicos en la recaudación tributaria y en las empresas mexicanas y extranjeras que realizan actividades en México, así como los atributos y mecanismos que pueden ser rescatados para eventualmente rediseñar y reimplementar la consolidación en nuestro sistema tributario.

8.3 Delimitación temporal

El estudio se limita a entender la evolución significativa del RCF desde su entrada en vigor en 1973, hasta los efectos posteriores provocados por su desaparición en el 2014, los cuales no excederán del 2023.

8.4 Delimitación espacial

Se analiza la importancia del RCF en México y se exploran las generalidades de la consolidación fiscal en los países que la han implementado exitosamente en su sistema tributario.

8.5 Diseño del estudio

Aplicando el método histórico-deductivo¹⁰, el estudio explica los efectos fiscales y financieros que provocan la falta de un RCF en el sistema tributario mexicano; es decir, a través el método histórico se estudiará del desarrollo cronológico del saber y del sustento en la experiencia de los tiempos para conocer la evolución histórica de la consolidación fiscal; mientras que a través del método

¹⁰ “La Metodología de la Investigación Científica del Derecho” Dr. Luis Ponce de León Armenta.

deductivo se toman como fundamentos algunos principios o conocimientos generales que son aplicables para inferir conclusiones particulares en materia de consolidación fiscal.

Con base en lo anterior, se obtendrá una perspectiva más amplia que permitirá identificar a la consolidación fiscal como un mecanismo que históricamente respondió a necesidades específicas, logrando así, una valoración basada en argumentos que van más allá de una estrategia recaudatoria y otros motivos políticos-electorales.

8.6 Población

Personas morales con residencia fiscal en México que forman parte de una estructura corporativa que requiere de la consolidación financiera y/o fiscal.

8.7 Unidad de análisis

La consolidación fiscal en México como una herramienta útil para la economía mexicana.

9. Marco teórico conceptual

El RCF parte de un conjunto de procedimientos que fueron retomados por las normas jurídicas, las cuales, exigen cierto nivel de especialización para ser comprendido, por lo que el presente marco teórico conceptual abordará no sólo los términos y conceptos más importantes que formaron parte de este régimen hasta 2013, sino el marco contextual e histórico en el que se desarrolló la consolidación fiscal en México. De esta forma, se podrá descifrar la naturaleza del régimen, sus características particulares y las razones más relevantes sobre su llegada y desaparición de la legislación mexicana; solo de esta forma se pueden tener elementos suficientes para desarrollar una perspectiva más objetiva y concluyente respecto de la función e importancia del RCF en México.

Asimismo, serán analizados los procedimientos técnicos que formaron parte de la consolidación desde su llegada a nuestro sistema tributario, dando puntual seguimiento a la evolución de estos procesos a lo largo de la vigencia del régimen, con la intención de identificar las vulnerabilidades que ofreció y que llevó al régimen a su eliminación; así como los conceptos que, por otra parte, fueron valiosos para el régimen y que pueden ser retomados en el futuro.

9.1 Conceptos fundamentales de la consolidación

La consolidación fiscal tiene sus orígenes en la consolidación financiera. Tal y como se abordará ma continuación, ambas responden a necesidades de conjuntos de entidades económicas que están sujetas a un mismo control y ambas conllevan un conjunto de procedimientos que involucra por lo menos a dos entidades económicas distintas, en la que una de ellas participa o ejerce control sobre la(s) otra(s). En la especie, las prácticas de consolidación tanto financiera como fiscal son comúnmente apreciables en aquellos grupos compuestos por entidades que trabajan entre sí para llevar a cabo una actividad económica principal, complementando los procesos operativos y/o administrativos que su actividad económica preponderante requiere, con el fin de mejorar el control, disminuir riesgos y abatir costos, y consecuentemente, ser más productivos y competitivos.

Así las cosas, las distintas entidades que integran una unidad económica tienen una personalidad jurídica y capital (o patrimonio) propios, por lo que cada una de ellas tiene características particulares aun cuando estén sujetos a un mismo control, que normalmente se tiene a través de una

sociedad matriz o controladora. De ahí que el término *consolidar*¹¹ es un verbo que, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, responde a diversas acepciones: “*dar firmeza y solidez a algo*”, “*integrar en uno solo los balances de una sociedad matriz con los de sus empresas filiales*”, “*reunirse en un sujeto atributos de un dominio antes disgregado*”; esto, al trasladarse al ámbito fiscal y al considerar los ordenamientos legales históricos, puede llevar a definir la consolidación fiscal como la integración en la utilidad o pérdida fiscal de la sociedad matriz, las utilidades y pérdidas fiscales de sus empresas filiales.

9.1.1 Grupo

De acuerdo con la NIF B-8, un grupo (de consolidación) se conforma por una controladora y todas sus subsidiarias que conforman una entidad económica, definida ésta en la NIF B-2 “*Postulados básicos*”¹². Por lo que hace al ámbito fiscal, no hay una definición establecida en ley, código u ordenamiento alguno, ya que la esencia de un grupo no es un factor determinante que defina algún tratamiento fiscal específico, sin embargo, los tribunales se han a la tarea de aclarar la naturaleza fiscal del mismo, de la siguiente manera:

“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, aun cuando legalmente se encuentren organizadas como

¹¹ Disponible en <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?id=bSjihT7AfDXX2060u3E7>. Consultado el 31 de enero de 2015.

¹² La NIF A-2 “Postulados Básicos” define *entidad económica* como la unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada. entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o la personalidad de los patrocinadores.

sociedades individuales”¹³.

(Énfasis añadido)

Lo anterior, se traduce en la prevalencia de la configuración del grupo de empresas como una sola entidad económica que persigue un fin a través de distintas entidades jurídicas, en lugar de visualizar distintos sujetos económicos como si se tratasen de figuras independientes.

9.1.2 Controladora

La normatividad contable mexicana define en la NIF B-8 a una sociedad controladora como aquella entidad que controla a una o más sociedades llamadas subsidiarias. Por su parte, la legislación mexicana, para efectos de la consolidación fiscal, sufrió modificaciones importantes en relación con lo que debe de considerarse como sociedad controladora. Desde 1999 y hasta la eliminación del régimen, debía entenderse por sociedad controladora a aquella sociedad residente en México, propietaria directamente de más del 50% de las acciones con derecho a voto de una o varias sociedades controladas, o indirectamente, cuando dicha propiedad se hubiese tenido por conducto de otras sociedades que a su vez hayan sido controladas por la misma controladora.

Para estos efectos, las acciones emitidas por las sociedades controladoras no podían ser poseídas en más de un 50% por otra u otras personas morales, salvo que se trataran de sociedades residentes en un país con el que México tuviera firmado un acuerdo amplio de intercambio de información. En este caso, no serían consideradas como controladas sino que mantenían su naturaleza de controladora en la consolidación fiscal en México.

Esto es una característica que merece ser destacada, pues permitir que las sociedades controladoras que a su vez eran controladas por entidades residentes en el extranjero participaran en la consolidación fiscal significaba mantener la puerta abierta a la inversión extranjera en nuestro país.

Es común que los grupos empresariales a los que estaba dirigido el RCF coticen en mercados reconocidos. Así como también es común que las acciones colocadas ante el gran público

¹³ CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN. Tesis de jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, P./J. 120/2001 de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el Tomo XIV, Octubre de 2001.

inversionista no tuvieran derecho de voto. Independientemente, el cómputo del porcentaje de las acciones para definir el control de las sociedades controladas debía excluir a todas aquellas acciones colocadas ante el gran público inversionista.

9.1.3 Subsidiaria

La NIF B-8 define a una entidad subsidiaria como aquella entidad controlada por otra entidad. En este sentido, la subsidiaria puede tener una forma jurídica similar o diferente a la de la controladora. Cabe señalar que la normatividad contable no acota el control ejercido sobre una sociedad a la mera tenencia de acciones de una empresa, sino que participan elementos adicionales que pueden influir en el control efectivo e influencia significativa en una sociedad, lo cual parece ser un tanto subjetivo, por lo que se apela al juicio profesional para definir si existe control o no en una entidad subsidiaria.

La legislación fiscal, por su parte, no ofrece una definición específica a las entidades subsidiarias, sin embargo, las entidades subsidiarias pueden equipararse a las sociedades controladas en tanto reúnan las características señaladas en el siguiente punto.

9.1.4 Controlada

En contraste con la normatividad contable, el artículo 66 de la Ley del ISR vigente hasta 2013 define a una sociedad controlada como aquella sociedad cuyas acciones con derecho a voto eran propiedad en más del 50% a una sociedad controladora, ya sea de forma directa o indirecta.

9.1.5 Utilidad fiscal

De acuerdo con la fracción I del segundo párrafo del artículo 10 de la Ley del ISR vigente hasta el 2013, la utilidad fiscal se obtiene disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables en un ejercicio fiscal, las deducciones autorizadas por la Ley y la PTU que en su caso haya sido efectivamente pagada en el ejercicio.

9.1.6 Pérdida fiscal

Cuando el monto de las deducciones autorizadas y la PTU que en su caso hubiese sido pagada en el ejercicio exceden a los ingresos acumulables, la diferencia obtenida es conocida como pérdida fiscal

de acuerdo a lo establecido por el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del ISR vigente hasta el 2013 y al artículo 12-A del Reglamento de la Ley del ISR vigente hasta la fecha.

9.1.7 Participación accionaria o consolidable

La participación accionaria que ejerce una sociedad controladora en una sociedad subsidiaria o controlada es un concepto distinto a la participación consolidable para efectos fiscales. Para estos efectos, la NIF B-8 considera que la proporción del capital contable de una subsidiaria que pertenece a una sociedad controladora es la participación que se tomará en cuenta para llevar a cabo la consolidación de estados financieros, mientras que el artículo 68 de la Ley del ISR vigente al cierre de 2013 señala que la participación consolidable es la participación accionaria que una sociedad controladora tiene en el capital social de una sociedad controlada, considerando para estos efectos, el promedio diario que se mantenga durante el ejercicio fiscal y un porcentaje de la multicitada participación accionario.¹⁴

9.2 Consolidación de estados financieros

La consolidación de estados financieros surge como respuesta a una problemática que existió entre las empresas por varias décadas. Por tanto, es necesario remontarnos a la historia de la consolidación de estados financieros, con lo cual será posible identificar épocas y hechos históricos que influyeron en la economía mundial y que impulsaron el crecimiento de las empresas. Es interesante notar que esas empresas, en su mayoría, se mantienen hasta hoy en día, particularmente aquellas surgidas en países desarrollados, quienes fueron indudablemente los precursores e impulsores de la consolidación de estados financieros.

9.2.1 Antecedentes históricos

La doctrina coincide en que fueron los últimos años del Siglo XIV los que marcaron el fin de la Edad Media y sentaron las bases para la transición entre el feudalismo y el capitalismo, los dos

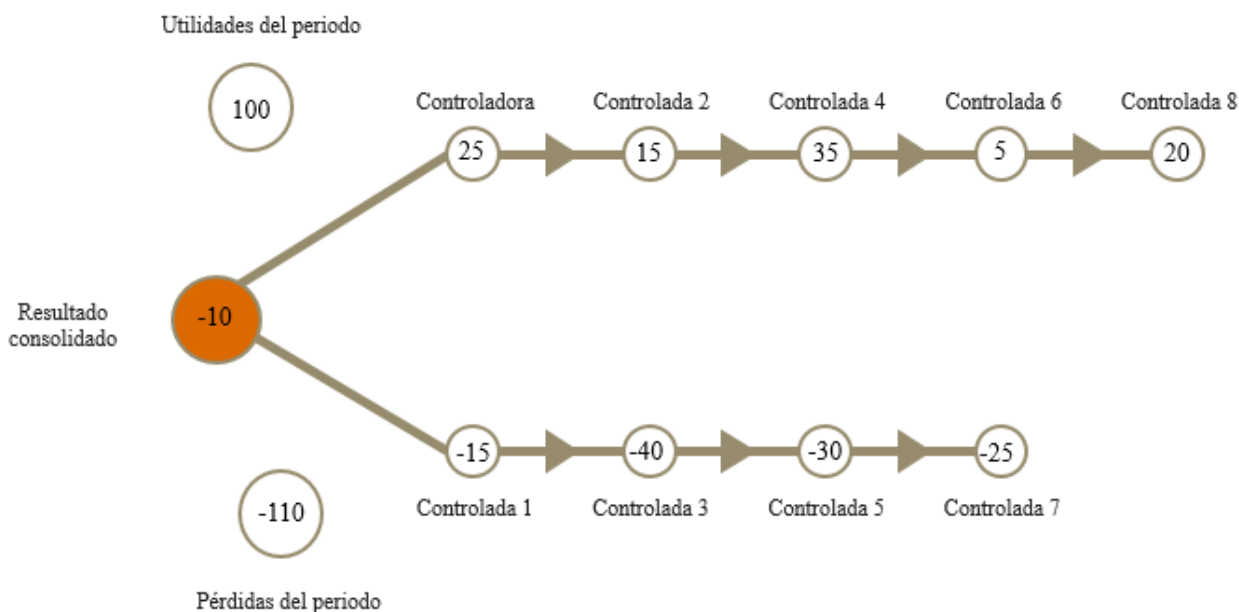
¹⁴ En un principio, la participación consolidable era aquella participación accionaria que tenía la sociedad controladora en sus controladas al cierre de cada ejercicio fiscal. Con la reforma fiscal al régimen de 1999 se ajustó la determinación de la participación consolidable para quedar como el promedio diario de la participación accionaria de la sociedad controladora sobre sus controladas. Véanse Capítulos 9.5.4.1. y 9.5.4.2.

sistemas económicos predominantes en ese entonces, que desarrollaron extraordinariamente la economía de la Europa Occidental. De tal suerte, la forma de hacer negocios empezó a evolucionar y cada vez era más frecuente que las empresas de esa época llevaran a cabo actividades económicas complementarias a las que originalmente desempeñaban, con la intención de cubrir procesos y funciones adicionales, y sobre todo, abatir costos y riesgos. (Anders, 2008) (Graham Walker, 2006). Adicionalmente, las empresas empezaron a efectuar inversiones en otras sociedades con la finalidad de obtener ganancias o utilidades, de incursionar en actividades y/o giros distintos, o simplemente para ejercer el control de esas sociedades por razones comerciales o estratégicas.

Lo anterior provocó que las estructuras empresariales fuesen cada vez más complejas, integradas por distintas sociedades que estaban sujetas a un control común, ya sea de forma directa, a través de la participación inmediata de la sociedad controladora en el capital social de sus sociedades controladas o de forma indirecta mediante la participación de la sociedad controladora en sus sociedades controladas a través de otra u otras sociedades controladas. Así, las empresas procuraban ser más competitivas, maximizar sus ganancias y a su vez, aumentar el control, aislar riesgos y optimizar la gestión de los negocios y/o actividades económicas que realizaban como un sólo grupo.

Las grandes empresas entendieron que contar con estructuras sofisticadas en las que las actividades económicas y divisiones de negocios estuvieran estratégicamente asignadas y delimitadas era la mejor forma de garantizar su seguridad jurídica y certidumbre financiera. Así, al segregar la operación en entidades específicas, permitía identificar los negocios y/o procesos más rentables respecto de aquellos que no lo eran, facilitando el control y la toma de decisiones.

Sin embargo, estas estructuras eventualmente enfrentaron una problemática importante al momento de distribuir las utilidades generadas por las diferentes empresas del grupo. En efecto, estas utilidades se distribuían libremente entre los accionistas sin reconocer que al mismo tiempo, otras empresas del mismo grupo habían obtenido pérdidas.



Monto a distribuir sin consolidación fiscal: 100

Monto a distribuir con consolidación fiscal: 0

En el gráfico anterior es posible identificar la problemática que dio origen a la consolidación financiera. Antes de la consolidación de estados financieros, los grupos de empresas habrían distribuido, conforme al ejemplo anterior, \$100 de utilidades del periodo, desconociendo los \$110 de pérdidas sufridas en ese mismo periodo.

Esta situación afectó seriamente los flujos monetarios de los grupos empresariales y se desencadenó la necesidad de reconocer la capacidad financiera real del grupo para distribuir dividendos o utilidades, a través de la expresión de los resultados obtenidos por todas las empresas de un grupo en uno solo, es decir, de la consolidación de los resultados. Como resultado de esto, el grupo del ejemplo anterior no habría distribuido utilidades hasta recuperar e incrementar los \$10 de la pérdida real (consolidada) de ese periodo.

Lentamente, el proceso de consolidación de utilidades y pérdidas de las empresas que permitía conocer la factibilidad de distribuir utilidades evolucionó hasta convertirse en lo que hoy conocemos como la consolidación de estados financieros. Al respecto, la profesión contable alrededor del mundo desarrolló y estableció las mecánicas que regulaban la presentación y revelación de la información financiera consolidada, permitiendo a los usuarios de la información financiera estar en posibilidad de tomar mejores decisiones. De esta forma, fue hasta finales del

Siglo XIX que algunas empresas más importantes en los Estados Unidos hicieran públicos sus primeros reportes financieros consolidados. De acuerdo con Robert Graham Walker (2006), sucedió en el orden en que se muestra a continuación:

Compañía	Fecha de los estados financieros
National Lead Company	31 de diciembre de 1892
General Electric Company	31 de diciembre de 1894
U.S. Rubber Company	31 de marzo de 1902
U.S. Steel Company	31 de diciembre de 1902
Eastman Kodak Company	31 de diciembre de 1902
Bethlehem Steel Company	31 de diciembre de 1905

*Fuente: elaboración propia con información de Robert Graham Walker

No obstante, George O. May, uno de los contadores norteamericanos más prominentes del siglo XX, señaló en 1936 que el primer estado financiero consolidado fue preparado, mas no publicado, en 1886 por el American Cotton Oil Trust, afirmación que ha sido respaldada y reconocida por la doctrina contable internacional, principalmente la norteamericana. (Graham Walker, 2006, p. 115)

Los primeros países que formalmente adoptaron la consolidación de estados financieros fueron aquellos que contaban con las economías más desarrollada durante las primeras décadas del Siglo XX, como los Estados Unidos de América, Alemania, Francia, Inglaterra, Italia, entre otros; puesto que en los tiempos de guerra y posguerra, la situación que atravesaban cada uno de estos países exigió que las empresas abastecieran las necesidades de sectores específicos de su economía, provocando que éstas tuvieran que complementar procesos e incursionar en sectores y mercados que probablemente, eran desconocidos para ellas hasta ese momento. Esta situación encaminó a diversas empresas a su expansión a niveles internacionales, y convirtiéndolas en motores importantes para la economía de diversos países. Como ejemplo de ello, se encuentran empresas como Volkswagen, Bayerische Motoren Werke (BMW), Ford Motor Company, Robert Bosch GmbH, Bayer AG, Eastman Kodak Company, The Coca-Cola Company, Novartis International AG, General Electric Company, Nestlé, entre otras.

México, por su parte, conoció la consolidación de estados financieros en la segunda mitad del Siglo XX, debido al lento desarrollo de las escasas empresas con estructuras lo suficientemente amplias que requirieran la consolidación de sus estados financieros. A partir de este periodo, empresas como Cementos Mexicanos (Cemex), Grupo Modelo, Ingenieros Civiles Asociados (ICA), Fomento Económico Mexicano (FEMSA), Grupo Bimbo, Grupo Televisa, Grupo Peñoles, Grupo México, Transportación Marítima Mexicana (TMM) entre otras, empezaron a expandirse y consolidarse en sus mercados, desarrollando, ahora sí, estructuras lo suficientemente amplias que las llevó a consolidar sus estados financieros.

9.2.2 Normatividad contable mexicana de la consolidación financiera

En respuesta al entorno en el que se desenvolvían las entidades económicas de aquel entonces, la contaduría pública mexicana publicó en mayo de 1971 el Boletín B-7 sobre Inversiones Permanentes en Compañías Asociadas y Subsidiarias, Estados Financieros Consolidados y Combinados, Contabilización de Fusiones e Información de Transacciones entre Compañías Asociadas, Afiliadas y Tenedoras, en el cual, se abordó la convergencia que atravesaba la normatividad mexicana respecto de la normatividad internacional, así como la vasta experiencia que otros países ya tenían en el tema.

Gradualmente, este Boletín tuvo diversas adecuaciones hasta quedar específicamente delimitado a lo que refiere al tratamiento contable de las adquisiciones de negocios, mientras que la información relacionada propiamente a los estados financieros consolidados se ubicaría en el Boletín B-8, el cual fue aprobado el 1º de agosto de 1991 para su entrada en vigor el 1º de enero de 1992. (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, 2013)

Por varios años y hasta el 31 de mayo del 2004, la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP tuvo la tarea de diseñar, desarrollar y mejorar las disposiciones contables que regían la preparación y revelación de la información financiera de las entidades económicas mexicanas; sin embargo, a partir del 1º de junio de ese año, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) asumió esa responsabilidad, a fin de erigirse como una entidad independiente y plural, conformada por organismos públicos y privados, que atendiera a las necesidades de los usuarios en la información financiera y que aportara su experiencia para un alcanzar un mayor desarrollo y sofisticación de las normas contables.

Lo anterior se tradujo en una mayor congruencia de las normas contables emitidas por este Consejo en materia de consolidación de estados financieros respecto de las necesidades que presentaban las empresas mexicanas dentro del entorno económico cambiante y cada vez más competitivo en el que se desarrollaron. Respecto a lo anterior, el CINIF ofrece un valioso razonamiento:

"La NIF B-8 se fundamenta en el Marco Conceptual de la Serie NIF A, especialmente en el postulado básico de entidad económica incluido en la NIF A-2, Postulados básicos, el cual establece que “la entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de sus accionistas, propietarios o patrocinadores”.

"Con base en lo anterior, la NIF B-8 requiere que una entidad controladora presente sus estados financieros consolidados con los de las entidades en las que ejerce control y que son denominadas subsidiarias. Este requerimiento se establece ante el hecho de que la controladora y las subsidiarias están bajo un mismo centro de control y, por lo tanto, todas ellas conforman una sola entidad económica."

(Énfasis añadido)

En ese sentido, la normatividad financiera evolucionó y contribuyó a que los estados financieros consolidados fueran revelados de una manera más objetiva.

Durante los últimos años, las normas que rigen el proceso de consolidación financiera se han manteniendo sin cambios sustanciales que pudieran modificar su esencia, por lo que se puede establecer que la consolidación financiera en México actualmente atiende a lo siguiente:

- Las unidades económicas denominadas controladoras tienen la obligación de consolidar sus estados financieros, a menos que sean, a su vez, subsidiarias que no hagan uso de instrumentos financieros de deuda o de capital que coticen en mercados de valores y no requieran emitir estados financieros de uso externo para la toma de decisiones.

- Los estados financieros consolidados deben incluir los estados financieros de la controladora y los de todas sus subsidiarias. Ninguna subsidiaria debe ser excluida de la consolidación aun cuando sus actividades y/o su figura legal sean distintas al resto de las entidades que se consolidan.
- La participación de una controladora en una subsidiaria puede ser directa o indirecta, a través de otras subsidiarias. Para estos efectos, el control puede quedar sujeto al juicio profesional, el cual se debe definir con base en la influencia significativa y control efectivo de una entidad sobre otra.
- Los estados financieros de las subsidiarias son incorporados a los de la controladora, eliminándose las inversiones permanentes en subsidiarias y las operaciones intercompañías.
- Los estados financieros consolidados no sustituyen a los estados financieros individuales.

Hasta la fecha, siguen siendo las NIF B-7 *Adquisiciones de negocios* y B-8 *Estados Financieros Consolidados o Combinados* las que contablemente se sostienen como las principales disposiciones que regulan la forma en que se debe emitir y revelar la información financiera consolidada, apoyándose por otras Normas como la NIF C-7 *Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes* y la NIF C-13 *Partes relacionadas*.

A pesar de que estas disposiciones no han sido modificadas sustancialmente, no se puede dejar de mencionar que estas normas se han mantenido en constante actualización, incorporando nuevos conceptos que se alinean con la normatividad internacional emitida por organismos como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board "IASB"*) y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos de América (*Financial Accounting Standards Board "FASB"*).

9.3 Consolidación fiscal

Partiendo del razonamiento de que los grupos de consolidación conforman una entidad económica, la consolidación financiera se extendió al plano fiscal, con la intención de reconocer la capacidad real de los grupos para contribuir al gasto público. Esto implicaría la consolidación de todos los resultados fiscales obtenidos por cada una de las entidades que conforman el grupo, es decir,

considerando las utilidades y pérdidas fiscales que hubieran generado en un ejercicio fiscal y no considerando únicamente las utilidades ganadas por las empresas del grupo.

9.3.1 Antecedentes históricos

La consolidación en materia fiscal nació en los Estados Unidos de América como un mecanismo que buscaba (i) reconocer la capacidad real de las empresas para tributar, con la intención de impulsar el verdadero potencial de las empresas norteamericanas en tiempos de guerra, (ii) facilitar la tributación de las grandes empresas, a través de una sola declaración, en lugar de decenas de declaraciones; y (iii) evitar planeaciones fiscales entre las empresas de un mismo grupo que dieran como resultado la erosión de las bases gravables de empresas ganadoras y perdedoras que forman parte de un mismo grupo, transmitiendo las utilidades fiscales de unas empresas a otras con pérdidas fiscales y viceversa, con la intención de disminuir la carga tributaria del grupo. (Brauner, 2011)

La erosión de bases gravables comúnmente involucra la simulación de operaciones que nunca existieron o entre empresas que bien podrían ser consideradas partes relacionadas, en función de la participación que tenían unas en otras ya sea en su capital, en la administración o en el control de la empresa. Así también, la erosión de bases gravables puede consistir en la manipulación de los precios que se pactan en operaciones y transacciones específicas, llevándolos a escalas desproporcionadas y a valores que exceden o están por debajo de los valores de mercado.¹⁵ Esto, con la intención de llevar las utilidades a entidades residentes en países o jurisdicciones con tasas impositivas menores, o con atributos fiscales específicos para disminuir la carga tributaria.¹⁶

En respuesta a lo anterior, el Congreso de los Estados Unidos de América autorizó en 1917 al Comisionado del Servicio de Rentas Internas¹⁷ (*Internal Revenue Service "IRS"*) emitir las disposiciones específicas para evitar que las corporaciones erosionaran las bases gravables de sus

¹⁵ Este antecedente también dio lugar a la obligación de analizar, comprobar y documentar los precios de las operaciones pactados entre partes relacionadas, internacionalmente conocidos como estudios de precios de transferencia.

¹⁶ Esta situación no sólo acontece en los planos tributarios domésticos, sino también en escalas globales que el día de hoy se combaten fuertemente a través del plan estratégico desarrollado por la OCDE denominado Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

¹⁷ William H. Orsborn fungió como Comisionado del 28 de abril de 1913 al 25 de septiembre de 1917 y sería el primero en tener la facultad de establecer las reglas contra la erosión de bases gravables; Daniel Calhoun Roper tomaría la responsabilidad del cargo desde 26 de septiembre de 1917 y hasta el 31 de marzo de 1920)

subsidiarias. Haciendo uso de su nueva facultad, el Comisionado requirió a las corporaciones a presentar declaraciones consolidadas para efectos del Impuesto a las Utilidades Excedentes (*Excess Profits Tax*) y del Impuesto Sobre la Renta (*Income Tax*).

En 1918, el Congreso Norteamericano, en apoyo a la iniciativa del Comisionado, le dio carácter obligatorio a la presentación de las declaraciones consolidadas.

Al terminar la Primera Guerra Mundial, la economía norteamericana y mundial cayó en una importante desaceleración económica que provocó que las empresas estadounidenses dejaran de obtener utilidades en exceso, y por tanto el Impuesto a las Utilidades Excedentes fue abrogado en 1921, mientras que la declaración consolidada para efectos del Impuesto Sobre la Renta se mantuvo con un carácter opcional. Es muy relevante mencionar que uno de los motivos por los que se mantuvo la consolidación fiscal fue precisamente la ventaja administrativa, pues la declaración consolidada concedía una valiosa eficiencia económica en ese momento. De esta forma, la desaceleración económica se convertiría en 1929 en "La Gran Depresión", una de las recesiones económicas más acentuadas de la historia.

En 1934, los efectos de la Gran Depresión orillaron a las autoridades fiscales estadounidenses a eliminar la posibilidad de amortizar las pérdidas fiscales de una compañía contra las utilidades fiscales de otra compañía filial.

Al iniciar la Segunda Guerra Mundial, la economía de los Estados Unidos se reactivó y las declaraciones consolidadas se liberaron nuevamente en el sistema tributario norteamericano en 1942. Desde ese entonces, la consolidación fiscal en Estados Unidos se ha mantenido y ha evolucionado, como un esquema opcional para los grupos empresariales de ese país que esencialmente consiste en tener una base gravable consolidada, en la que se incorporan las utilidades y pérdidas fiscales obtenidas por las sociedades sujetas a un mismo control.

Atentos a los resultados de la incorporación del RCF en el sistema tributario estadounidense distintos países han explorado la posibilidad de seguir los mismos pasos. Tal y como acontece en México, la implementación del RCF ha generado controversia que hasta la fecha sigue dividiendo opiniones en muchos países. Como resultado de lo anterior, algunos países se pronunciaron a favor de la consolidación fiscal, algunos otros lo hicieron en contra y otros se mantuvieron en una posición intermedia en la que están a favor un régimen permite parcial o totalmente la amortización de pérdidas fiscales, en función al cumplimiento de otras disposiciones fiscales específicas.

Este esquema resultó ser efectivo en su tarea de disminuir la erosión doméstica de bases gravables y al mismo tiempo, demostró su capacidad de impulsar el crecimiento de empresas medianas y grandes mediante el incremento de su eficiencia financiera. Incluso, en algunos países el RCF ha sido identificado como una medida de simplificación administrativa. Resulta evidente, entonces, que el RCF no nació de ninguna manera como un mecanismo para beneficiar a los grupos empresariales, ni procuró un trato inequitativo respecto de los demás contribuyentes, puesto que la posibilidad de reducir la carga tributaria yace en la aplicación inmediata de los atributos fiscales que fueron legítimamente obtenidas por las empresas que conforman un grupo. Por el contrario, la consolidación fiscal ha pretendido alcanzar una mayor equidad entre los resultados que obtendría un grupo de empresas al tributar como una sola entidad y aquellos que efectivamente tributan a través de una sola entidad.

La implementación de la consolidación fiscal en el plano internacional ha sido lenta pero continúa; al día de hoy, existen países que siguen incorporando o explorando la posibilidad de implementar un RCF en un corto o mediano plazo. Es interesante hacer notar, que tal como sucedió con la consolidación financiera, fueron los países con un grado de desarrollo medio-alto los que siguieron el ejemplo de lo hecho por los Estados Unidos con la consolidación fiscal: Holanda (1940), España (1942), Francia (1971), México (1982), Nueva Zelanda (1993), Japón y Australia (2002), Italia (2004), República de Corea (2010), son algunos de los ejemplos más representativos. (Loyo, 2009)

9.3.2 Consolidación fiscal en México

El antecedente más antiguo de la consolidación fiscal, definitivamente, se encuentra en el Reglamento de la Ley del ISR en vigor en 1925, cuyo artículo 4 permitía que distintas sociedades con personalidad jurídica propia y una relación de negocios entre ellas que les requiriera la fusión de su contabilidad y administración, presentaran una sola declaración que comprendiera los ingresos obtenidos por todas ellas.

Es importante hacer notar que el elemento fundamental en este mecanismo de tributación opcional es la relación de negocios que existe entre dos o más empresas asociadas, prevaleciendo el control efectivo sobre control accionario. Esta declaración mantuvo su carácter opcional hasta 1941, cuando el artículo 5 del mismo ordenamiento la convirtió en obligatoria:

“Para efectos del impuesto sobre la renta, cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero sus negocios se encuentren íntimamente ligados entre sí, presentarán una sola declaración, comprendiendo en ella el total de los ingresos percibidos por dichas sociedades.”

(Énfasis añadido)

Merece resaltar, una vez más, que el elemento fundamental en el que descansa la consolidación de ingresos para efectos fiscales es una vez más una razón común (o íntima) de negocios. Esta obligación se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 1951 y fue hasta el 20 de junio de 1973 que se asentó el primer antecedente formal de la consolidación fiscal en México, al publicarse en el Diario Oficial de la Federación el "*Decreto que concede estímulos a la sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país*" expedido por el Presidente de la República en el poder, Luis Echeverría Álvarez, mediante el cual, se relatava la necesidad de implementar estrategias que fomentaran la creación de unidades productivas y ampliar las existentes, con la intención de generar nuevos empleos y de flexibilizar la capacidad operativa y fiscal de dichas unidades, sin producir, en términos generales, un sacrificio fiscal para el Estado y que de producirlo, éste consista meramente en un diferimiento del impuesto de la unidad productiva.

En ese sentido, el Decreto explica que dentro del esquema que nacía en ese momento, los sujetos pasivos de la relación tributaria eran las mismas unidades productivas, por tanto, se pretendía otorgar un tratamiento similar a aquellas sociedades que se organizan en sucursales y a aquellas que recurren al sistema de sociedades filiales, basándose en el principio de *neutralidad fiscal*.

Es menester señalar que este mecanismo estaba dirigido únicamente a aquellas unidades económicas que realizaban actividades que fomentaban al desarrollo industrial del país y que estaban conformadas por sociedades mexicanas, pertenecientes única y exclusivamente a ciudadanos u a otras sociedades mexicanas, de tal suerte que ningún extranjero pudiera intervenir en las utilidades de dicha unidad económica.

El esquema contenido en este Decreto consistía en determinar un *ingreso global gravable* (base gravable), que resultaría de la diferencia entre los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de las sociedades que integraban a la unidad económica, es decir, el total de las utilidades y pérdidas fiscales de las entidades del grupo. Así, sobre dicho ingreso global gravable se aplicaba la tarifa correspondiente según las disposiciones fiscales en vigor para obtener el *impuesto global*

gravable. El impuesto global gravable de la unidad económica se comparaba con el impuesto global gravable de cada una de las empresas que conformaban la unidad, si de la comparación se arrojaba una diferencia, ésta se consideraría como un impuesto a cargo o un saldo a favor, el cual podía solicitarse en devolución, o bien, compensarse contra los pagos provisionales de la unidad o de alguna de sus sociedades en particular.

Más adelante, el 31 de diciembre de 1981 se publicó en el DOF la "*Ley que reforma, adiciona y deroga disposiciones en materia fiscal*", cuyo Artículo Decimosexto incorporó un capítulo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta denominado "De las Sociedades Mercantiles Controladoras". Estas disposiciones entraron en vigor el 1 de enero de 1982 y marcaron oficialmente la llegada del RCF a nuestro país.

A su vez, el Artículo Vigésimotercero de esta misma reforma determinó que a partir del 1º de enero de 1984, el Decreto del 20 de junio de 1973 dejaría tener efectos, y a su vez, estableció una transición para que los contribuyentes que atendieron a lo dispuesto por dicho Decreto mudaran al nuevo régimen. De esta forma, durante el periodo comprendido del 1º de enero de 1982 al 31 de diciembre de 1983, nuestra legislación contaba con las disposiciones en materia de consolidación del Decreto del 20 de Junio de 1973 y del Régimen de las Sociedades Mercantiles Controladas, de forma simultánea.

9.4 Diferencias entre la consolidación financiera y la fiscal

La consolidación financiera y la fiscal obedecen a materias y fines muy diferentes: la primera se compone por un conjunto de operaciones y procedimientos para emitir información financiera que sirve para la toma de decisiones a los usuarios de esta información, la segunda se compone por un conjunto de normas jurídicas que establecen una mecánica para determinar el impuesto sobre las utilidades del grupo; sin embargo, tanto la consolidación financiera como la fiscal responden a una necesidad, que es reconocer correctamente la **capacidad financiera real** de las entidades económicas para un fin específico, ya sea distribuir sus utilidades o para contribuir al gasto público.

Ahora bien, una de las diferencias más importantes radica en la obligatoriedad de su aplicación. La consolidación de los estados financieros es una tarea obligatoria para las sociedades controladoras, puesto que la principal función de la emisión de un estado financiero (consolidado o no) es proveer a los usuarios de la información una herramienta objetiva y precisa que permita tomar decisiones, por lo que consolidar la información financiera es imprescindible para conocer los resultados que

realmente están obteniendo los grupos de consolidación. La consolidación fiscal, por su parte, es un régimen opcional en la mayoría de los países que cuentan con ella. Durante su vigencia en México, también fue un régimen opcional, sin embargo, una vez se optara por tributar bajo este régimen, el grupo debía mantenerse en él por un mínimo de cinco años.

Así también, una de las principales diferencias entre estos esquemas de consolidación, es la definición que éstos otorgan al control que una controladora ejerce sobre una subsidiaria. Tanto la consolidación financiera como la fiscal establecen como el principal elemento determinante del control a las acciones con derecho de voto pleno, sin embargo, la consolidación financiera da lugar al juicio del emisor de los estados financieros, quien debe evaluar y definir, con base en lo dispuesto por la NIF B-8, si la controladora ejerce control y poder sobre las participadas, y por tanto, su inclusión en la información financiera consolidada. La consolidación fiscal en México, por su parte, era contundente y clara al disponer que sólo aquellas sociedades en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho de voto pleno pertenecían a la sociedad controladora podrían participar en el RCF¹⁸. Lo anterior es así, por que jurídicamente la participación mayoritaria en las acciones de las sociedades otorga el poder para ejercer el control de la sociedad, independientemente de que en la especie no necesariamente aconteciera de esta forma, máxime cuando se desarrollaron figuras y características extraordinarias en las sociedades mercantiles que podían desvirtuar la naturaleza de las estructuras accionarias de las empresa. Ejemplo de lo anterior, son las sociedades anónimas promotoras de inversión reguladas por la Ley del Mercado de Valores, las cuales podían modificar los términos del control, del derechos a voto y restringir o ampliar los derechos económicos de los socios y accionistas; no obstante, los efectos que pueden originar las características estas sociedades indudablemente requieren de un estudio pormenorizado particular.

Por otra parte, los procedimientos de la consolidación contable y fiscal también guardan diferencias importantes, entre las que destaca particularmente el tratamiento a las operaciones intercompañías, ya que durante el proceso de consolidación de estados financieros, los efectos de estas partidas deben ser eliminados, así como las inversiones permanentes en subsidiarias que hayan sido reconocidas por la controladora y los montos equivalentes a la proporción en que la sociedad controladora participa en las subsidiarias; mientras tanto, la consolidación fiscal únicamente *neutralizaba* los efectos de las ganancias y pérdidas de capital resultantes de operaciones

¹⁸ Con base en las disposiciones fiscales vigentes al cierre del 2013

intercompañías, mediante una partida adicional conocida como *conceptos especiales de consolidación* que eliminaba los efectos de esas operaciones, de forma que no incidieran en el resultado fiscal consolidado. Los efectos fiscales originados por el resto de las operaciones efectuadas entre las empresas del grupo se mantienen a nivel individual y consolidado.

Finalmente aunque no menos importante, se tiene que la consolidación de estados financieros se trata de un procedimiento particular que se extiende a todos los estados financieros básicos, sin sustituir la obligación que tienen cada una de las sociedades de emitirlos de forma individual. A diferencia de lo anterior, el RCF básicamente determina un resultado fiscal consolidado, considerando las utilidades y pérdidas fiscales de las sociedades, así como registros de naturaleza estrictamente fiscal, como la UFINCO y la CUFINCO, sin dejar de observar las obligaciones individuales que tienen cada una de las sociedades del grupo de consolidación.

Principales diferencias entre la consolidación financiera y la fiscal

Consolidación financiera	Consolidación fiscal
Busca reconocer la capacidad financiera real de un grupo para expresar información que permita una mejor toma de decisiones. (Distribución de dividendos, por ejemplo).	Busca reconocer la capacidad financiera real de un grupo para la contribución al gasto público. (Distribución de dividendos, por ejemplo).
Aplicación obligatoria	Aplicación opcional
Expresa la información de los estados financieros individuales de la sociedad controladora y de sus subsidiarias en un solo estado financiero.	Integra en un sólo resultado las utilidades y pérdidas fiscales de la la sociedad controladora y las sociedades controladas.
Basa el control en el poder que una controladora ejerce sobre otra para dirigir sus actividades relevantes, obtener derecho a rendimientos, quedando en algunos casos a juicio del emisor de la información financiera.	Basa el control únicamente en la participación que una sociedad controladora ejerce sobre otra, respecto de las acciones con derecho a voto.
No distingue a las subsidiarias de un grupo por su situación o personalidad jurídica.	No permitía la incorporación de empresas con regímenes fiscales particulares, salvo el de maquila.
Elimina los efectos generados por las operaciones intercompañías.	En cierta etapa de su historia, daba un tratamiento particular a las operaciones intercompañías.

9.5 Marco jurídico del RCF en México

Tal y como ha quedado descrito, la normatividad que regulaba la implementación, desarrollo y extinción del RCF yace principalmente en la Ley del ISR, la cual, a través del tiempo ha sufrido una notable cantidad de modificaciones que, directa o indirectamente, repercutieron en el RCF.

Es por lo anterior que entender plenamente el RCF, incluso al día de hoy, se requiere del total conocimiento y dominio de las disposiciones fiscales, tanto en materia de consolidación como aquellas disposiciones que estaban estrechamente relacionadas al régimen y que tuvieron vigencia en cualquier momento dentro del periodo comprendido entre el 1° de enero de 1982 y el 31 de diciembre del 2013.

Por tanto, es necesario describir y entender las partidas, registros y atributos que conformaron el régimen, para posteriormente abordar de forma cronológica los elementos que formaron y modificaron el RCF. Consecuentemente, se alcanzará una perspectiva lógica y secuencial que facilite la comprensión de la naturaleza del régimen, así como de las distorsiones y problemáticas que lo debilitaron y lo llevaron a su decadencia e inminente desaparición.

9.5.1 Requisitos para consolidar fiscalmente

El RCF desde sus inicios se dirigió a los grupos empresariales conformados por varias sociedades controladas sujetas al control de una sociedad tenedora o *holding*. En ese sentido, el requisito más importante para consolidar fiscalmente radicaba en el control que debía tener una controladora sobre una entidad controlada. Al respecto, la forma de definir el control tuvo importantes modificaciones a lo largo de la vigencia del régimen, ya que en un principio, la definición del control efectivo que la controladora debía ejercer sobre sus controladas estaba abierta a interpretaciones y criterios. Eventualmente la definición evolucionó, considerando a su vez el control accionario, finalmente supeditándose el control a la tenencia de más del 50% de las acciones con derecho a voto de cada una de esas sociedades por parte de la sociedad controladora.

Las sociedades controladoras debían ser personas morales residentes en México cuyas acciones no podían ser poseídas en más de un 50% por otra u otras personas morales, salvo que se trataran de sociedades residentes en un país con el que México tuviera firmado un acuerdo amplio de intercambio de información.

Para poder formar parte de un grupo de consolidación, las sociedades del grupo debían estar exentas de cualquier otro tratamiento fiscal particular. A saber, al 31 de diciembre de 2013 los contribuyentes que estaban imposibilitados de tributar en el RCF eran los siguientes:

1. Personas morales del Título III de la Ley.
2. Sociedades que forman parte del sistema financiero.
3. Personas morales residentes en el extranjero.
4. Sociedades en proceso de liquidación.
5. Sociedades o asociaciones civiles.
6. Personas morales que tributaban en los términos del Régimen Simplificado.
7. Las asociaciones en participación.

Asimismo, era necesario cumplir con otros requisitos específicos de forma que estaban puntualmente señalados en la Ley del ISR, entre los que se destacan:

- Contar con la conformidad de cada una de las sociedades controladas,
- Obtener la autorización del SAT para determinar el resultado fiscal consolidado, y
- Dictaminar, para efectos fiscales, los estados financieros de las empresas que participarían en la consolidación fiscal.

Por otra parte, uno de los requisitos más importantes durante la vigencia del RCF se relacionaba con la inclusión de todas y cada una de las sociedades que tuvieran el carácter de controladas en la determinación del resultado fiscal consolidado. No incorporar a una sociedad cuyos activos representaran el 3% o más del total de los activos del grupo, o dos o más empresas que en conjunto representaran 6% o más del total de los activos del grupo, habría significado que la solicitud de autorización de consolidación no surtiría efectos, o incluso, la desconsolidación del grupo.

9.5.2 Partidas y atributos fiscales más relevantes dentro del RCF

Desde su incorporación a nuestro sistema tributario, el RCF siempre formó parte del Título II “De las Sociedades Mercantiles”. Por lo tanto, las sociedades que tributaban en el RCF tenían que observar individualmente las obligaciones establecidas en el “régimen general” de las personas morales. Al cierre del 2013, esto tuvo fundamento expreso en los artículos 72 y 76 de la Ley del ISR. Esto es muy relevante en materia de consolidación fiscal, puesto que los atributos fiscales de

las sociedades que consolidaban fiscalmente repercutían directamente en la determinación del resultado fiscal consolidado e indirectamente, a través de la determinación de los atributos fiscales a nivel consolidado.

El pleno entendimiento de cada uno de los atributos fiscales que formaron parte del resultado fiscal consolidado resulta esencial para poder comprender los mecanismos y procedimientos que fueron considerados por la consolidación fiscal mexicana. En este sentido, es importante comprender cómo es que se determina¹⁹ la utilidad fiscal (individual) y el resultado fiscal (individual): En este sentido, tanto las sociedades controladoras como las controladas debían cumplir individualmente con todas las obligaciones establecidas por la Ley del ISR, entre las que se encontraban la determinación de la utilidad fiscal y del resultado fiscal en los términos del artículo 10 (en el caso de la Ley vigente hasta 2013):

+	Ingresos acumulables
-	Deducciones autorizadas
<hr/>	
=	Utilidad fiscal antes de PTU
-	PTU efectivamente pagada en el ejercicio
<hr/>	
=	Utilidad fiscal
-	Pérdidas fiscales de ejercicio anteriores
<hr/>	
=	Resultado fiscal
<hr/>	

Definido lo anterior, es posible profundizar en todos aquellos atributos relevantes para todas las personas morales que tributan en el Título II (régimen general) de la Ley del ISR vigente hasta 2013 independientemente de si consolidaron fiscalmente o no: pérdidas fiscales, UFIN, UFINRE, CUFIN, CUFINRE, CUCA; así como aquellos atributos fiscales exclusivos de la consolidación fiscal mexicana: UFINCO, UFINRECO, CUFINCO, UFINRECO, RUFIN, RUFINCO y las pérdidas fiscales consolidadas. Estos atributos se determinan y se explican de la siguiente forma:

¹⁹ Actualmente, la determinación de la utilidad fiscal y del resultado fiscal sigue siendo la misma, por lo que los contribuyentes que se encuentran en el periodo obligatorio de 5 años para permanecer en el RCF no deberían tener problemas en relación con esta partida.

- UFIN – (Artículo 88 de la Ley del ISR vigente hasta 2013) Es un atributo fiscal mediante el cual se pretenden conocer de una manera aproximada la “utilidad contable o financiera neta” de un ejercicio determinado que al ser distribuidas entre los socios o accionistas estarían libres del ISR, por haberse pagado el mismo con anterioridad vía resultado fiscal. Se determina al cierre de cada ejercicio fiscal y consiste en restar del resultado fiscal del ejercicio, el ISR del ejercicio, las partidas no deducibles establecidas como tales en la Ley del ISR (excepto las mencionadas a las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley vigente hasta 2013, relacionadas a provisiones y reservas específicas) y la PTU pagada del mismo ejercicio. Es importante notar que la UFIN, al partir del resultado fiscal, reconoce implícitamente las pérdidas fiscales obtenidas en ejercicios anteriores. Esto, en congruencia con la legislación mercantil²⁰, la cual establece que no se pueden distribuirse dividendos o utilidades en tanto no sean resarcidas las pérdidas obtenidas anteriormente.

No puede dejar de señalarse que siempre habrán diferencias entre el saldo de la UFIN y el saldo de las utilidades contables, en virtud de que la UFIN no reconoce todas las partidas contables que forman parte de la utilidad contable (por ejemplo: provisiones, depreciaciones contables y erogaciones que por naturaleza son deducibles pero no reúnen con requisitos formales para su deducción), de la cual se decretan realmente los dividendos, y en cambio, reconoce partidas fiscales que no tienen efectos contables y elimina partidas contables que sí repercuten en el resultado fiscal (por ejemplo: ajuste anual por inflación).

- CUFIN – (Artículo 88 de la Ley del ISR) Es un registro fiscal que se integra (adiciona) con las utilidades acumuladas por las personas morales, ya sea, vía resultado fiscal (UFIN), vía dividendos (de otras personas morales), ingresos provenientes de REFIPRE’s²¹ e incluso,

²⁰ A saber, el artículo 19 de la Ley General de Sociedad Mercantiles establece lo siguiente: “**Artículo 19.-** [...] *Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social.* Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.” (Énfasis añadido)

²¹ REFIPRE es un acrónimo comúnmente utilizado para referirse a los Regímenes Fiscales Preferentes. Los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda. De conformidad con el Título VI “De Los Regímenes Fiscales

vía reducción del capital de otra sociedad²². De esta forma, se controlan en su totalidad todos los dividendos o utilidades que al ser distribuidas entre los socios o accionistas estarían libres del ISR²³, por haberse pagado el mismo con anterioridad vía resultado fiscal, a través de otra persona moral (vía su resultado fiscal o ISR por dividendos) o por ser ingresos sujetos a REFIPRE.

Por otra parte, el saldo se disminuye cuando se distribuyen dividendos o utilidades, o bien, con la diferencia²⁴ que se obtiene cuando la suma del ISR pagado en el ejercicio, las partidas no deducibles establecidas como tales en la Ley del ISR (excepto las mencionadas a las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley, relacionadas a provisiones y reservas específicas) y la PTU pagada del mismo ejercicio es mayor al resultado fiscal del ejercicio.

A pesar de su intención, el saldo de la CUFIN no coincidirá naturalmente con el monto de las utilidades contables acumuladas que son susceptibles a distribuirse entre los socios o accionistas de una sociedades, toda vez que la CUFIN no reconoce inmediatamente el monto total de las pérdidas generadas por dichas sociedades, sino que las reconoce en la medida en las empresa van generando las utilidades fiscales contra las que amortizan esas pérdidas se van amortizando.

Incluso, el hecho de que la “UFIN negativa” disminuya las UFINES “positivas” de ejercicios posteriores, no implica que el importe real de las pérdidas se refleje en el saldo final de la CUFIN.

- UFINCO – (Artículo 69, fracción I de la Ley del ISR) El cálculo de esta partida era responsabilidad únicamente para las sociedades controladoras, utilizando el mismo

Preferentes Y De Las Empresas Multinacionales”, Capítulo I “De los Regímenes Fiscales Preferentes”, estos ingresos pagarán el ISR en México a la tasa a que se refiere el artículo 10 de la Ley del ISR vigente hasta 2013 (artículo 9 de la actual Ley).

²² Cuando una persona moral residente en México (A) que mantiene una inversión en otra persona moral residente en México (B) reduce el capital invertido en esta segunda sociedad (B), y en el reembolso de capital se conforma, además del capital inicialmente invertido, de utilidades generadas por la sociedad que reduce su capital (B). En este entendido, la sociedad (B) deberá pagar el impuesto por la reducción de capital a que se refiere el artículo 89 de la Ley del ISR (2013). De esta forma, la utilidad que recibe la primera sociedad (A) podrá adicionar al saldo de CUFIN el importe de esas utilidades que ya pagaron impuesto en la sociedad (B).

²³ En relación con la distribución de dividendos, es importante mencionar que a partir del 1 de enero del 2014 la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla un impuesto adicional a los dividendos pagados, independientemente de si tales dividendos provienen de CUFIN o no.

²⁴ A esta diferencia se le conoce imprecisa y comúnmente como UFIN Negativa

procedimiento para determinar la UFIN individual pero a nivel consolidado, es decir, disminuyendo del resultado fiscal consolidado, el ISR consolidado, las partidas no deducibles establecidas como tales en la Ley del ISR (excepto las mencionadas a las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley, relacionadas a provisiones y reservas específicas) y la PTU pagada del mismo ejercicio por la sociedad controladora y las sociedades controladas.

La determinación de una UFINCO “positiva” representa la existencia de un resultado fiscal consolidado (y no una pérdida fiscal consolidada), lo que a su vez, implica que por el ejercicio en el que se determina, no hay pérdidas fiscales consolidadas pendientes de disminuir o que las hay en menor cantidad a la utilidad fiscal consolidada, de lo que se desprende, la causación de un ISR consolidado por un determinado ejercicio, el cual, podría ser ajustado en ejercicios posteriores, tal y como se abordará más adelante.

La UFINCO al igual que la UFIN, representa un atributo fiscal mediante el cual se pretenden conocer de una manera aproximada las utilidades contables consolidadas de un ejercicio determinado que al ser distribuidas entre los socios o accionistas estarían libres del ISR, por haberse pagado el mismo con anterioridad vía resultado fiscal consolidado.

- CUFINCO – (Artículo 69 de la Ley del ISR) La determinación de la CUFINCO era una obligación de las sociedades controladoras. Para su integración, al inicio de la incorporación del grupo al RCF, se determinaba un saldo inicial de CUFINCO y posteriormente se aplicaba el procedimiento del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, precisando algunas consideraciones establecidas en el mismo artículo 69 de la Ley del ISR sobre algunos conceptos congruentes a la naturaleza jurídica de la consolidación fiscal.

Para efectos de lo anterior, el saldo inicial se integraba por los saldos de las CUFIN individuales que tuvieran las sociedades controladas y controladora a la fecha en que surtiera efectos la autorización para determinar el resultado fiscal consolidado. Una vez constituido el saldo inicial, éste debía incrementarse con la UFINCO de cada ejercicio y con el monto de los dividendos o utilidades percibidos por la sociedad controladora o las sociedades controladas provenientes de personas ajenas al grupo, en la participación consolidable aplicable a la sociedad que percibiera el ingreso; por otra parte, el saldo debía disminuirse con el monto de los dividendos pagados por la sociedad controladora.

De un sencillo análisis a esta cuenta, se puede inferir que su saldo representa el monto de las utilidades fiscales consolidadas que ya pagaron el ISR correspondiente y que, por tanto, son libres de ser distribuidas entre los socios dueños del grupo de consolidación.

A diferencia de la UFINCO, el saldo de CUFINCO no puede interpretarse como la integración de los resultados obtenidos por las sociedades controladas en virtud de la propia consolidación. Esto es así porque pueden ser incorporadas a la CUFINCO utilidades que nada tuvieron que ver con los resultados generados durante el periodo de consolidación y que probablemente, se generaron bajo el control de otros accionistas o incluso, de otro grupo empresarial, además de que se adiciona con aquellos dividendos e utilidades provenientes de terceros ajenos al grupo.

- RUFIN – (Artículo 76 de la Ley del ISR) La determinación de los saldos de los registros de UFIN eran responsabilidad tanto de sociedades controladoras como de controladas y se compone únicamente de las UFIN de los ejercicios en que dichas sociedades participaron en la determinación del resultado fiscal consolidado. El registro debía actualizarse desde la última vez que se actualizó y hasta último mes del ejercicio.

El objeto de esta partida era tener el registro exacto de las utilidades de cada una de las sociedades del grupo que tuvieron efecto en el resultado o pérdida fiscal consolidada por el periodo en que tributaron en el régimen.

Desafortunadamente, como sucedió con casi todas las partidas fiscales relacionadas con el régimen, la RUFIN se desactualizaba cuando la participación consolidable se modificaba en una sociedad, puesto que este ajuste no se reconocía en el saldo de la RUFIN.

- RUFINCO – (Artículo 72 de la Ley del ISR) El cálculo de la RUFINCO era una obligación exclusiva de las sociedades controladoras, y la mecánica para su determinación era similar a la de la RUFIN, sin embargo, el procedimiento partía de la UFINCO en lugar de la UFIN.

Un saldo de RUFINCO mayor a cero era un indicio de que las utilidades fiscales consolidadas eran mayores a las pérdidas fiscales consolidadas, sin embargo, esto no necesariamente indicaba que a nivel individual las utilidades fiscales fueran mayores a las pérdidas fiscales. También, queda claro que la RUFIN no reconocía inmediatamente las

pérdidas fiscales de las sociedades, sino hasta que éstas últimas generaban utilidades fiscales contra las que eran amortizadas las pérdidas.

La importancia de la comparación de la suma de las RUFIN contra el saldo de la RUFINCO radica en la seguridad que ofrece al régimen para que las utilidades que salgan del grupo, en cualquiera de sus modalidades, paguen el impuesto correspondiente.

9.5.3 Resultado fiscal consolidado y pérdida fiscal consolidada

El resultado fiscal consolidado es el punto donde confluyen todos los elementos que integran el RCF. Su determinación era responsabilidad exclusiva de las sociedades controladoras, y la precisión del cálculo radicaba en la observancia y correcta interpretación de las disposiciones fiscales que integraron el régimen, considerando, desde luego, aquellas que tuvieron carácter transitorio o que fueron reformadas y/o derogadas a lo largo de su vigencia.

Cuando el RCF llegó a nuestro sistema tributario en 1982, el resultado fiscal consolidado representaba no sólo la integración de los resultados positivos y negativos de todas las sociedades que formaban parte del grupo de consolidación, sino la eliminación de operaciones intercompañías efectuadas durante un ejercicio fiscal. Por lo anterior, era bien concebido como un régimen de neutralidad. Eventualmente, las reformas fiscales que dificultaron la interpretación y la aplicación de las disposiciones, repercutieron directamente en el resultado fiscal consolidado.

La determinación del RFC tuvo importantes modificaciones a través del tiempo, por lo que, más adelante se analizarán las partidas que lo conformaron a la luz de las disposiciones fiscales, criterios judiciales y repercusiones económicas para los grupos de consolidación.

Además de determinar una pérdida fiscal individual, las sociedades controladoras debían determinar una pérdida fiscal consolidada cuando el “resultado fiscal consolidado” era menor a cero (Artículos 61 y 68 de la Ley del ISR).

Al respecto, no se puede dejar de mencionar que la pérdida fiscal consolidada no se acota a un exceso de deducciones autorizadas sobre ingresos acumulables, sino que intervienen una gran cantidad de factores y partidas adicionales que más adelante se abordarán individualmente.

9.5.4 Ciclo del RCF en México

Una vez descritos los elementos más importantes del RCF, es posible analizar su naturaleza y los factores que lo fortalecieron o debilitaron. Para lograrlo, se abordarán cronológicamente las modificaciones más relevantes hasta alcanzar el marco jurídico vigente al 31 de diciembre de 2013, que marcaría la desaparición del régimen de nuestro sistema tributario.

9.5.4.1 Los primeros años del RCF (1982 a 1998)

En 1982, el RCF hizo su aparición en nuestro sistema tributario, incorporándose al Capítulo IV del Título II de la Ley del ISR en vigor en ese año, la cual fue expedida en 1980. Dicho Capítulo comprendía únicamente doce sencillos artículos que iban del 57-A al 57-L. En ellos, se establecía que el resultado fiscal consolidado se determinaría conforme a lo siguiente:

Utilidades fiscales ajustadas de controladas
(-) Pérdidas fiscales ajustadas de controladas
(+) Utilidad o pérdida fiscal de la sociedad controladora
(+) Conceptos especiales de consolidación:
• Pérdidas fiscales en enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales entre controladora y controladas
• Gastos deducibles por actos generados entre controladora y controladas
• Deducción de inversiones derivadas de actos entre las sociedades del grupo de consolidación
• Cuando los bienes que se hayan tenido efecto dentro de los CEC la suma de: a) Pérdida derivada de la enajenación a terceros de estos bienes, y b) Ganancia que se hubiera efectuado si la operación hubiera sido entre la sociedad del que originalmente era propietaria de los bienes y un tercero
• Deducción adicional de inversiones vigente en 1982
(-) Conceptos especiales de consolidación:
• Ganancia en enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales entre controladora y controladas
• Ganancia por fusión, liquidación o reducción de capital por operaciones entre dos o más sociedades controladas

<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por actos generados entre las sociedades del grupo de consolidación
<ul style="list-style-type: none"> • Deducción de inversiones que hubiere correspondido a las inversiones que fueron objeto de actos entre sociedades del grupo de consolidación
<ul style="list-style-type: none"> • Cuando los bienes que se hayan tenido efecto dentro de los CEC, el resultado de restar: <ul style="list-style-type: none"> a) Ganancia en la enajenación de bienes, menos b) Pérdida que se hubiera obtenido si la operación hubiera sido entre la sociedad del grupo que originalmente era propietaria de los bienes y un tercero
<ul style="list-style-type: none"> • Monto de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que tuviere una empresa que se incorpora a la consolidación, sin que exceda de la utilidad fiscal de los ejercicios en que consolide, hasta agotarlas
<ul style="list-style-type: none"> • Deducción adicional de inversiones vigente en 1982
(=) Utilidad fiscal consolidada
(-) Pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores
(=) Resultado fiscal consolidado

Atendiendo a este procedimiento, todas las partidas que formaban parte de la determinación del resultado fiscal consolidado, se tomaban en cuenta en la proporción en que las sociedades controladoras participaban en el capital social de sus respectivas controladas, sin limitarse a aquellas que no eran residentes en México.

Asimismo, es menester señalar que en 1982 el control efectivo que una sociedad controladora ejercía sobre una sociedad, podía estar sujeta a interpretaciones que definieran la incorporación de dicha sociedad al resultado fiscal consolidado, cuando de hecho y de derecho, la sociedad controladora tuviera el poder de ejercer influencia preponderante sobre una sociedad en particular.

Otros de los aspectos más relevantes del RCF que tenían lugar al momento de su entrada en vigor, fue el hecho de que las sociedades controladoras y controladas presentaban declaraciones de pagos provisionales individuales como si no tributaran en el RCF, enterando el total del impuesto que hubieren causado ante las oficinas autorizadas de la SHCP.

Ahora bien, en relación con el entero del ISR consolidado, las sociedades controladoras tenían la obligación de presentar la declaración de consolidación en los cuatro meses siguientes a la

terminación del ejercicio, es decir, un mes después de la presentación de la declaración individual de las sociedades controladas y las mismas sociedades controladoras.

Del procedimiento anterior se desprende que el impuesto pagado por las sociedades ganadoras (aquellas que tuvieron resultado fiscal y por tanto, un ISR a cargo) podría ser acreditado por la sociedad controladora en la participación consolidable de cada una de las sociedades controladas en la declaración específica de consolidación, la cual consideraría, desde luego, tanto las utilidades como las pérdidas fiscales de las sociedades del grupo. Evidentemente, esto provocaba que el monto del ISR consolidado fuera menor a la suma de los montos del ISR pagados por las sociedades ganadoras del grupo, resultando en un saldo a favor que podía ser solicitado en devolución por la sociedad controladora o compensado contra los pagos provisionales o definitivos del impuesto a su cargo. Ejemplificando lo anterior, tenemos:

Sociedad	Resultado fiscal	ISR pagado (42%)
Controladora	100,000	42,000
Controlada A	-280,000	0
Controlada B	350,000	147,000
Controlada C	230,000	96,600
Resultado fiscal consolidado / Total	400,000	285,600
ISR consolidado	168,000	
ISR pagado individualmente por las sociedades*	285,600	
ISR a favor	117,600	

**Considerando que las 3 sociedades controladas consolidan a una razón del 100%*

Si bien es cierto que las cantidades retornarían al grupo de consolidación, vía devolución o compensación, las disposiciones fiscales no fueron lo suficientemente precisas para establecer un procedimiento que redirigiera tales cantidades a las sociedades que originalmente pagaron el impuesto. Esto puede apreciarse claramente en el ejemplo anterior, dado que la sociedad controladora pagó únicamente \$42,000 pesos de ISR; sin embargo, era ella quien tenía el derecho de solicitar la devolución de la totalidad del impuesto o bien, compensarlo en periodos posteriores.

Manteniendo el ejemplo planteado anteriormente, nótese que el ISR que pagaría el grupo de consolidación por el ejercicio 1982 pasó de \$285,600 pesos a \$168,000 pesos. Esto jamás significó que la diferencia por \$117,600 pesos hubiera sido condonada al grupo, sino que el pago de ese impuesto se diferiría hasta en tanto, no se desincorporaran del grupo las empresas que participaron en esa determinación.

Entonces, ¿qué tratamiento debía seguir el ISR captado por las sociedades controladoras de las sociedades controladas y que no era enterado al SAT, en virtud de la consolidación fiscal?

Realmente este cuestionamiento nunca tuvo respuesta concreta en disposición, criterio o resolución alguna, y probablemente no debió haber sido regulado, pues a partir de este momento la planeación financiera estratégica del grupo debió desempeñar el papel más importante para definir su competitividad y eficiencia financiera.

Ahora bien, desde los inicios del RCF se regulaban los casos en que una sociedad dejaba de cumplir con los requisitos para permanecer en el régimen, la sociedad controladora correspondiente debía reconocer los efectos de esa desincorporación, lo que consistía en: i) dar por consumadas las operaciones relativas a los conceptos especiales de consolidación, es decir, debían calcularse dichas operaciones como si se efectuaran con un tercero ajeno al grupo de consolidación al momento de la desincorporación; y ii) reversar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar que tenga la sociedad controlada al momento de su desincorporación. Respecto de esto último, no fue sino hasta 1984 que la Ley del ISR aclaró que las pérdidas que debían reversarse del resultado fiscal consolidado eran únicamente aquellas que habían sido generadas durante el periodo en que la sociedad que se desincorporaba y que hubiesen tenido efecto sobre el resultado fiscal consolidado del ejercicio correspondiente, en la participación consolidable que tuviera dicha sociedad al momento de desincorporarse.

No obstante la última aclaración, la ley era aún imprecisa, ya que una sociedad que se desincorpora hubiera modificado su participación consolidable durante su permanencia en el régimen, se habrían generado distorsiones a favor o en perjuicio del grupo de consolidación. Ejemplificando lo anterior, tenemos que si la sociedad que se desincorpora consolidó a una razón del 60% durante el primer ejercicio y al 98% momento de su desincorporación, entonces la sociedad controladora estaría dando efecto a 38% de pérdidas que nunca formaron parte del resultado fiscal consolidado.

No se puede dejar de observar que cuando el RCF apareció, no contemplaba ningún procedimiento que reconociera los efectos provocados por una modificación de la participación accionaria de un ejercicio fiscal a otro, sin embargo, esta situación sí fue regulada por la Ley unos años después.

También es importante tener en cuenta que la CUFIN apareció en la Ley del ISR hasta 1989, cuando arribó al artículo 124 de la Ley, el cual, formaba parte del Título IV “De las Personas Físicas”, por tanto, los dividendos pagados entre las sociedades del grupo hasta esa fecha no tenían un tratamiento específico que los gravara.

Asimismo, es menester resaltar la entrada en vigor del Impuesto al Activo el 1º de enero de 1989, el cual surgió como un impuesto mínimo y complementario al ISR, que en un inicio no contempló un tratamiento que se alineara con los procedimientos la consolidación fiscal.

Por otra parte, a partir del 1º de enero de 1990, el mecanismo de entero del impuesto consolidado se modificó de forma importante con la aparición de la declaración de consolidación, dado que a partir de ese momento, las sociedades controladoras tuvieron la obligación de presentar declaraciones de pagos provisionales a cuenta del impuesto consolidado. Para estos efectos, las sociedades controladas enteraban a la sociedad controladora el ISR que hubieren determinado a cargo, en la proporción en que la participaban en la consolidación; mientras que la diferencia era enterada directamente a la SHCP a través de sus oficinas autorizadas. Esto significó que las cantidades por concepto de ISR que efectivamente abandonarían el grupo, serían únicamente aquellas que resultaran de aplicar la tasa en vigor al resultado fiscal consolidado.

El 1º de enero de 1990 también marca la fecha de entrada en vigor de una reforma que tiene aspectos importantes que merecen ser señalados. Entre ellos, se encuentran los siguientes:

- El Impuesto al Activo sufrió ciertas reformas que alineaba el tratamiento fiscal que tenían las sociedades que participaban en el RCF en ese entonces.
- Los conceptos UFIN, UFINCO, CUFIN, CUFINCO se incorporan al RCF, sin influir (en ese momento) en la determinación del resultado fiscal consolidado. Es importante señalar que la determinación del saldo inicial de la CUFIN se conforma de los resultados obtenidos del ejercicio 1975 a 1988, mientras que la CUFINCO se conforma de las CUFINES individuales a la fecha de incorporación, más las UFINCO correspondientes a los ejercicios que van de 1983 a 1988.

- Se reconocen los efectos generados por ajustes al resultado fiscal consolidado, a través de declaraciones complementarias del ejercicio.
- Nacen obligaciones puntuales relacionadas con avisos, formas, plazos y solicitudes relativas a incorporaciones y desincorporaciones del RCF, así como con la desconsolidación de los grupos.
- Los dividendos pagados entre sociedades de un mismo grupo de consolidación no provenientes de CUFIN no estaban sujetos al pago del ISR.
- Ofrece por primera vez un tratamiento específico a la determinación de la ganancia por enajenación de acciones de aquellas sociedades que formaban parte del grupo de consolidación.
- Se abre la posibilidad de consolidar a un “segundo nivel”, es decir, al participar la sociedad controladora en el capital social una sociedad directa o indirectamente, a través de otra sociedad controlada. (1991)

El marco jurídico descrito hasta este apartado se mantuvo sin reformas sustanciales en hasta 1998. De esta forma, puede señalarse que el periodo comprendido entre 1982 y 1998 fue la primera etapa del RCF en México.

Esta etapa probablemente fue la mejor del régimen en cuanto a la claridad de sus disposiciones fiscales; desafortunadamente, esto no fue suficiente para regular ciertos aspectos y problemáticas que en la práctica enfrentaban los contribuyentes, lo que derivó en abusos por parte de los contribuyentes, situación que no pudo ser revertida correctamente por las autoridades fiscales.

9.5.4.2 Reforma al RCF de 1999

El 31 de diciembre de 1998, casi diecisiete años después, se publicó en el DOF la primera reforma importante al RCF como respuesta a la crítica situación que atravesaba el RCF, propiciada por los abusos de los contribuyentes ante la condescendencia del régimen. En ese sentido, esta primera reforma marca claramente un antes y un después, dado que la esencia del régimen fue modificada sustancialmente, acotando los beneficios que otorgaba el régimen y reforzando algunos aspectos que parecían haber sido omitidos en la primera etapa del régimen. Esto último provocó que la simplicidad que en algún momento tuvieron las disposiciones fiscales relativas al régimen

desapareciera, pues algunos de los efectos provocados por esta reforma repercutieron en los procedimientos de la consolidación fiscal hasta su último día.

Los aspectos más relevantes de esta reforma se enlistan en los siguientes doce puntos:

1. La reforma más importante se relaciona con la proporción en que los grupos empresariales consolidarían, pasando del 100% a un 60%. Esto es, las controladoras generalmente consolidarían a una razón del 60%, mientras que la proporción en que la sociedad controladora participaba en una sociedad controlada se multiplicaría por el factor 0.60; por ejemplo: una sociedad cuyas acciones con derecho a voto pertenecían en 90% a la sociedad controladora, consolidaría al 54%, resultado de multiplicar el 90% por el factor de 0.60.

Lo anterior significó que las sociedades controladoras y controladas que determinaron un ISR a cargo, tendrían una proporción de impuesto por enterar al Servicio de Administración Tributaria.

2. Se establecen dos procedimientos y criterios distintos para las sociedades controladoras, al clasificar y definir como controladoras “puras” a aquellas en las que al menos el 80% de sus ingresos provenían de operaciones realizadas con sus controladas, así como de la enajenación de acciones, intereses y ganancias en operaciones financieras derivadas de capital obtenidos de personas ajenas al grupo. Las sociedades controladoras que no cumplían estas características eran comúnmente llamadas “no puras”.
3. Se acuña el concepto de participación consolidable y se elimina el criterio relativo al “control efectivo”.
4. Se establece que los grupos de consolidación que hayan optado por consolidar su resultado fiscal deberán continuar haciéndolo por un periodo no menor a cinco años contados a partir de la fecha en que haya surtido efectos la autorización.
5. Se define que la causación del impuesto que se hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal, se detonaría al suceder uno de estos supuestos:
 - a) Al disminuir la participación consolidable de una sociedad controlada,
 - b) La desincorporación de una o más sociedades, o
 - c) La desconsolidación del grupo.

5. Se reconocen en el resultado fiscal consolidado los efectos provocados por la modificación en la participación consolidable de las sociedades controladas, multiplicando el cociente que resulte de dividir la participación consolidable al cierre del ejercicio en que se modifique la participación accionaria entre la participación consolidable al cierre del ejercicio anterior por las partidas que se reconocieron en el resultado fiscal consolidado de ejercicio anteriores.

Con este reconocimiento, se pretenden mantener actualizados los conceptos y las cifras que forman o formaron parte del resultado fiscal consolidado.

6. Se restringe la consolidación fiscal a sociedades residentes en el extranjero.
7. Se condiciona la disminución definitiva de pérdidas fiscales en el resultado fiscal consolidado a su amortización a nivel individual. Esto quiere decir que si una sociedad que regularmente genera pérdidas fiscales no genera utilidades fiscales en más de diez años y, por tanto, pierde el derecho de amortizar las pérdidas fiscales que individualmente hubiera determinado, éstas tendrían que reversarse del resultado fiscal consolidado del ejercicio en que pierdan derecho a ser disminuidas a nivel individual. Cabe señalar que lo anterior no era aplicable a las sociedades controladoras puras, lo que revela un tratamiento un tanto preferencial a esta clase de sociedades controladoras.
8. Se incorporan por primera vez los conceptos UFINCO reinvertida y la CUFINCO reinvertida, los cuales tenían como objetivo incentivar la reinversión de utilidades de las empresas de los grupos de consolidación.
9. Se establece la declaración complementaria como el procedimiento para reconocer los efectos de desincorporación de sociedades, lo que se mantendría hasta el final del RCF.
10. El impuesto por los dividendos no provenientes de CUFIN, también conocidos como dividendos contables, se causaría al suceder cualquiera de los siguientes hechos:
 - a) Disminución de la participación consolidable de una sociedad controlada,
 - b) La desincorporación de una o más sociedades, o
 - c) La desconsolidación del grupo.

11. Surge un nuevo procedimiento que busca reforzar los mecanismos que protegen la fuga de utilidades de las empresas que se desincorporan del grupo. Lo anterior se procuraría mediante la comparación de los registros de UFIN y CUFIN individuales contra la UFINCO Y CUFINCO. Cuando el saldo de los registros de las UFIN y CUFIN individuales es superior al de la UFINCO y CUFINCO, respectivamente, la diferencia se considerará utilidad para los efectos de desincorporación

Este procedimiento merece un análisis particular, toda vez que desde un primer razonamiento se puede inferir que únicamente causarían el impuesto diferido por este concepto aquellas sociedades ganadoras que tienen saldos considerables en sus registros de UFIN y CUFIN.

Con base en lo anterior, la determinación del resultado fiscal consolidado para el ejercicio 1999 quedaría como sigue:

(+)	Utilidades fiscales ajustadas de controladas
(-)	Pérdidas fiscales ajustadas de controladas
(+)	Utilidades fiscales ajustadas de controladas
(-)	Pérdidas fiscales ajustadas de controladas
(+)	Utilidad o pérdida fiscal controladora, considerando en su caso, las pérdidas fiscales obtenidas en periodos anteriores a la consolidación fiscal, sin que éstas excedan del monto de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio del que se trate.
(+/-)	Conceptos especiales de consolidación y las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación y a las utilidades o pérdidas fiscales consideradas en el resultado fiscal consolidado de ejercicios anteriores (sin ir más atrás del ejercicio 1990)
(=)	Utilidad (pérdida) fiscal consolidada
(+)	Pérdidas fiscales que no pudieron ser disminuidas por la sociedad que las generó
(-)	Pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores
(=)	Resultado fiscal consolidado

Para poder alinear los criterios respecto del cambio en las participaciones consolidables de las utilidades y pérdidas fiscales que *subieron* al resultado fiscal consolidado, a través de artículos

transitorios se estableció que aquellas sociedades con pérdidas fiscales pendientes de disminuir que hubieran sido generadas en ejercicios anteriores a 1999, a partir del resultado fiscal consolidado del ejercicio 1999 *subiría* sus utilidades fiscales en la participación accionaria correspondiente en tanto no se agotaran las pérdidas fiscales a nivel individual. Posteriormente, subiría dichas utilidades en la participación accionaria que corresponda multiplicada por el factor de 0.60.

Así pues, en virtud de los efectos adversos provocados por esta reforma, los grupos de consolidación presentaron sendos amparos alegando ciertos vicios de inconstitucionalidad, particularmente la violación a la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 constitucional. Al respecto, el Pleno de la SCJN se manifestó a través de la siguiente tesis de jurisprudencia²⁵:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR.

...las reformas a los preceptos que regulan el régimen de consolidación fiscal, vigentes a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, violan el principio de irretroactividad de la ley, en relación, exclusivamente, con los contribuyentes que en ese momento se encontraban tributando en forma obligatoria en el referido régimen con motivo de la solicitud y de la autorización de inicio que los ubicó en ese supuesto y sólo respecto al periodo pendiente de transcurrir, pues una vez cumplido éste, la obligación de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal desaparece y ya no será consecuencia del supuesto surgido conforme a la ley anterior, sino que ello tendrá su origen en la voluntad del contribuyente de continuar tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, siendo aplicables las nuevas disposiciones. Lo anterior es así, porque las aludidas reformas modificaron o alteraron en forma desfavorable los derechos adquiridos por el grupo de contribuyentes que se encontraban en el supuesto obligatorio de consolidar sus resultados fiscales por un periodo que no podría ser menor a cinco ejercicios fiscales, en términos de lo dispuesto por el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la

²⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Pág. 5, Agosto de 2001, Tesis: P./J. 95/2001

Renta (teoría de los derechos adquiridos) o las consecuencias del supuesto de la solicitud y de la autorización emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (teoría de los componentes de la norma) bajo la vigencia de la ley anterior, ya que introdujeron nuevas obligaciones afectando la certeza y la seguridad jurídicas de las citadas sociedades, pues se acotaron los beneficios de la consolidación fiscal, con respecto a los que se generaron con motivo de la autorización de inicio para consolidar el impuesto sobre la renta.”

(Énfasis añadido)

La postura adoptada por la SCJN resultó sorprendente debido a que con la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 1998 los grupos de sociedades podían dejar de consolidar su resultado fiscal hasta que la autoridad hacendaria le otorgaba la autorización correspondiente. Esto derivó que en la práctica coexistieran dos legislaciones distintas aplicables en para un mismo periodo: el aplicable a aquellas controladoras que se encontraban en el transcurso de los primeros cinco años establecidos por ley para ser susceptible a recibir la autorización para dejar de consolidar su resultado fiscal, y el aplicable a aquellas sociedades controladoras que recibieron la autorización para consolidar con posterioridad al 1º de enero de 1999.

Asimismo, esta situación dio lugar a una problemática práctica más, ya que las disposiciones contenidas en las disposiciones en ley vigor a partir de 1999 y sus respectivas disposiciones transitorias, no contemplaban que algunos grupos estarían a lo dispuesto por la legislación vigente con anterioridad a esta reforma. De esta manera, la simplicidad que alguna vez tuvo el RCF empezó a desvanecerse, convirtiendo este régimen en un tema más complicado de interpretar y entender, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

9.5.4.3 Reforma al RCF de 2002

El 1º de enero de 2002 se publicó en el DOF la Ley del Impuesto Sobre la Renta que, a su vez, abrogaría la Ley del Impuesto Sobre la Renta expedida en 1980. Es interesante notar que este acontecimiento se ubica en un contexto políticamente distinto en nuestro país, pues por primera vez se experimentó en México un proceso de alternancia respecto del partido político que ocupó la Presidencia de país, con la salida de Ernesto Zedillo Ponce de León (Partido Revolucionario Institucional) y la llegada de Vicente Fox Quesada al Poder Ejecutivo (Partido Acción Nacional). A final de cuentas, lo que sucede en el marco político casi siempre repercute en materia fiscal.

Ahora bien, la reforma más importante en esta ley no estuvo directamente relacionada con el RCF, sin embargo, tuvo un impacto importante en todas las sociedades que consolidaban fiscalmente, al modificarse el criterio de efectuar las deducciones autorizadas, pasando de la deducción de las compras a la deducción del costo de lo vendido, lo cual derivó en el reconocimiento de un procedimiento adicional, conocido como “inventario acumulable” que contrarrestó los efectos de esta modificación.

En materia de consolidación fiscal, se presentaron las siguientes modificaciones respecto de la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2001:

1. Desaparece el criterio que daba un tratamiento distinto a las sociedades controladoras denominadas “puras”, por tanto, todas las sociedades controladoras consolidarían a una razón del 60%.
2. Se modifica el procedimiento para determinar el resultado fiscal consolidado, con la eliminación de los conceptos especiales de consolidación, manteniéndose únicamente el concepto incorporado a la Ley del ISR a partir del 1 de enero de 2000 que consistía en la suma o resta, en su caso, de las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por las sociedades controladoras y controladas y que hubiesen sido deducidas por la sociedad que las obtuvo, a fin de eliminar el efecto individual y reconocerlo directamente a nivel consolidado.

No obstante lo anterior, la fracción XXXIII del Artículo Segundo Transitorio de la Ley del ISR de 2002 ofrecía la posibilidad de mantener el cálculo de los conceptos especiales de consolidación a aquellas sociedades controladoras que con anterioridad a 2002 calculaban dichos conceptos.

3. Tiene lugar al reconocimiento de la diferencia que resulta cuando la suma del ISR del ejercicio y las partidas no deducibles correspondientes es superior al resultado fiscal consolidado, controversialmente conocida como “*UFIN negativa*”.
4. Se modifica el procedimiento para la determinación del costo fiscal de acciones y para la determinación de la CUFINCO.

5. Pierden vigencia los conceptos UFINRE y CUFINRE a nivel individual, así como la UFINRE consolidada y CUFINRE consolidada, aunque sus efectos pudieron haberse prolongado incluso hasta la actualidad.
6. Se considera la fusión como un acto que derivaría en la desincorporación de la sociedad fusionada de la consolidación fiscal.

Con base en lo anterior, el resultado fiscal consolidado se determinaría de la siguiente forma:

	Utilidades fiscales ajustadas de controladas
(-)	Pérdidas fiscales ajustadas de controladas
(+)	Utilidades fiscales ajustadas de controladas
(+)	Utilidad o pérdida fiscal controladora, considerando en su caso, las pérdidas fiscales obtenidas en periodos anteriores a la consolidación fiscal, sin que éstas excedan del monto de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio del que se trate.
(+/-)	Pérdidas fiscales obtenidas en el ejercicio por la enajenación de acciones de sociedades controladas, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en ley. Su disminución se condiciona a la obtención de utilidades por el mismo concepto por la misma u otras sociedades del grupo.
(+/-)	Conceptos especiales de consolidación (opcional)
(=)	Utilidad fiscal consolidada
(+)	Pérdidas fiscales que no pudieron ser disminuidas por la sociedad que las generó
(-)	Pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores
(=)	Resultado fiscal consolidado

De acuerdo con Francisco Loyo (Loyo, 2009), la entrada en vigor de la reforma de 2002 fue motivo de la interposición de un alto número de amparos por parte de las sociedades controladoras que recibieron autorización para consolidar fiscalmente con anterioridad a la entrada en vigor de dicha reforma y que se encontraban en el plazo obligatorio de cinco ejercicios para poder dejar de consolidar su resultado fiscal, en virtud de los efectos adversos que esta reforma provocó en ellas y en sus sociedades controladas.

Por lo anteriormente señalado en Ley y por nuestro máximo tribunal, se tiene que una vez entrada en vigor la Ley del ISR del 2002, los grupos de sociedades que consolidaban fiscalmente se podían encontrar en uno de los siguientes supuestos:

- a) Ser una sociedad controladora que optó por consolidar fiscalmente y que recibió la autorización correspondiente en 1997 o 1998, y que por tanto, empezaron a consolidar en 1998 o 1999, lo que significa que el periodo obligatorio de cinco años por el que debían observar lo dispuesto en la legislación vigente hasta 1998 en materia de consolidación, llegaría a su fin el 31 de diciembre de 2002 o 2003, respectivamente.
- b) Ser una sociedad controladora que optó por consolidar fiscalmente y que recibió la autorización correspondiente entre 1999 y 2001, y que por tanto, empezaron a consolidar en el periodo comprendido entre 2000 y 2002, lo que significa que el periodo obligatorio de cinco años por el que debían observar lo dispuesto en la legislación vigente el 2001 en materia de consolidación, llegaría a su fin el 31 de diciembre de 2002 o 2003, respectivamente.
- c) Ser una sociedad controladora que optó por consolidar fiscalmente y que recibió la autorización correspondiente con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley del ISR del 2002, lo que significa que iniciarían la consolidación de su resultado fiscal a partir del 2003.

De tal suerte, tal como sucedió en 1999, las disposiciones fiscales contenidas en la Ley del ISR del 2002 contemplaban una transición entre el régimen vigente hasta 2001 y el que estaba entrando en vigor en ese momento, sin embargo, no contemplaban que algunos contribuyentes se ubicarían en supuestos jurídicos distintos, por lo que la aplicación de dichas disposiciones se convirtió, una vez más, en una tarea compleja para autoridades fiscales y para contribuyentes, quienes pudieron haberse visto afectados positiva o negativamente.

9.5.4.4 Reformas fiscales de 2005 a 2009

La reforma fiscal en materia de consolidación fiscal del 2005 no fue la que más modificaciones incluyó, ni tampoco modificó sustancialmente la determinación del resultado fiscal consolidado, sin embargo, fue una de las reformas más importantes debido a que la participación consolidable nuevamente sería equivalente a la participación accionaria respecto de las acciones con derecho a

voto que una sociedad controladora ostentase sobre sus sociedades controladas, eliminando el límite del 60% que la reforma de 1999 había establecido.

Al igual que en la reforma de 2002, se establecieron disposiciones transitorias que definieron los mecanismos que deberían de seguirse para “limpiar” a las sociedades de aquellas pérdidas que se generaron durante la consolidación fiscal y que se reconocieron al 60% en el resultado fiscal consolidado, es decir, las utilidades fiscales obtenidas por dichas sociedades, serían reconocidas en el resultado fiscal consolidado en la participación consolidable multiplicada por el factor de 0.60, en tanto no se agoten dichas pérdidas a nivel individual.

Asimismo, se afectaría el procedimiento de la reversión de pérdidas fiscales individuales y pérdidas fiscales por enajenación de acciones generadas entre 1999 y 2004, pues la participación consolidable con la que estas pérdidas debían reversarse considerará el factor de 0.60 vigente en ese periodo. Esta afectación no se vio en la reforma de 1999 con el cambio en la base de la participación consolidable, toda vez que esta reversión, como se describió anteriormente, apareció en el RCF hasta el 2002.

Ahora bien, antes de abordar la controversial reforma al RCF de 2010, es importante señalar que en el 2007, un año después de haber asumido Felipe Calderón Hinojosa la Presidencia de la República, en relevo de Vicente Fox Quesada, se publicaron las Leyes del IETU y del IDE, las cuales entraron en vigor el 01 de enero de 2008 y el 01 de octubre de 2008, respectivamente.

Con lo anterior, la Ley del Impuesto al Activo fue abrogada y de alguna forma, el IETU tomó su lugar como impuesto “complementario” al ISR. Sin embargo, a diferencia del Impuesto al Activo, el IETU no reconoció la consolidación fiscal, por lo que el total del impuesto a cargo de las sociedades que tributaban en el RCF sería enterado en su totalidad ante las oficinas autorizadas del SAT.

9.5.4.5 Reforma al RCF de 2010

Llegó el 01 de enero de 2010 y con ello, la fecha de entrada en vigor de la reforma fiscal que marcaría la recta final del RCF en nuestro país. Una reforma fiscal de naturaleza recaudatoria que limitó el diferimiento del impuesto a un plazo de cinco años.

Como todas las reformas en materia de consolidación fiscal, la del 2010 fue tan interesante como controvertida, pues en esta ocasión, el legislador pretendió acotar los beneficios del régimen de una

manera muy particular: en lugar de señalar los pasos que se debían de seguir para el impuesto que se difiera a partir de la entrada en vigor de dicha reforma, señala los pasos que se debían de seguir para pagar el impuesto diferido con anterioridad y hasta el sexto ejercicio anterior, es decir, hasta el 2004. Evidentemente, esto fue razón suficiente para que las sociedades controladoras se defendieran de nueva cuenta a través de un juicio de amparo, en virtud de los efectos retroactivos que pretendía hacer valer la legislación vigente a partir de 2010.

Como ya se ha descrito anteriormente, la forma de aplicar las disposiciones relativas a la consolidación fiscal ha sido heterogénea entre las sociedades controladoras desde 1999, por lo que el proceso de identificar las partidas que deberían de pagar impuesto diferido sería, una vez más, una tarea especializada debido a la complejidad de tantas disposiciones que pudieran ser aplicables para cada sociedad controladora.

De acuerdo con José Alfredo Hernández Linares, podríamos entender por impuesto diferido como aquel que se hubiera pagado de no haber consolidado el grupo; sin embargo, en la realidad no fue así. El impuesto diferido es el resultado de la amortización inmediata de las pérdidas fiscales obtenidas por unas sociedades del grupo respecto de las utilidades fiscales generadas por las demás empresas del grupo. Claro está que este impuesto no fue condonado ni disminuido con motivo de algún estímulo o privilegio, sino que su causación se difiere a través del tiempo, hasta en tanto:

- Disminuya la participación consolidable de una sociedad controlada,
- Se desincorporen una o más sociedades, o
- Desconsolide del grupo.

De tal suerte, los ajustes y modificaciones considerados en el resultado fiscal consolidado y los efectos de desincorporación o desconsolidación, eran los encargados de revertir los conceptos y partidas que en su momento provocaron el diferimiento del impuesto. Sin embargo, con motivo de la entrada en vigor de esta reforma fiscal, se establecieron procedimientos específicos para la determinación del impuesto diferido y la forma en que éste tendría que ser pagado, en los que se consideraron los conceptos que pudieron haber generado un impuesto diferido:

- a. Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar que hubieran sido consideradas en el resultado fiscal consolidado.
- b. Pérdidas fiscales en la enajenación de acciones de sociedades controladas pendientes de amortizar, que hubieran sido consideradas en el resultado fiscal consolidado.

- c. Comparación de los registros de UFINES Y CUFINES individuales frente a los registros de UFINCO Y CUFINCO.
- d. Dividendos contables (no provenientes de CUFIN) pagados entre las sociedades del grupo.
- e. En ciertos casos, los conceptos especiales de consolidación.

El impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio anterior que resultase, debe ser enterado parcialmente en el transcurso de cinco ejercicios, a una razón de 25% el primer y segundo año, el 20% el tercer año y de 15% el cuarto y quinto año.

Considerando que el análisis de cada uno de los procedimientos para la determinación del pago diferido merece un estudio minucioso particular, será importante remarcar que desafortunadamente la redacción de las disposiciones fiscales que normaron estos procedimientos no fue lo suficientemente precisa, orillando a los contribuyentes a interpretar lo señalado en dichas disposiciones, ya que de otra forma, el impuesto podía incluso triplicarse, en perjuicio de los contribuyentes. Tan evidente fue lo anterior, que las autoridades fiscales publicaron las reglas que consideraron pertinentes para hacer frente a la problemática que había desatado la multicitada reforma legislativa.

Esta situación representó un nuevo conflicto que perjudicaba la seguridad jurídica de los contribuyente y un factor más que incrementó la complejidad del régimen, lo que derivó en más gastos administrativos para estos contribuyentes, quienes tenían que pagar los sueldos requeridos para mantener a sus especialistas fiscales altamente capacitados, además de los honorarios a especialistas legales y auditores para sortear los retos que implicaban cada una de las reformas en materia de consolidación fiscal.

Por todo lo anterior, es lógico establecer que el *régimen de neutralidad fiscal* que una vez fue el RCF, quedó totalmente extinto a partir de esta reforma, lo que provocó que un importante número de grupos empresariales plantearan y proyectaran la salida definitiva del RCF. En ese sentido, el final del régimen era previsible y probablemente, hasta necesaria.

9.5.4.6 Reforma fiscal de 2014

Como se señaló anteriormente y en congruencia con los cambios políticos relevantes que sucedieron anteriormente, la Ley del ISR del 2002 publicada apenas dos años después de que el Partido Acción Nacional asumiera por primera vez la Presidencia de la República fue abrogada;

curiosamente, dos años después de que el Partido Revolucionario Institucional regresara a la Presidencia, se publicó una nueva Ley del ISR.

Esto es relevante, porque tal como se citó en los primeros párrafos de esta tesis, la eliminación del RCF podía considerarse un hecho desde la publicación del Pacto por México. Esto significó que los grupos que consolidaban fiscalmente tuvieron trece meses para decidir si desconsolidarían con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley del ISR, o bien, si esperarían a conocer los mecanismos particulares de desconsolidación y transición a un régimen similar.

El 01 de enero de 2014 entró en vigor la Ley del ISR publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013, la cual, mediante artículos transitorios definió nuevamente tres procedimientos para desconsolidar a los grupos que se mantenían en el RCF: el ya establecido en el artículo 71 de la Ley del ISR vigente hasta 2013, el establecido en las fracciones XV y XVIII del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del ISR de 2014 y la Regla I.3.6.4. de la RMF 2013.

Tal como la experiencia lo indicaría, al 1º de enero de 2014 aún existían grupos de consolidación que se encontraban en el periodo obligatorio de cinco años posterior a la fecha en que surtió efectos la autorización para determinar su resultado fiscal consolidado, lo que significa, que habrán empresas que consoliden fiscalmente hasta el 31 de diciembre de 2018, dando observancia a la legislación vigente hasta 2013.

Por otra parte, las sociedades controladoras que no abandonaron el régimen con anterioridad, debían considerar como fecha de desconsolidación el 31 de diciembre de 2013, por lo que en abril de 2014 enviarían la declaración de desconsolidación en los términos de la Ley del ISR de 2013. (Véase apartado 10.1.1 “*Finanzas públicas*” respecto de los grupos que mantuvieron el RCF con posterioridad al cierre del ejercicio 2013)

Asimismo, las disposiciones transitorias de la Ley del ISR de 2014, dieron pie a las sociedades que consolidaban fiscalmente a determinar su “resultado fiscal integrado”, con base en lo dispuesto en el “Régimen Opcional para Grupos de Sociedades” contenido en el Capítulo VI del Título II de la Ley del ISR de 2014.

9.6 Análisis a la evolución del RCF en México (1982-2013)

Una vez descrita la evolución de la consolidación fiscal en nuestro país desde el punto de vista normativo, es posible analizar las virtudes y debilidades que mostró el régimen desde los puntos de vista económico, financiero y jurídico, con la finalidad de entender cuáles fueron los factores que debilitaron al RCF en México, y así poder identificar si realmente la consolidación fiscal es una alternativa viable para el sistema tributario mexicano o no.

9.6.1. Virtudes y debilidades de la consolidación fiscal y del RCF en México

De darse las condiciones para implementar un nuevo RCF en el sistema tributario mexicano, debe tomar en cuenta la experiencia que se ha adquirido en los últimos años en materia de consolidación fiscal. Así las cosas, de un análisis profundo teórico y práctico al RCF en México, pueden identificarse virtudes importantes y debilidades contundentes, las cuales se describen a continuación:

9.6.1.1 Amortización inmediata de pérdidas fiscales

La virtud más importante, no sólo del RCF en México sino de la consolidación fiscal como tal es, sin duda alguna, el aprovechamiento inmediato de las pérdidas fiscales generadas por las empresas de un grupo contra las utilidades fiscales de otras empresas dentro del mismo grupo.

En efecto, la consolidación fiscal se orienta a reconocer la capacidad contributiva de un grupo que lleva a cabo sus operaciones a través de varias sociedades, sin que esto se traduzca en un privilegio para los grupos de consolidación. Históricamente, las personas morales han tenido el derecho de disminuir individualmente las pérdidas fiscales obtenidas de las utilidades fiscales que generan en ejercicios posteriores; esto, con el objeto de pagar el ISR sobre una base gravable que reconozca su capacidad contributiva. De la misma forma, las sociedades que integraban un grupo de consolidación podían integrar o consolidar en un solo resultado las utilidades y pérdidas fiscales, también, con el objeto de determinar una base gravable acorde a su capacidad contributiva.

Naturalmente, la consolidación de utilidades y pérdidas fiscales deriva en una “disminución” de la base gravable debido a que las pérdidas fiscales son inmediatamente amortizadas contra el monto de las utilidades fiscales generadas por otras sociedades. Esto no implica que los contribuyentes que ejercieron la opción de determinar su resultado fiscal consolidado recibiesen disminución alguna en la tasa del impuesto o en el impuesto *per sé*, sino que el entero de una parte del impuesto sería

diferido, en virtud, única y exclusivamente, de la integración de utilidades y pérdidas propiamente determinadas por las sociedades que participaban en el régimen.

Esta aplicación inmediata de pérdidas fiscales es la esencia de la consolidación fiscal y no puede definirse de otra forma que el aprovechamiento inmediato de los atributos fiscales determinados por las empresas integrantes de un mismo grupo de consolidación.

Y es que individualmente las sociedades controladas que participaban en el RCF tenían que pagar el monto del ISR que habrían tenido que enterar de no consolidar fiscalmente en su totalidad, con la diferencia en el sujeto a quien debían enterar este impuesto²⁶. La sociedad controladora, en su calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria, específicamente, en el caso de la consolidación fiscal, debía determinar el resultado e impuesto consolidado, y enterarlo en las formas y tiempos señalados para ello.

Tal y como se valoró en el punto 9.5.4.1 “Los primeros años del RCF (1982 a 1998)”, la sociedad controladora era quien centralizaba el pago del tributo del grupo, sin embargo, la consolidación fiscal mexicana nunca definió el destino que debía tener el impuesto diferido, entendiéndose por éste como el impuesto enterado por las sociedades controladas *ganadoras* a la sociedad controladora y que no era enterado finalmente al SAT.

De esta forma, aun cuando el impuesto diferido no necesariamente regresaba a la sociedad que individualmente cumplió con el entero del impuesto, se puede considerar que hubo un diferimiento del impuesto, toda vez que los recursos quedaban dentro del grupo de consolidación hasta que ocurriera cualquiera de los supuestos descritos a lo largo del presente documento (desincorporación de sociedad(es) controlada(s), disminución en la participación consolidable o desconsolidación del grupo), o bien, a partir de la reforma fiscal de 2010, el impuesto diferido debía pagarse una vez que transcurrieran seis ejercicios tal y como se describió en el apartado 9.5.4.5. “Reforma al RCF 2010”.

²⁶ A partir de 1990, el impuesto en la participación consolidable se enteraba a la sociedad controladora, mientras que la participación no consolidable se enteraba ante las oficinas autorizadas del SAT. Véase apartado 9.5.4.1 “Los primeros años del RCF (1982 a 1998)”.

Así las cosas, los grupos de consolidación no recibieron una disminución en la carga tributaria, por el contrario, las tasas corporativas se incrementaron en su mayoría cuando hubo modificaciones a las tasas impositivas, repercutiendo directamente a los grupos de consolidación fiscal, tal y como se analiza en el apartado 9.6.1.6 “Diferencias en tasas corporativas”.

9.6.1.2 Determinación de una participación consolidable

Uno de los puntos más acertados que se debía reconocer al RCF en México, era la consolidación de utilidades y pérdidas fiscales en la participación consolidable que la sociedad controladora ejercía sobre cada una de sus sociedades controladas. Lo anterior es así, debido a que esto hacía más objetiva la consolidación fiscal al considerar únicamente la proporción de las utilidades y pérdidas en las que las sociedades controladas efectivamente participaban en el grupo de consolidación.

Con el transcurso del tiempo, la participación consolidable evolucionó favorablemente. Tal y como se señaló a lo largo del presente documento, la participación consolidable originalmente era aquella participación que ejercía la sociedad controladora en sus sociedades controladas al cierre del ejercicio. Eventualmente, se modificó esta disposición para considerar como participación consolidable al promedio diario ejercido por la controladora sobre sus sociedades controladas.

Esta modificación merece un análisis más profundo, toda vez que corporativamente las utilidades que efectivamente podían obtener las sociedades controladoras derivados de los resultados de las sociedades controladas podían diferir a las utilidades que consolidaban fiscalmente. No obstante, reconocer la participación en promedio diario en lugar de la participación al cierre del ejercicio fue una buena decisión que disminuyó el margen de maniobra para aquellos contribuyentes que pretendían tomar beneficios indebidos de la consolidación fiscal.

Desafortunadamente, algunos contribuyentes persistieron en su intención de tomar beneficios indebidos del régimen de otras formas. Por ejemplo, al consolidar a sociedades que podían incorporarse al régimen alterando la proporción en la que distribuyen sus utilidades, desvirtuando la premisa fundamental de la consolidación fiscal de “tributar como un grupo sujeto a un control común”. Y es que en algunos casos, el control de las sociedades es directamente proporcional al derecho a recibir utilidades, sin que esto se represente necesariamente a través de acciones con derecho a voto, lo cual repercute directa y negativamente en la consolidación fiscal.

Particularmente, las sociedades anónimas promotoras de inversión (SAPI's) se regulan por la Ley de Mercado de Valores con el fin de desarrollar el capital privado como parte complementaria del

Mercado de Valores²⁷, la cual pretende defender el papel de las minorías en las empresas pequeñas y medianas, y así, promover las mejores prácticas de gobierno corporativo y una mejor revelación de información. Entre sus principales características, se encontraba la posibilidad de limitar o ampliar los derechos económicos de los socios de una empresa.

Lo anterior repercutió en la RCF cuando grupos de consolidación incorporaron SAPI's que económica y operativamente no eran parte del grupo a pesar de que la mayoría de las acciones con derecho a voto pertenecieran directa o indirectamente a la sociedad controladora. Lo anterior tenía como objetivo incorporar las utilidades fiscales de las SAPI's al grupo para diluir el resultado de dichas sociedades con los resultados del grupo, o bien, se incorporaban las pérdidas fiscales de las SAPI's para que el grupo de consolidación pudiera disminuir su resultado fiscal consolidado. De la misma forma, incluir a este tipo de sociedades podía tener como objetivo entregar el monto del ISR a cargo a la sociedad controladora para que este monto fluyera de regreso a la SAPI, en perjuicio del fisco federal y de la esencia de la consolidación fiscal.

Desafortunadamente, no hay evidencia de que esta situación haya sido detectada por las autoridades fiscales mexicanas, y menos aún, hubo limitación o restricción que combatiera esta mala práctica. Al respecto, habría sido pertinente prohibir la incorporación de sociedades con estas características, toda vez que condicionar su incorporación, incluso considerando que la participación consolidable fuese, para estos únicos efectos, la proporción en la que se distribuyen las utilidades de las SAPI's a la sociedad controladora directa o indirectamente, ofrece un amplio margen de maniobra a estas sociedades para tomar beneficios indebidos de la determinación de la participación consolidable.

9.6.1.3 Actualización de la consolidación fiscal a través del reconocimiento de la modificación a la participación consolidable.

Reforzando la virtud del RCF en México relacionada con la consolidación de utilidades y pérdidas fiscales en la proporción en la que las sociedades participaban en el grupo estaría incompleta si las utilidades y pérdidas fiscales aportadas a la consolidación fiscal no se hubiesen actualizado año con año, mediante el oportuno procedimiento establecido en ley para estos efectos.

²⁷ “Valores por la fortaleza de México. Boletín informativo. México, 2007. Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles. Disponible en [http://www.amib.com.mx/valores/boletines/ValoresEspecial\(D\).pdf](http://www.amib.com.mx/valores/boletines/ValoresEspecial(D).pdf). Visitado el 31 de enero de 2016.

Dicho procedimiento reconocía la modificación a la participación consolidable de un ejercicio respecto de la participación consolidable del ejercicio anterior y consistía en sumar o restar del resultado fiscal consolidado, las utilidades o pérdidas fiscales de las sociedades controladas y controladora correspondientes a ejercicios anteriores en la proporción en la que se hubiera modificado la participación consolidable.

De tal forma, la consolidación fiscal (el impuesto diferido) se actualizaba para reconocer en todo momento para únicamente mantener las utilidades y pérdidas en la proporción en la que cada una de las sociedades efectivamente participaba en el grupo. Con ello, el RCF no sólo es congruente con la aplicación de la figura de la participación consolidable, sino que respeta la capacidad contributiva de los grupos de consolidación. En este sentido, nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado²⁸: “[...] si se atiende a las operaciones que deben realizarse para mantener actualizada la consolidación fiscal cuando se presenten modificaciones en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas, es evidente que el indicado artículo 75 respeta el referido principio tributario, en la medida en que el resultado fiscal consolidado del ejercicio en que se presenta la modificación en la participación accionaria, toma en cuenta los factores necesarios para actualizar y retrotraer los efectos de la consolidación con la nueva participación accionaria de la controladora en la controlada, dado que el cálculo del impuesto sobre la renta se ajusta de manera que el cambio se neutraliza, lo que se traduce en un respeto a la capacidad contributiva del particular [...]. En otras palabras, al momento del cálculo del impuesto se reconoce el efecto que en la consolidación tuvo la amortización de las pérdidas de la controlada, pues únicamente se actualiza la situación de la consolidación, retrotrayendo con eso los efectos a la participación no consolidable.”

En congruencia con lo analizado en el presente documento, cuando la sociedad controladora disminuía su participación en sus sociedades controladas, se detonaba un impuesto diferido, toda vez que dicha disminución implica que la sociedad controlada participa en una menor proporción en el grupo de consolidación. Por ejemplo, si una sociedad controlada en un ejercicio tributó en el RCF

²⁸ **RENTA. EL ARTÍCULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE PROPORCIONALIDAD.** Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVIII. Octubre de 2008. Página: 458. Tesis: 2a. CXLVI/2008. Tesis Aislada.

(en promedio diario) a un 99% y en un ejercicio posterior lo hizo (en promedio diario) al 55%, entonces, al cierre del segundo ejercicio debía enterarse el impuesto correspondiente a la diferencia (44%) toda vez que esa diferencia ha dejado de formar parte de la consolidación fiscal y por tanto, es así su reconocimiento en el resultado fiscal consolidado.

Por lo anteriormente expuesto, puede afirmarse que este procedimiento fue afortunado y preciso, que indudablemente puede ser calificado como una virtud de la consolidación fiscal mexicana.

9.6.1.4 Efectos de desincorporación y desconsolidación

Los efectos de desincorporación que se determinaban en el RCF se definen como la cuantificación de las partidas que fueron consideradas en la determinación del resultado fiscal consolidado o bien, que tuvieron algún tratamiento fiscal particular durante la consolidación fiscal del grupo, para ser reconocidas en el resultado fiscal consolidado y generar el pago del impuesto que diferido en virtud de la consolidación fiscal. Su determinación y reconocimiento era una obligación de la sociedad controladora, quien debía dar aviso a las autoridades fiscales en los quince días siguientes a la desincorporación de la sociedad, lo cual contribuía a mantener la consolidación fiscal actualizada, limitando los beneficios del régimen únicamente a aquellas empresas que estrictamente formaban parte del grupo de consolidación.

Los efectos de desincorporación básicamente se determinan a través de cuatro partidas principales: i) pérdidas fiscales pendientes de amortizar; ii) diferencias de UFIN y CUFIN contra sus correspondientes cuentas consolidadas; iii) dividendos no provenientes de CUFIN pagados entre sociedades (dividendos contables); y iv) conceptos especiales de consolidación.

En relación con reversión de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar que tienen las sociedades que se desincorporan resulta congruente, así como justificada y motivada, toda vez que las pérdidas que se reversan son únicamente aquellas que inicialmente fueron consideradas en la determinación del resultado fiscal consolidado del ejercicio en que se generaron las pérdidas. Y es que el efecto inicial de esas pérdidas fue su aplicación inmediata contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, generando un diferimiento del impuesto de esas utilidades. Así, en el momento en que esas pérdidas se retiran del grupo, las utilidades que inicialmente diferieron su impuesto deberán pagarlo en el ejercicio de desincorporación.

Por lo que hace a la determinación de utilidades fiscales por diferencias de UFIN y CUFIN, se tiene que este procedimiento es un segundo control del impuesto que deben pagar las utilidades

distribuidas vía dividendos. Si bien el procedimiento es óptimo, llegó a generar vicios que tuvieron que ser enmendados por reglas de carácter general emitidas por las autoridades fiscales (Ver Apartado 9.6.1.9 Mecánica en la comparación de los saldos de UFIN y CUFIN versus UFINCO y CUFINCO).

Por su parte, el pago del impuesto por dividendos contables distribuidos durante la consolidación también es razonable para exigir el pago que debió ser pagado al momento de ser distribuido. Al respecto, en el Apartado 9.6.1.8 “Beneficio de diferir el impuesto que debió pagarse por la distribución de dividendos contables” se aborda y se analiza este concepto y beneficio que innecesariamente incorporado al RCF mexicano.

En cuanto a los conceptos especiales de consolidación se ha señalado que pretendieron neutralizar ciertas operaciones intercompañías y que debían tenerse por terminadas en el momento en que alguna de las sociedades involucradas se desincorporara del grupo. El análisis detallado sobre la naturaleza de los conceptos especiales de consolidación puede ser identificado en el Apartado

9.6.1.11 “Conceptos especiales de consolidación”.

Los efectos de desconsolidación se tratan de reconocer los efectos inicialmente generados durante la consolidación fiscal, siguiendo el mismo procedimiento establecido para la desincorporación de sociedades. Para estos efectos, se consideraría que la desconsolidación es la desincorporación de todas las sociedades controladas y su sociedad controladora.

Desafortunadamente, derivado de la gran cantidad de situaciones y supuestos jurídicos que podían presentarse en el RCF debido a tantos tratamientos específicos para unas y otras sociedades controladoras y/o controladas, tuvieron que ser definidas algunas reglas misceláneas para corregir vicios de procedimiento que originalmente estaban contenidos en el cuerpo permanente de la Ley y en las disposiciones transitorias aplicables. Esto, desde luego, generó diversas confusiones y problemas que requirieron ser resueltas a criterio del contribuyente, provocando en la mayoría de las ocasiones confrontaciones de criterio con las autoridades fiscales.

Los procedimientos de desincorporación y desconsolidación son dos de los detonantes del impuesto diferido, poniendo de manifiesto que el diferimiento es un financiamiento para los grupos de consolidación que en ningún momento se traduce en la disminución del impuesto. Por tanto, no puede ser considerado un *privilegio* como lo señala el Compromiso 72 del Pacto por México.

Por todo lo anterior, y con independencia de la complejidad que pudo llegar a tener la determinación de los efectos de desincorporación o desconsolidación, es dable afirmar que éstos se alzaron como una virtud del RCF en México.

9.6.1.5 Cambios en los límites a la participación consolidable

Como se ha señalado anteriormente, uno de los principales problemas del RCF en México fue la complejidad de sus disposiciones y, en consecuencia, su aplicación. Y uno de los factores que colaboraron a dificultar la aplicación de las reglas de consolidación en México fueron, sin lugar a dudas, los cambios en los límites a la participación consolidable.

La restricción que reducía a 60% la participación consolidable máxima de las sociedades controladoras y controladas tuvo vigencia de 1999 a 2005, sin embargo, sus efectos fueron más enredados de lo que en primera instancia pudiera parecer.

En 1999, las disposiciones transitorias establecían que aquellas sociedades con pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 01 de enero de 1999, generadas con anterioridad a esa fecha, *subirían* a la consolidación fiscal el monto de las utilidades fiscales en la participación consolidable original, en tanto se agotaran las referidas pérdidas a nivel individual. Una vez agotadas estas pérdidas, la participación consolidable se multiplicaría por el factor 0.60 y así se reconocerían las utilidades o pérdidas fiscales en la consolidación fiscal.

A partir del ejercicio 2005, se seguiría el mismo tratamiento para las utilidades fiscales de aquellas sociedades que contaran con pérdidas fiscales pendientes de disminuir generadas entre 1999 y 2004 que fueron consolidadas al 60%, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas a nivel individual. Es decir, las sociedades no consolidarían nuevamente al 100% hasta en tanto las pérdidas consolidadas al 60% se hubieran agotado en su totalidad, independientemente del ejercicio en que esto ocurriera.

De esta forma, algunas sociedades llegaron a encontrarse en el supuesto jurídico que las orillaba a disminuir o reversar pérdidas fiscales en dos participaciones consolidables distintas en un mismo ejercicio.

Abonando a la complejidad provocada por el límite temporal a la participación consolidable, las sociedades de los grupos de consolidación debían llevar un control minucioso y detallado de los conceptos especiales de consolidación y del flujo de dividendos entre empresas del grupo, para identificar cuándo era aplicable el límite a la participación consolidable del 60%.

Las disposiciones que establecían cálculos adicionales y complejos podrían ser bien justificadas si el impacto económico fuera verdaderamente relevante y si los riesgos de caer en malinterpretaciones y en agresivas estrategias por parte de los contribuyentes fueran mínimos. Sin embargo, en este caso, las repercusiones de este cambio al límite en la participación consolidable implicaron más riesgos y cargas administrativas tanto para autoridades como para los grupos de consolidación, más allá del impacto en la recaudación tributaria proveniente de este sector de contribuyentes.

Por lo anterior, se puede concluir que los cambios en el límite a la participación consolidable fueron una de las debilidades del RCF que abonaron a la complejidad que eventualmente sería decisiva para su eliminación del régimen de nuestro sistema tributario.

9.6.1.6 Diferencias en tasas corporativas

Uno de los aspectos más importantes que no fueron considerados por los legisladores respecto del RCF y que tampoco fueron enmendados por las autoridades fiscales a través de reglas misceláneas fue la diferencia en las tasas corporativas en las que los contribuyentes debían pagar el ISR. Y es que las reformas fiscales en México continuamente han incrementado o disminuido la tasa corporativa del ISR, sin acompañar el respectivo ajuste en el RCF, provocando situaciones tanto favorables como desfavorables para los contribuyentes.

A manera de ejemplo, se tiene que una empresa aporta al resultado fiscal consolidado una pérdida fiscal individual de \$100,000 pesos en el ejercicio 2002, en el que la tasa era del 35%. Esto significa que el grupo (de haber tenido utilidad fiscal consolidada) disminuyó su resultado fiscal consolidado en \$100,000 pesos y difirió el 35% del impuesto que correspondía a esos \$100,000 pesos (es decir, \$35,000 pesos). Sin embargo, se tiene que en el 2006 la empresa que aportó la pérdida fiscal de \$100,000 pesos se desincorpora del grupo y que esta pérdida no fue disminuida individualmente. La consecuencia es que la sociedad controladora debe presentar una declaración complementaria del ejercicio 2005 reversando del resultado fiscal consolidado las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de la empresa que se desincorpora. Esto es, la pérdida de \$100,000 pesos que en su momento disminuyó la base gravable de 2002 (y difirió un impuesto de 35%), aumentarán la base del 2005 en \$100,000 pesos (y pagará un impuesto de 30%).

A mayor profundidad, merece destacarse que las tasas corporativas del ISR que tuvieron vigencia durante la existencia del RCF en nuestro sistema tributario son las siguientes:

Ejercicio fiscal	Tasa Máxima	Ejercicio fiscal	Tasa Máxima
1982	Tarifa (Hasta 42%)	1998	34.0%
1983	Tarifa (Hasta 42%)	1999	35.0%
1984	Tarifa (Hasta 42%)	2000	35.0%
1985	Tarifa (Hasta 42%)	2001	35.0%
1986	42.0%	2002	35.0%
1987	35.0%	2003	34.0%
1988	35.0%	2004	33.0%
1989	37.0%	2005	30.0%
1990	36.0%	2006	29.0%
1991	35.0%	2007	28.0%
1992	35.0%	2008	28.0%
1993	35.0%	2009	28.0%
1994	34.0%	2010	30.0%
1995	34.0%	2011	30.0%
1996	34.0%	2012	30.0%
1997	34.0%	2013	30.0%

Es claro que de 1982 al 2013 la fluctuación de las tasas corporativas tiende a bajar, por lo que la tasa del impuesto corporativo que pagaron las utilidades generadas durante el RCF, en general, fue menor al impuesto que pagaron aquellas sociedades que no tributaron bajo este régimen.

Lo anterior no deriva de la concesión de un beneficio o de otorgar un privilegio a los contribuyentes participantes en el RCF, sino que deriva de una problemática práctica que no fue correctamente aclarada por el legislador ni por las autoridades fiscales.

Independientemente, existen argumentos sólidos para declarar que el RCF vulneraba los principios de equidad y proporcionalidad tributaria consagrados en nuestra Carta Magna.

9.6.1.7 Tratamientos diferenciados entre sociedades controladoras

El efecto de distinguir a las sociedades controladoras de acuerdo al tipo de operaciones (puras y no puras, ver apartado 9.5.4.2 “Reforma al RCF de 1999”) lejos de fortalecer el RCF de alguna manera, complicó innecesariamente la aplicación práctica de las disposiciones fiscales que las sociedades controladoras debían observar, convirtiéndose en una debilidad importante del RCF.

Esta distinción causó estragos principalmente en las autoridades fiscales, quienes ya tenían que llevar a cabo actos de fiscalización observando normas distintas entre los grupos de consolidación, ciñéndose a las características cada uno grupo en particular, lo que hacía ineficiente e impráctico el ejercicio de sus facultades de comprobación.

La decisión de asignar un tratamiento fiscal a ciertas sociedades dentro de un régimen no tuvo una razón lo suficientemente sólida y relevante que justificara su existencia. Por el contrario, las cargas administrativas incrementaron tanto para contribuyentes como para autoridades fiscales, mientras que la recaudación tributaria no tuvo efectos notables derivados de esta distinción.

En suma, la distinción de sociedades controladoras debió generar situaciones económicas más equitativas entre estas sociedades o beneficios administrativos lo suficientemente sólidos que justificaran la existencia de un tratamiento particular para sociedades controladoras puras y no puras, lo cual, no aconteció en la especie. Es por tanto que este tratamiento diferenciado entre sociedades controladoras debe considerarse como una debilidad del RCF en México.

9.6.1.8 Beneficio de diferir el impuesto que debió pagarse por la distribución de dividendos contables.

La posibilidad de diferir el impuesto que debió pagarse por la distribución contables (no provenientes de la CUFIN) debiera presuponer una razón que sustentara cualquiera de las siguientes causas:

- a. Beneficio recaudatorio/económico justificado
- b. Facilidad(es) o simplificación administrativa(s)
- c. Proveer tratamientos equitativos entre los contribuyentes

Desafortunadamente, el diferimiento del impuesto por la distribución de dividendos contables no cumple con ninguna de las características antes señaladas. Por el contrario, este diferimiento se caracterizó por tener más disposiciones regulatorias que razones económicas que justificaran su existencia.

La doctrina en consolidación fiscal señala a este beneficio como uno de los puntos más atractivos de la consolidación mexicana. Esto es cierto desde la perspectiva de los grupos de consolidación, pues podían distribuir dividendos entre las compañías del grupo independientemente de si tenían utilidades o no. Sin embargo, esta situación contraviene los principios básicos que dan origen a las mismas sociedades mercantiles, razón por la cual, el beneficio debiera tenerse por desafortunado.

Y es que una entidad económica no puede, bajo ninguna circunstancia, distribuir utilidades que no tiene.

La legislación fiscal mexicana soporta tanto este razonamiento que en 1989 le dio un lugar a la CUFIN en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en ese momento, con el único fin de asegurar que las empresas distribuyeran las utilidades que generaron y que pagaron el impuesto correspondiente. En efecto, las empresas que no generaran utilidades, no tendrían un saldo de CUFIN y consecuentemente, debieran pagar un impuesto por distribuir cantidades indebidas.

De ahí la contradicción de que el RCF permita distribuir cantidades bajo el concepto de utilidades y aún permitir diferir el impuesto correspondiente. Permitir este diferimiento debería suponer una facilidad justificada en los procesos administrativos y económicos de los contribuyentes, sin embargo, permitir distribuir utilidades no generadas lejos de generar un beneficio, facilita la erosión financiera de las empresas que distribuyen “utilidades”.

Aunado a lo anterior, esta medida exigió de una carga administrativa adicional para los contribuyentes y de mayor preparación técnica de las autoridades fiscales que les permitiera desarrollar la pericia suficiente para poder fiscalizar correctamente todas las estrategias fiscales que los contribuyentes pudieran haber llevado a cabo en relación con este beneficio.

Desafortunadamente, por arriba de todo lo anterior, se encuentra que este beneficio no terminó de conectar lo que en teoría ofrecían los beneficios económicos con su debida ejecución. Es decir, en primer término, el libre flujo de dividendos es una buena idea que debiera fortalecer la neutralidad del régimen, sin embargo, esto resultó contraproducente debido a la estructura actual del sistema tributario mexicano y por la deficiente técnica legislativa que ya podía apreciarse con anterioridad a la entrada en vigor de esta opción en 1999, facilitando abusos por parte de los contribuyentes.

Con independencia de que la CUFIN permitía cierto control en la distribución de dividendos que llevaban a cabo las empresas, la determinación de dicha cuenta permite ciertas distorsiones que la aleja de los resultados contables sobre los cuales se distribuyen dividendos.

A mayor profundidad, se tiene que de conformidad con los artículos 18 y 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, antes de distribuirse dividendos o utilidades entre los socios o accionistas de las sociedades mercantiles, deben resarcirse las pérdidas que hubiesen afectado el capital social de tales sociedades. En obvio de repeticiones, deben existir utilidades para que éstas puedan ser distribuidas.

Al respecto, las utilidades pueden ser determinadas por las personas morales de acuerdo al marco normativo contable al que se hayan apegado (NIF, US GAAP, IFRS, etcétera). Adicionalmente, se debe considerar que la determinación de la CUFIN parte del resultado fiscal, el cual considera partidas fiscales no contables y elimina partidas contables. De ahí que siempre existirán diferencias entre la CUFIN y los resultados contables determinados por las empresas.

Por esta razón, pueden darse casos en los que se distribuyan dividendos provenientes de CUFIN que, contablemente, es posible que no existan. Y viceversa, pueden distribuirse dividendos no provenientes de CUFIN que contable y legalmente fueron bien distribuidos.

Por tanto, se puede concluir que permitir el libre flujo de dividendos era un beneficio que pretendía acercar al RCF a la *neutralidad fiscal*. Sin embargo, se perdió de vista que este diferimiento facilitó que se erosionaran las finanzas de las empresas del grupo, además de que los procedimientos requeridos²⁹ para el control y la determinación del impuesto diferido correspondiente a los dividendos contables fueron extensos y complejos, los cuales no fueron totalmente comprendidos por las autoridades fiscales y sí fueron aprovechados por los grupos de consolidación para llevar a cabo planeaciones fiscales agresivas. En consecuencia, este beneficio se debe tener como una debilidad del RCF que incrementó su vulnerabilidad desde distintas perspectivas.

9.6.1.9 Mecánica en la comparación de los saldos de UFIN y CUFIN versus UFINCO Y CUFINCO, respectivamente.

Como se mencionó en el punto anterior, el libre flujo de dividendos requirió de diversos controles para asegurar que los dividendos contables pagaran el impuesto diferido correspondiente. También, es de mencionar que conforme a lo desarrollado en el apartado 9.5.2 “Partidas y atributos fiscales más relevantes dentro del RCF”, la UFINCO representa las “utilidades contables” obtenidas por el grupo de consolidación en un ejercicio y que ya pagaron un impuesto, por lo que son susceptibles a ser distribuidas a los socios o accionistas libres de impuestos. Por su parte, la CUFINCO se integra por las utilidades que han generado las empresas del grupo de consolidación, incluidas aquellas generadas con anterioridad a su incorporación al régimen y aquellas utilidades generadas por empresas ajenas al grupo y que fueron percibidas por el grupo vía dividendos.

²⁹ Comparación de saldos de UFIN y CUFIN contra UFINCO y CUFINCO, respectivamente.

Bajo esta premisa, la comparación de los saldos de UFIN y CUFIN contra sus respectivos símiles consolidados es una medida congruente que pretende reforzar la seguridad del régimen frente al pago de dividendos contables que difirieron el impuesto correspondiente hasta el momento en que las sociedades que distribuyeron dichos dividendos contables se desincorporaban del grupo o, en su caso, cuando el grupo desconsolidaba.

En teoría, la suma de los saldos individuales de UFIN y CUFIN debió ser siempre igual o sustancialmente similar al saldo de CUFINCO, debido a que la UFINCO Y CUFINCO fueron un espejo de las cuentas individuales.

El análisis a los distintos procedimientos de comparación de saldos de UFIN Y CUFIN contra sus respectivas cuentas consolidadas tienen una gran cantidad de aristas que merecerían un análisis particularizado. Lo anterior, debido a que los diferentes criterios desprendidos de las posibles interpretaciones a todas las disposiciones relacionadas con la determinación del impuesto diferido que implican una comparación de estas cuentas individuales y consolidadas.

Ejemplo de lo anterior, se encuentra la diferencia que generan las partidas no deducibles entre estas cuentas, puesto que, de considerarse el criterio referente a que las partidas no deducibles no deben ser disminuidas de la CUFIN en los casos en que se determina una pérdida fiscal, entonces se estaría manteniendo intacto el saldo de la CUFIN individual y se estaría disminuyendo el saldo de la CUFIN consolidada. Esto, debido a que el artículo 69 de la Ley del ISR vigente hasta 2013 establecía que para la determinación del saldo de la CUFINCO debía considerarse (disminuirse) el monto de las partidas no deducibles generadas por todas las sociedades participantes en el grupo de consolidación, sin considerar que aquellas sociedades que determinaron pérdida no disminuyeron el saldo de la CUFIN individual con el monto correspondiente a este concepto.

De considerarse el criterio que nace de la tesis de nuestro Máximo Tribunal³⁰ en el sentido de que las partidas no deducibles deben disminuirse del saldo de la CUFIN en todos los casos, en virtud de

³⁰ “RENTA. CONFORME AL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, CUANDO LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS EXCEDEN A LOS INGRESOS ACUMULABLES SE OBTIENE UNA “PÉRDIDA FISCAL”, Y EL RESULTADO FISCAL DEBERÁ CONSIDERARSE COMO CERO Y NO COMO “NEGATIVO.” Registro No. 2000145

Localización: Decima Época; Instancia: Primera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro IV, Enero de 2012; Página: 2920; Tesis: 1a. IV/2011 (10a.); Tesis Aislada; Materia(s): Administrativa.

que siempre existirá un resultado fiscal, incluso siendo pérdida, entonces las partidas deducibles no se traducirían en un elemento que detone un impuesto diferido por diferencias de CUFIN.

Sin embargo, la deficiente técnica legislativa fue de nueva cuenta un factor que afectó la funcionalidad del RCF, ya que la premisa expuesta en párrafos anteriores sobre la comparación de saldos de UFIN y CUFIN en el sentido de asegurar el pago del impuesto diferido con motivo de la consolidación no fue plasmada como tal, ya que el texto ambiguo de la Ley provocó efectos desfavorables a los contribuyentes, duplicando e incluso triplicando la base del impuesto diferido en la consolidación fiscal. En este sentido, fue necesario que las autoridades emitieran reglas misceláneas pretendiendo corregir estas distorsiones.

A efecto de explicar lo anterior, se tiene, en primer lugar, el pago del impuesto diferido por la natural aplicación de pérdidas fiscales a las utilidades fiscales correspondientes al sexto ejercicio anterior, comúnmente conocido como *ISR diferido por pérdidas fiscales*. Posteriormente, se tiene que la comparación de los saldos de UFIN y CUFIN contra la UFINCO y CUFINCO, respectivamente, difieren en virtud de que estos saldos individuales se determinan partiendo de resultados fiscales que reconocen la aplicación de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, mientras que las cuentas consolidadas reconocen un resultado fiscal consolidado que se conforma únicamente de las utilidades y pérdidas fiscales determinadas en el ejercicio corriente.

Así las cosas, además de la determinación de un ISR diferido por pérdidas fiscales, resultaría un *impuesto diferido por diferencias de UFIN Y CUFIN*, triplicando el impuesto a enterar. Ejemplificando lo anterior:

Sociedad	Utilidad (pérdida) fiscal
Controladora	150,000
Controlada 1	100,000
Controlada 2	-150,000
Controlada 3	-100,000
Utilidad fiscal consolidada	0

De lo anterior, se desprende que tanto el saldo la UFINCO como el de la CUFINCO es cero, dado que el resultado fiscal consolidado es cero.

Para efectos del presente ejemplo, se considerará que las sociedades ganadoras no tienen pérdidas fiscales pendientes de deducir ni partidas no deducibles disminuíbles del resultado fiscal, así como una tasa corporativa del 30%. En ese orden de ideas, se está a lo siguiente:

Sociedad (Resultado fiscal – ISR)	UFIN
Controladora (150,000-45,000)	105,000
Controlada 1 (100,000-30,000)	70,000
Suma de UFIN	175,000

Sociedad (Resultado fiscal – ISR)	CUFIN
Controladora (150,000-45,000)	105,000
Controlada 1 (100,000-30,000)	70,000
Suma de CUFIN	175,000

Consecuentemente, la comparación de los saldos de UFIN y CUFIN se hará contra los saldos de la UFINCO y CUFINCO respectivamente, para después *piramidarse*³¹ y finalmente, aplicar la tasa del impuesto correspondiente. En otras palabras, las diferencias de UFIN son aquellas utilidades fiscales netas (después de impuestos) por las que, en virtud de la consolidación fiscal, se difirió el impuesto; por lo tanto, es necesario aplicar el factor que nos lleve a conocer las utilidades antes de impuestos sobre las cuales, se aplicará la tasa corporativa vigente que corresponda:

Controladora	Importe
Suma de UFIN	175,000
- Saldo UFINCO	0
= Diferencia	175,000
* Factor de piramidación	1.4286
= Utilidad piramidada	250,000
* Tasa del impuesto	30%
= Impuesto por diferencia de UFIN	75,000

³¹ *Piramidar* es un término comúnmente utilizado en el argot fiscal que se refiere al procedimiento de elevar un monto neto a un monto bruto, multiplicando el monto neto por el factor que sea necesario para llegar a un monto bruto de impuestos.

Controladora	Importe
Suma de CUFIN	175,000
- Saldo CUFINCO	0
= Diferencia	175,000
* Factor de piramidación	1.4286
= Utilidad piramidada	250,000
* Tasa del impuesto	30%
= Impuesto por diferencia de CUFIN	75,000

Así las cosas, la estricta aplicación de la legislación vigente a partir del 2010 derivaría en lo siguiente:

Sociedad	Utilidad (pérdida) fiscal
ISR diferido por pérdidas fiscales	75,000
ISR por diferencias de UFIN	75,000
ISR por diferencias de CUFIN	75,000
ISR diferido a cargo	225,000

Como se puede observar, existe una desventaja importante para los contribuyentes del grupo de consolidación, quienes de no haber consolidado, estarían a lo siguiente:

Sociedad	Utilidad (pérdida) fiscal	Tasa ISR	ISR
Controladora	150,000	30%	45,000
Controlada 1	100,000	30%	30,000
Controlada 2	-150,000	30%	0
Controlada 3	-100,000	30%	0
Total			75,000

Para revertir esta situación, las autoridades fiscales de nueva cuenta emitieron reglas³² a través de la RMF, sin embargo, la redacción de las mismas tampoco fue lo suficientemente clara como para dar certeza jurídica a los contribuyentes, exhibiendo la falta de pericia y vulnerabilidad de las autoridades fiscales para enfrentar las agresivas posiciones que los contribuyentes llegaron a adoptar, lo cual debe ser considerado como una debilidad importante del RCF en México.

9.6.1.10 Reversión de pérdidas que no pudieron ser amortizadas individualmente

Desde 1999 y hasta la desaparición del régimen, una de las partidas más controversiales que tuvieron lugar en el resultado fiscal consolidado fue la reversión de aquellas pérdidas fiscales que no pudieron ser amortizadas por la sociedad que las generó, debido al impuesto que podía generar el mero hecho de perder de derecho de amortizar pérdidas fiscales.

Retomando las nociones básicas del derecho fiscal, es importante señalar que los elementos esenciales del tributo son el sujeto, objeto, base y la tasa o tarifa. Particularmente, la Ley del ISR ha tenido como objeto las rentas o utilidades obtenidas por los contribuyentes, y no así las pérdidas fiscales. Por tanto, el hecho de reversar y gravar las pérdidas fiscales caducas sí podría resultar violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Entonces, ¿cuál es el razonamiento de que la consolidación fiscal mexicana grave las pérdidas fiscales? Como se ha descrito en el apartado 9.5.4 “Ciclo del RCF en México”, las pérdidas fiscales que deben ser reversadas y reconocidas en el resultado fiscal consolidado son aquellas que se generaron durante la consolidación fiscal y que al momento del pago del impuesto diferido estaban pendientes de ser amortizadas. Esto, bajo la lógica de que en su momento esas pérdidas fiscales fueron incorporadas a la utilidad fiscal consolidada de un ejercicio y se aplicaron inmediatamente contra las utilidades de otras sociedades controladas en el mismo ejercicio, difiriendo el pago del impuesto que debieron haber pagado las utilidades fiscales de otras sociedades.

³² **“I.3.5.10 Incremento del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2009**

Para los efectos del Artículo Cuarto, fracción VII, segundo párrafo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 7 de diciembre de 2009, se podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2009, con el monto referido en dicho párrafo, siempre que se pague el ISR que corresponda y no se incremente con el mismo monto el saldo final del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2004 a que se refiere el inciso b) de la fracción VIII del artículo citado.”
Resolución Miscelánea Fiscal 2009.

Hasta este punto, es normal la reversión de pérdidas fiscales y su debido pago del impuesto. Sin embargo, fue la reforma del 2010 la que nuevamente desencadenó la controversia al gravar las pérdidas fiscales generadas en el sexto ejercicio anterior a aquel por el que se calcula pago del impuesto diferido. Esto, debido a que de conformidad con el artículo 61 de la Ley del ISR vigente hasta el 2013 (incluso, en la actualidad) las pérdidas fiscales pueden aplicarse contra las utilidades fiscales generadas en las siguientes diez ejercicios; por tanto, existieron pérdidas fiscales pendientes de disminuir que fueron gravadas, y que probablemente fueron aplicadas con posterioridad al pago del impuesto diferido. Es decir, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar debían ser reversadas en después del quinto ejercicios aun cuando el derecho para amortizarlas era de diez ejercicios.

Ahora bien, la mecánica de la determinación del impuesto diferido que entró en vigor con la reforma en materia de consolidación del 2010, llevó a las sociedades controladoras a revertir el efecto producido por las pérdidas fiscales que fueron disminuidas del resultado fiscal consolidado del sexto ejercicio anterior a aquel en el que se calcula el impuesto diferido y que estaban pendientes de disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se calcule el impuesto, es decir, para la determinación del impuesto diferido hasta el 2004, las pérdidas fiscales correspondientes al ejercicio 2004 habrían sido objeto de reversión si al 31 de diciembre de 2009 estaban pendientes de ser disminuidas a nivel individual, a pesar de que hubiesen transcurrido sólo cinco de los diez ejercicios que la sociedad tiene para poder disminuirlas.

Lo anterior, desde luego fue impugnado por numerosos grupos de consolidación que alegaban la violación al principio constitucional de irretroactividad de ley, lo cual no fue resuelto por nuestro Máximo Tribunal sino hasta el año 2015.

En esencia, la reversión de pérdidas no implica la duplicidad del impuesto, puesto que el último párrafo del artículo 70-A señala que los efectos de desincorporación (momento en que se determina nuevamente el impuesto diferido) no considerarán aquellos conceptos por los cuales ya se pagó el impuesto diferido. Por tanto, el perjuicio radica básicamente en el pago anticipado del impuesto correspondiente a las pérdidas fiscales pendientes de aplicar que se generaron durante la consolidación fiscal.

Este tema llegó con gran fuerza hasta nuestros tribunales, en donde la Segunda Sala de la SCJN emitió la siguiente tesis de jurisprudencia:

***“CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO
ORIGINADO EN PÉRDIDAS FISCALES Y PÉRDIDAS POR***

ENAJENACIÓN DE ACCIONES UNA VEZ TRANSCURRIDOS 5 EJERCICIOS FISCALES (REGLA GENERAL), NO OCASIONA UN TRATO DIFERENCIADO INJUSTIFICADO ENTRE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS Y LAS PERSONAS MORALES SUJETAS AL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).

A partir de 2010, las sociedades controladoras deben determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior (impuesto diferido generado ejercicio por ejercicio en 2005 y posteriores que debe enterarse a partir de 2011) y el relativo al ejercicio fiscal 2004 y anteriores, hasta 1999 (pagadero en 2010). Ahora bien, conforme a los procedimientos general y opcionales, concretamente en términos de los artículos 71, 71-A, fracción I, en relación con el último párrafo de este último precepto, y cuarto, fracción VIII, inciso a), de las Disposiciones Transitorias, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichas sociedades deben revertir las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones una vez transcurridos 5 ejercicios fiscales (regla general), desde que tuvieron efectos a nivel consolidado, de manera que mientras las personas morales del régimen general de la ley aludida podrán amortizar ese tipo de pérdidas hasta en 10 ejercicios fiscales en términos de las disposiciones correspondientes, las sociedades controladoras tendrán un plazo menor para aprovecharlas en la consolidación. Al respecto, debe tomarse en consideración que: a) Si bien el régimen de consolidación fiscal se apoya en las reglas básicas del general de ley -por lo que puede existir convergencia en distintos aspectos entre uno y otro-, aquél funciona con regulaciones propias y especiales que dan lugar esencialmente a los efectos de diferimiento y a diversas obligaciones que para los contribuyentes del régimen general no existen; b) La obligación de reversar las pérdidas aludidas en el plazo señalado obedece a la necesidad de establecer un nuevo momento para realizar el entero del impuesto que por su aplicación anticipada quedó diferido; c) Se busca evitar que el entero del impuesto diferido se extienda por periodos más largos, considerando que 5 años son suficientes y razonables para desarrollar la rentabilidad económica de un proyecto de inversión, de manera acorde a las necesidades contemporáneas de financiamiento del gasto público; d) La reversión de las pérdidas aludidas en el marco de la consolidación no es equiparable a su amortización o deducción, según corresponda, conforme al régimen general, porque en tanto aquélla dará lugar al entero del impuesto diferido por dejar al descubierto utilidades fiscales individuales que no habían sido impactadas con el tributo, éstas permitirán disminuir la base gravable, lo que llevará al contribuyente a enterar un impuesto menor, a no enterarlo, o bien, incluso, a una situación de pérdida fiscal; e) Los plazos para la reversión, amortización o deducción, no tienen que ser iguales o convergentes, pues se refieren a situaciones jurídicas y regímenes tributarios distintos. De acuerdo con lo anterior, se concluye que los artículos 70-A, 71, 71-A, fracción I, en relación con el último párrafo de este último precepto, y cuarto, fracciones VI y VIII, inciso a), de las Disposiciones Transitorias, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta

vigente a partir de 2010, no violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al obligar a determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación mediante la reversión de las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones una vez transcurridos 5 ejercicios fiscales (regla general), se estructuran bajo la premisa general de que las personas morales que tributan en el régimen de consolidación fiscal, no se ubican en un plano jurídico de igualdad frente a las que lo hacen conforme al régimen general de ley, de manera que toman en consideración aspectos propios de las sociedades controladoras que no se presentan para las demás personas morales - reversión de pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones en un lapso determinado y razonable para acotar el diferimiento del impuesto provocado por su aplicación anticipada, considerando que se trata de una situación distinta a la amortización o deducción que de tales pérdidas ocurra conforme al régimen general-, lo cual justifica el trato diferenciado que otorgan a dichas controladoras en acatamiento al principio constitucional indicado.

Amparo en revisión 401/2011. Inland Corrugados de México, S.A. de C.V. 27 de agosto de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, José Fernando Franco González Salas, Alberto Pérez Dayán y Luis María Aguilar Morales. Disidente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Fanuel Martínez López, Claudia Mendoza Polanco y Gabriel Regis López.

Amparo en revisión 544/2011. Grupo Gayosso, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Fernando Franco González Salas, Alberto Pérez Dayán y Luis María Aguilar Morales. Disidente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Fanuel Martínez López, Claudia Mendoza Polanco y Gabriel Regis López.

Amparo en revisión 458/2011. Palace Holding, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Fernando Franco González Salas, Alberto Pérez Dayán y Luis María Aguilar Morales. Disidente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Fanuel Martínez López, Claudia Mendoza Polanco y Gabriel Regis López.

Amparo en revisión 492/2011. Grupo Posadas, S.A.B. de C.V. 19 de noviembre de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Fernando Franco González Salas, Alberto Pérez Dayán y Luis María Aguilar Morales. Disidente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Fanuel Martínez López, Claudia Mendoza Polanco y Gabriel Regis López.

Amparo en revisión 538/2011. Grupo Modelo, S.A.B. de C.V. 19 de noviembre de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Fernando Franco González Salas, Alberto Pérez Dayán y Luis María Aguilar Morales. Disidente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Fanuel Martínez López, Claudia Mendoza Polanco y Gabriel Regis López.

(Énfasis añadido)

Del pronunciamiento anterior se desprenden puntos de vista muy interesantes. Para llegar a la conclusión de que la reversión de pérdidas fiscales generadas cinco ejercicios atrás no es violatoria de los principios constitucionales en materia tributaria, nuestro Máximo Tribunal se basa en la premisa de que *“las personas morales que tributan en el régimen de consolidación fiscal, no se ubican en un plano jurídico de igualdad frente a las que lo hacen conforme al régimen general de ley”*³³. En este sentido, se ha justificado la reversión de pérdidas en el establecimiento de un nuevo momento de pago del impuesto diferido, el cual, es independiente al plazo concedido en ley para amortizar pérdidas fiscales a nivel individual.

Adicionalmente, el RCF estableció un supuesto de reversión de pérdidas que no quedó libre de controversia, el cual estaba contenido en el tercer párrafo del artículo 68 de la Ley del ISR vigente hasta 2013 y obligaba a las sociedades controladoras a reversar del resultado fiscal consolidado aquellas pérdidas fiscales que no pudieron ser disminuidas por las empresas que las generaron en el ejercicio en que estas últimas sociedades perdieran el derecho a amortizarlas; esto, intentando alentar a las empresas a generar utilidades que excedan de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, y consecuentemente, que deriven en el pago un impuesto sobre la renta.

Al respecto es importante recordar que los elementos esenciales de las contribuciones son el sujeto, objeto, base y tasa o tarifa y particularmente, el objeto de la Ley del ISR es el ingreso que hubieran obtenido los sujetos a dicha Ley. De esta forma puede asentarse que, con base a lo descrito en el párrafo anterior, la no amortización de pérdidas fiscales, pudo dar lugar al pago de un impuesto, desalineándose al objeto de la Ley del ISR, lo que bien podría ser considerado como violatorio de los principios constitucionales de proporcionalidad tributaria, lo cual debe ser considerado como una debilidad del RCF en México.

³³ (Este razonamiento es digno de ser abordado con mayor profundidad más adelante, debido a las distintas connotaciones que podrían desprenderse del mismo).

9.6.1.11 Conceptos especiales de consolidación.

No queda duda de que tanto en materia financiera como fiscal, la eliminación de los efectos provocados por ciertas operaciones entre las compañías de un mismo grupo, contribuyeron a neutralizar los efectos económicos generados entre las empresas del mismo. Es decir, las utilidades o pérdidas que se expresan de forma consolidada, mostraban una realidad más cercana en cuanto a los resultados efectivamente obtenidos por el grupo como una sola entidad económica, sin inflarse con ganancias o pérdidas generadas por operaciones intercompañías.

No obstante, en materia de consolidación fiscal puede considerarse que el pool de utilidades y pérdidas es una herramienta suficiente para definir la base gravable sobre la cual, debiera calcularse el impuesto correspondiente. Para ejemplo de ello, es importante seguir el subjetivo principio de simetría fiscal entre operaciones del mismo grupo e identificar que cuando una empresa obtiene un ingreso acumulable, regularmente la contraparte tiene una deducción autorizada, máxime cuando ambas empresas son residentes en México, tal y como sucedía en el RCF en México. Por tanto, de forma consolidada debería anularse el efecto impositivo sobre dicha operación (únicamente respecto del ISR, puesto que en IVA, IMPAC e IETU, los tratamientos eran distintos).

En ese sentido los conceptos especiales de consolidación generaron una carga administrativa innecesaria que pudo simplificar las disposiciones fiscales y los procesos que siguieron tanto contribuyentes como autoridades para atañerse a este RCF neutralidad a la hora de determinar un impuesto consolidado.

9.6.1.12 Límite al diferimiento del impuesto a 5 ejercicios

Como ha quedado demostrado, la reforma fiscal en materia de consolidación que entró en vigor el 1° de enero de 2010 rompió la neutralidad que en un principio distinguió al régimen, esto, mediante el límite al diferimiento del impuesto diferido en virtud de la consolidación a un periodo de cinco años, desvirtuando totalmente el motivo por el cual el régimen fue concebido.

Para tal efecto, el legislador motivó su actuar en que el impuesto consolidado causado por los grupos de sociedades se prolongaba indefinidamente, lo cual es impreciso, tal y como se ha demostrado a lo largo del presente documento, particularmente, en los apartados “9.6.1.3 Actualización de la consolidación fiscal a través del reconocimiento de las modificaciones a la participación consolidable” y “9.6.1.4 Efectos de desincorporación y desconsolidación” toda vez que la base gravable sobre la cual se calculaba el impuesto se actualizaba cada ejercicio,

reconociendo los efectos provocados por la modificación en la participación consolidable de una sociedad, por su desincorporación, o en su caso, por la desconsolidación del grupo.

Aunado a lo anterior, esta reforma abordó incorrectamente la manera de limitar los beneficios del RCF, pues ésta obligaba a los contribuyentes a determinar y enterar el impuesto diferido en el sexto ejercicio anterior a aquel en que se realizaba el cálculo, vulnerando la garantía constitucional de irretroactividad de las leyes.

Además, el argumento sobre el diferimiento indefinido del impuesto consolidado refleja el poco entendimiento del RCF en México, puesto que, se reitera el “diferimiento” del impuesto es la esencia del RCF, de tal suerte que limitar este diferimiento convertiría al RCF en un mecanismo sin propósito alguno en el sistema tributario mexicano.

Ante esto, el RCF debió reformularse totalmente para ser congruentes con la naturaleza del régimen, es decir, perseguir el aprovechamiento de los atributos fiscales de todas las sociedades del grupo para que puedan tributar como una sola entidad económica. A tal efecto, más adelante se expondrán algunas propuestas que deben tomarse en cuenta para mejorar la funcionalidad y efectividad del régimen tanto para contribuyentes como para las autoridades fiscales, en su función de recaudador de las contribuciones al gasto público.

9.6.2 Factores relevantes sobre el RCF en México

De las características que se han desarrollado sobre la experiencia que México ha tenido en la consolidación fiscal, se debe concluir que fueron tres los factores que no respondieron a las necesidades del RCF: el alto grado de complejidad de las disposiciones fiscales, los abusos de los contribuyentes y su poco compromiso ante su obligación de contribuir al gasto público y la mala imagen que se difundió en la sociedad respecto de este régimen. En ese tenor, se analizarán cada uno de estos factores en los siguientes apartados.

9.6.2.1 Alto grado de complejidad de las disposiciones fiscales

A lo largo de la presente tesis, se han abordado y desarrollado las características más importantes y relevantes del RCF en México. Aunque algunas de ellas se acercan al principio de neutralidad fiscal y otras no, estas características derivaron en una gran cantidad de tratamientos fiscales distintos, por lo que las disposiciones fiscales observables por cada grupo podían discernir y ser excluyentes entre sí. Además, las disposiciones fiscales constantemente fueron imprecisas, incompletas y complejas,

lo que dio como resultado una gran cantidad de interpretaciones que pudieron afectar negativamente a los contribuyentes, o bien, que dieron lugar a estrategias fiscales agresivas que exigían una intensa preparación técnica de las autoridades para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los grupos empresariales.

De esta forma surgieron claras diferencias de criterios entre contribuyentes y autoridades fiscales, mismas que tuvieron que ser (y siguen siendo) resueltas por las distintas instancias administrativas y judiciales que operan en nuestro país, desde el mismo SAT, el TFJFA y por supuesto, la SCJN. Esta situación no sólo acentuó la falta de técnica legislativa, sino que debilitó al RCF de tal manera que su función en el sistema tributario mexicano se desvirtuó totalmente, provocando que su eliminación fuese inminente desde hace algunos años.

En respuesta a lo anterior, el SAT, como recaudador de impuestos, debió acercarse más a los contribuyentes para definir y facilitar la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, mediante conferencias, debates, formatos, tablas, ejemplos que dejaran claros los mecanismos correctos para poder determinar una base gravable que dé lugar a un impuesto proporcional y equitativo, de conformidad con las leyes fiscales, tal como lo establece nuestra Constitución.

9.6.2.2 Compromiso de los grupos empresariales en la economía mexicana

De la misma manera con la que se ha analizado el aspecto técnico, jurídico y económico del régimen, debe señalarse la falta de capacidad y compromiso de los grupos empresariales para entender el RCF como una valiosa oportunidad para crecer y convertirse en líderes en los sectores económicos en los cuales se desenvuelven.

Como se describió anteriormente, el pool de utilidades y pérdidas fiscales daban lugar a un resultado fiscal consolidado, el cual, naturalmente era menor a la suma de las utilidades fiscales de las empresas del grupo, lo que provocaba un diferimiento del impuesto consolidado que era gestionado por la sociedad controladora. Es ahí donde la planeación financiera de los grupos de sociedades debía desarrollarse para aplicar inteligentemente los recursos que originalmente debieron destinarse al pago de impuestos en inversiones, proyectos o cualquier prospecto que resultara en la mejora de sus productos o servicios, la incursión en nuevas actividades económicas, inversión en nuevas tecnologías, atraer capitales, inversión en investigación y desarrollo, aumentar

exportaciones, generar más y mejores empleos, o cualquier otro plan que tenga como finalidad generar valor tanto para la empresa como para el entorno económico que le rodea.

Además, algunos grupos empresariales perdieron de vista que una de las principales razones por las cuales nació el RCF, se relacionaba precisamente con el combate a prácticas indebidas que erosionaban las bases gravables de las empresas, transfiriendo utilidades o pérdidas fiscales de una empresa a otra, según lo requirieran para disminuir su carga tributaria. Por lo tanto, una vez tributando bajo el RCF era injustificable que siguieran desarrollando estrategias fiscales agresivas e incluso, desproporcionadas.

Ante esto, es importante recordar que la eliminación del RCF es aún reciente, y que las estrategias fiscales con motivo de la desconsolidación fiscal están a la orden del día, por lo que las autoridades están ejerciendo en estos momentos las facultades de comprobación que el CFF les ha conferido. Para hacer frente a esto, el mejor aliado de las autoridades fiscales debería de ser la misma ley, sin embargo, como se ha citado recurrentemente, ésta no fue lo suficientemente clara para detener las agresivas posturas de algunos contribuyentes.

9.6.2.3 Percepción distorsionada de la sociedad mexicana sobre el rol del RCF.

La falta de compromiso de algunos grupos empresariales y las prácticas indebidas que llevaron a cabo para disminuir la carga tributaria que realmente le correspondían, provocaron que este régimen fuera percibido como una herramienta diseñada para favorecer dichas conductas, provocando que las labores de recaudación se centraran en contribuyentes cautivos.

No se trata de defender los intereses particulares de los grupos empresariales mexicanos, sino de reconocer que muchos de ellos realizan sus actividades a través de distintas empresas y mantenerse como misma entidad económica, por lo que no puede equipararse el tratamiento fiscal de una persona moral que individualmente realiza sus actividades económicas con el que requieren las grandes y complejas entidades económicas.

En efecto, los contribuyentes que tributan bajo el RCF no se encuentran en un plano de igualdad jurídica respecto de los demás contribuyentes, y es que las características de estas entidades económicas son distintas a las que tienen las personas morales que tributan fuera de este régimen. Esto, incluso ha sido señalado por nuestro Máximo Tribunal (véase apartado 9.6.1.10 “Reversión de pérdidas que no pudieron ser amortizadas individualmente”), sin que esto se traduzca en que el RCF vulnere los principios de equidad y proporcionalidad que fueron consagrados en la CPEUM.

Concretamente, debe transmitirse clara y adecuadamente el propósito del RCF como tal, es decir, si el marco tributario en México persigue la tributación de las empresas a una tasa del 30%³⁴ aplicable sobre el resultado fiscal, entonces eso debe perseguirse con la totalidad de las empresas, con independencia del hecho de que algunas lleven a cabo sus actividades a través de distintas entidades jurídicas, dejando claro que esto no implica un tratamiento preferencial a estos contribuyentes.

De esta manera, comparar el tratamiento fiscal de una empresa que lleva a cabo sus actividades a través de una sola entidad con una empresa que lleva a cabo sus actividades a través de distintas sociedades sería como comparar el tratamiento fiscal de una persona moral y de una persona física.

Por otra parte, debe reconocerse el papel que tienen las grandes empresas mexicanas en la economía de nuestro país, quienes se desempeñan como generadoras de empleos directos e indirectos, productoras de bienes y prestadoras de servicios que trasciendan fronteras y que al mismo tiempo, funjan como receptoras de inversión extranjera.

De la misma manera, resulta importante difundir que el RCF no consistía en condonar impuesto alguno, ni reducir ventajosamente la carga tributaria de las grandes empresas mexicanas, sino que los atributos fiscales legítimamente obtenidos por dichos contribuyentes fueran utilizados de forma óptima, favoreciendo la eficacia de los procesos de los grupos de empresas a fin de impulsar su desarrollo y competitividad, y a su vez, otorgarle dinamismo a la economía en la que se desarrollan estos contribuyentes.

De la mano con lo anteriormente señalado, la evidente inconformidad que la sociedad mexicana reflejaba respecto de la forma en que las grandes empresas contribuyen al gasto público fue utilizada por partidos y actores políticos para fines propiamente electorales desde hace varios años; y no fue sino hasta el año 2012 que el discurso se tradujo en la eliminación del RCF.

9.7 ROGS actual

Definiendo un periodo transición entre el RCF y el ROGS, las disposiciones transitorias de la Ley del ISR de 2014 señalan que las sociedades controladoras que al 31 de diciembre de 2013 hayan contado con autorización vigente para determinar su resultado fiscal consolidado y que hayan

³⁴ Tasa vigente entre 2010 y hasta la fecha de cierre de la presente tesis.

cumplido con el periodo obligatorio de cinco años para salir del RCF, podrían tributar en el ROGS con sólo presentar un aviso en el que manifestasen esa intención antes del 15 de febrero del 2014. Por lo tanto, a esta fecha los grupos de sociedades debían tener totalmente claro de lo que se trata el ROGS y haber tomado una decisión sobre la factibilidad de tributar o no bajo ese régimen.

Ahora bien, para saber si la naturaleza de este nuevo régimen se acerca a una neutralidad fiscal congruente a las necesidades que nuestro sistema tributario requiere, y que al mismo tiempo permita a los grupos de sociedades aprovechar al máximo sus atributos fiscales, sin que ello represente el otorgamiento de beneficios ni transgredir los principios constitucionales en materia fiscal, es indispensable conocer las disposiciones que norman sus procedimientos y procesos, tal como se hizo en un inicio con el RCF.

Es claro que después de todas las disposiciones que fueron necesarias para conocer la evolución del RCF, entender el ROGS se convierte en una tarea mínima gracias a la sencillez y simplicidad que tiene hasta ahora.

Inicialmente, los aspectos más destacables del ROGS son los siguientes:

- Está dirigido a sociedades integradoras (término equivalente a las sociedades controladoras) y a sociedades integradas (término equivalente a las sociedades controladas).
- Para que una sociedad pueda considerarse integrada, la sociedad integradora debía ser propietaria de más del 80% de sus acciones con derecho a voto.
- El régimen está restringido a las personas morales que en función de sus características recibían tratamientos fiscales particulares, por lo que los mismos contribuyentes que estaban excluidos del RCF lo están para el ROGS.
- Adicionalmente, el artículo 62 de la Ley del ISR vigente imposibilita a las sociedades que tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir que hubieran sido obtenidas con anterioridad a la incorporación al ROGS. Sin embargo, mediante disposiciones transitorias y Reglas de RMF, se autorizó la incorporación de estas sociedades, sin que ello signifique que pudieran incluir las pérdidas fiscales anteriormente referidas.
- No se establece un periodo mínimo obligatorio para tributar en el ROGS.
- Las sociedades que tributan en los términos de este régimen, en lugar de enterar a la sociedad integradora el impuesto individual que tengan a cargo, como sucedía en el RCF, pueden diferir dicho impuesto en la participación integrable (equivalente a la participación

consolidable) y en la medida en que las demás empresas del grupo generen pérdidas fiscales, por un periodo no mayor de tres ejercicios.

- La participación integrable de la sociedad integradora es del 100%.
- Se integran resultados y pérdidas fiscales en lugar de utilidades y pérdidas fiscales.

Considerando lo anterior, se tiene que la sociedad integradora debe determinar un RFI y un factor de RFI para así determinar la proporción en que las sociedades del grupo podrán diferir el impuesto que individualmente determinen. En otras palabras:

+	Resultados fiscales de sociedades integradas en la participación integrable
-	Pérdidas fiscales de sociedades integradas en la participación integrable
+	Resultado o pérdida fiscal de la sociedad integradora en la participación integrable (100%)
=	Resultado fiscal integrado

Una vez determinado el RFI, la sociedad integradora debe calcular el factor de RFI dividiendo el RFI entre la suma de los resultados fiscales de las sociedades del grupo en la participación integrable correspondiente.

Este procedimiento tiene como único fin el cálculo de un dato que será posteriormente utilizado por las empresas del grupo. Por tanto, el RFI no es una base gravable que dé lugar al pago de impuesto alguno, lo que significa que técnicamente no existe una *pérdida fiscal integrada*. Sin embargo, puede suceder que el RFI sea menor a cero y por tanto, el factor de RFI sea invariablemente cero.

Por otra parte, se presenta en la práctica una situación que puede complicar, relativamente, la determinación de estas cifras, dado que las sociedades integradoras deben presentar individualmente la declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio que corresponda, informando adicionalmente las cifras que sirvieron para la determinación del RFI y su factor. Esto significa que, considerando un ejercicio regular para todas ellas, todas las sociedades del grupo deben presentar la declaración del ejercicio a más tardar el último día de marzo y por tanto ninguna de ellas puede adelantarse a presentar dicha declaración, en tanto la sociedad integradora haya determinado el factor de RFI con las cifras individuales definitivas de todas y cada una de las sociedades integradas. Esto no es problema alguno tratándose de un grupo integrado por diez sociedades, sin embargo, en la práctica existen grupos que se conforman por más de cien empresas, lo que complica un poco la tarea de obtener dicho factor.

A nivel individual, las sociedades integradoras e integradas deben calcular su resultado fiscal con base en las disposiciones aplicables en la Ley del ISR. Una vez determinado el ISR del ejercicio, podrán enterar únicamente el impuesto que resulte de sumar el ISR en la participación no integrable más el producto de la multiplicación del ISR del ejercicio en la participación no integrable por el factor de RFI. Ejemplificando lo anterior, tenemos:

	Impuesto del ejercicio	350.00		Impuesto del ejercicio	350.00
*	Participación integrable	90%		Participación no integrable	10%
=	Impuesto en participación integrable (a)	315.00		Impuesto en participación no integrable	35.00
*	Factor RFI	0.2500			
=	Impuesto correspondiente a la participación integrable (b)	78.75			
+	Impuesto correspondiente a la participación no integrable	35.00			
=	Impuesto a enterar	113.75			
	Impuesto que puede diferirse (a-b)	236.25			

De lo anterior, se pueden concluir las siguientes afirmaciones:

- *Entre más alto sea el factor de RFI, menor será el impuesto que se podrá diferir.* La determinación del factor de RFI requiere de:
 - a) El RFI, que a su vez, se compone de resultados y pérdidas fiscales. Consecuentemente, se puede inferir que entre más alto sea el RFI, más peso tuvieron los resultados fiscales (*positivos*) sobre las pérdidas fiscales. (Numerador)
 - b) La suma de los resultados fiscales (*positivos*) de todas las sociedades del grupo. (Denominador)

Lo anterior significa que entre más alto sea el numerador, es decir, el RFI y por tanto los resultados fiscales, mayor será el cociente o factor de RFI; lo que representaría que los resultados son mayormente positivos respecto de los negativos. Por esta razón, se afirma que

el impuesto se difiere en la medida en la que las sociedades del grupo obtengan pérdidas fiscales.

- *Entre más alta es la participación integrable, mayor será el impuesto que se podrá diferir.* Al igual que en el RCF, el diferimiento del impuesto se basa en el control común que tienen las sociedades integradoras respecto de sus integradas; así, éstas últimas obtendrán este beneficio en la medida en la que participen en el grupo.

Ahora bien, para determinar los pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, la sociedad integradora e integradas considerarán el factor de RFI que la sociedad hubiera calculado respecto del ejercicio anterior, utilizando el mismo procedimiento antes descrito; de esta forma, el procedimiento del pago provisional reúne dos coeficientes distintos que tienen como objetivo “estimar” las utilidades generadas en el ejercicio anterior: el coeficiente de utilidad, respecto de las cifras individuales y el factor de RFI, para a las cifras del grupo.

Por lo anteriormente analizado, se puede concluir que los beneficios efectivos más importantes de ROGS consisten en el diferimiento de los pagos provisionales y en el diferimiento del impuesto del ejercicio de los primeros tres ejercicios en que se tribute en el régimen. Consecuentemente, después de haber transcurrido tres ejercicios fiscales, el beneficio desaparecería al tener que enterarse el impuesto diferido del tercer ejercicio anterior más el impuesto no integrable correspondiente al ejercicio en curso. Por ejemplo:

Ejercicio	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<i>Se entera en</i>	<i>Marzo</i>	<i>Marzo</i>	<i>Marzo</i>	<i>Marzo</i>	<i>Marzo</i>	<i>Marzo</i>
	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>
Impuesto del ejercicio	350	380	400	415	430	450
Impuesto por enterar	114	124	131	135	140	163
Impuesto diferido	236	256	269	280	290	287
Impuesto diferido en el tercer ejercicio anterior	0	0	0	236	256	269
Impuesto a pagar en el ejercicio	114	124	131	371	396	432

No se puede dejar de mencionar que el impuesto del ejercicio correspondiente a la participación no integrable y que se entera a más tardar el tercer mes del ejercicio inmediato siguiente, recibe pagos a cuenta mensualmente, por lo que el efecto puede diluirse a lo largo del ejercicio.

Finalmente, es de mencionar que la Ley del ISR vigente establece obligaciones adicionales a las sociedades integradoras e integradas para tener control y certeza del monto de las utilidades fiscales por las que se ha pagado y diferido el impuesto. Para esto, se deben calcular registros de UFIN correspondientes a:

- La participación integrable
- La participación por la que se pagó el impuesto
- La participación por la que se difirió el impuesto
- La participación no integrable

Estos registros no van a influir en la determinación del resultado fiscal individual o integrado, sin embargo, deben declararse en la declaración del ejercicio que corresponda.

En suma, este régimen no ofrece una verdadera simplificación tributaria o administrativa, pues el diferimiento del impuesto causado en el tercer ejercicio anterior se terminaría de enterar en su totalidad sin aplicar las pérdidas fiscales generadas por las demás entidades del grupo. Este procedimiento no genera un beneficio más allá de la *disminución* de los pagos provisionales, a través del factor del RFI, lo cual se termina ajustando en la determinación del impuesto del ejercicio.

10. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Resulta claro que de las características del RCF se desprenden diversas repercusiones que fueron generadas por su eliminación que deben ser analizadas de forma integral desde distintas perspectivas. Esto es, se requiere un análisis de carácter multidisciplinario que aborde todos y cada uno de los elementos que, directa o indirectamente, se relacionaban con el RCF. Y es que es importante tener siempre presente que el RCF no sólo afectaba a los contribuyentes que a través de él tributaban, sino que también estaban involucrados otros sujetos que repercuten directa e indirectamente en la economía mexicana que generando empleos, inversiones y crecimiento para el país.

Particularmente, los resultados de la presente investigación reflejan las consecuencias de la eliminación del RCF desde las perspectivas del recaudador y del contribuyente, para así interpretar y advertir los efectos que repercutirán a corto, mediano y largo plazo en las finanzas públicas y en la situación financiera de los grupos empresariales, lo cual nos remite nuevamente al crecimiento potencial del cliente.

10.1 Finanzas públicas

En congruencia con lo señalado por el Compromiso 72 del Pacto por México, la eliminación del RCF ha fortalecido la capacidad financiera del Estado de forma inmediata, y aunque es probable que las cifras de recaudación se mantengan por arriba del promedio de los últimos años, esto no se traduce en que se esté potencializando el crecimiento económico de las empresas que se persigue año con año, por el contrario, es un indicador que debe ser medido a largo plazo junto con los indicadores que reflejen el crecimiento de las empresas mexicanas.

Y es que basar el crecimiento económico de las empresas únicamente en los niveles de recaudación sería impreciso, pues existen elementos que pueden desvirtuar la objetividad de este simple análisis, ejemplo de ello son las variaciones en las tasas impositivas, modificaciones a las disposiciones fiscales, incorporación o eliminación de regímenes particulares, etc. Todos ellos son factores que pueden incrementar los niveles de recaudación tributaria, sin que esto se traduzca en un verdadero crecimiento económico de las empresas mexicanas.

En este sentido, resulta necesario identificar y seguir detalladamente el crecimiento estratégico, comercial y operativo de las empresas que operan a través de grupos de sociedades, a fin de medir

su verdadero impacto en nuestra economía. Y es que, se insiste, no es sólo a través de las actividades propias que realizan estos grupos, sino también a través del dinamismo que generan a través de (i) los salarios que pagan a sus empleados, quienes finalmente representan el 46.9% de la recaudación del ISR en nuestro país; (ii) pagos a otros contribuyentes (proveedores y acreedores) en México; y, (iii) las inversiones que realizan en nuevos segmentos comerciales o estratégicos. Por tanto, el comportamiento de estas empresas resulta relevante en cada uno de los sectores siguientes:

Recaudación del impuesto sobre la renta en 2015 por tipo de contribuyente (millones de pesos)*		
Concepto	Importe	%
Personas morales	592,443.00	47.9%
Personas físicas (Retenciones por salarios)	580,547.70	46.9%
Personas físicas (Otros regímenes)	28,836.30	2.3%
Retenciones a residentes en el extranjero	36,268.60	2.9%
Total	1,238,095.60	100.0%

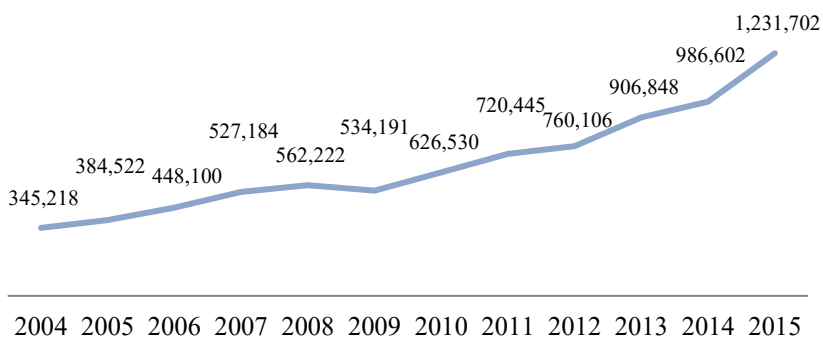
**Cifras pueden variar por redondeo
Fuente: Reporte anual 2015 y Retos 2016³⁵*

Para estos efectos, el análisis que a continuación se desarrolla, parte de la información elaborada y publicada por Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No debe perderse de vista que las cifras de recaudación reflejan los impuestos recaudados que fueron causados el ejercicio inmediato anterior, o en su caso, al impuesto diferido en ejercicios anteriores, así como la recuperación de cantidades que corresponden a ejercicios anteriores y que fueron controvertidas por los contribuyentes a través de recursos administrativos y procesos judiciales.

Una vez aclarado lo anterior, se iniciará el análisis a partir de la recaudación tributaria del ISR en los últimos años, la cual puede ser visualizada gráficamente a continuación:

³⁵ Consultado el 26 de julio de 2016 en http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t4/ReporteAnual2015_Retos2016.pdf.

Recaudación del ISR (millones de pesos)



Fuente: elaboración propia con información de los Informes Tributarios y de Gestión de los ejercicios 2004-2014 de la SHCP y el SAT³⁶

De esta información se desprende que entre los años 2004 y 2009 la recaudación del ISR incrementó en 54.75%, mientras que de 2009 a 2014, la recaudación del ISR incrementó en un 84.68%. Sin embargo, si incluimos el año 2015 a este último comparativo, se tiene que la recaudación del ISR entre 2009 y 2015 se incrementó de forma acumulada en 130.57%. Y es que sólo el crecimiento en la recaudación entre 2014 y 2015 ascendió a 245,100 millones de pesos, es decir, el 71% de la recaudación total del ISR del ejercicio 2004.

Esto se debe básicamente a los cambios de tasas impositivas (ver apartado 9.6.1.6 “Diferencias en tasas impositivas”), el incremento en el universo de contribuyentes activos, cambios legislativos a tratamientos y regímenes fiscales, etc.

En efecto, los índices de recaudación son reflejo de las políticas tributarias definidas por el Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Entre estas políticas tributarias, desde luego se encuentran los tratamientos fiscales particulares (deducción inmediata de inversiones, decretos, facilidades administrativas) y los regímenes especiales, como el consolidación fiscal.

³⁶ Disponibles en http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Paginas/informe_tributario_gestion.aspx
Consultado el 31 de enero de 2016.

En este sentido, la SHCP publica trimestralmente los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública en los que ofrece detalles de la recaudación por periodos y por las unidades administrativas a través de las cuales opera³⁷. Los grupos de consolidación en particular, son atribución de la Administración General de Grandes Contribuyentes³⁸ y la recaudación alcanzada por esta unidad se puede percibir en la gráfica que se muestra a continuación, la cual, no sólo incluye la recaudación correspondiente al ISR, sino a los impuestos federales que esta unidad administrativa recauda.



Fuente: elaboración propia con información de la SHCP

Desafortunadamente, desde el año 2014 la SHCP dejó de segmentar la información sobre la recaudación tributaria en los segmentos que lo había estado haciendo hasta antes de la reforma fiscal de ese año, por lo que no existe información pública oficial sobre la recaudación proveniente de los grupos de consolidación por los ejercicios 2014 y posteriores.

No obstante lo anterior, puede efectuarse un análisis que refleja la importancia de los grupos de consolidación respecto del total de la recaudación tributaria del país:

³⁷ Anexos de Finanzas Públicas de los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Publicas y la Deuda Publica disponibles en http://www.apartados.hacienda.gob.mx/inf_trim/2013/2do_trim/docs/ane/anefp23.pdf Consultados por última vez el 11 de febrero de 2016.

³⁸ De conformidad con el artículo 28 apartado B del Reglamento Interior del SAT, los contribuyentes que consolidan fiscalmente son atribución específica de la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Recaudación (Cifras en millones de pesos)			
Ejercicio	(A) Recaudación contribuyentes consolidación fiscal	(B) Ingresos tributarios totales	Proporción (A/B)
2006	206,373.50	890,078.10	23.19%
2007	251,241.00	1,002,670.10	25.06%
2008	269,073.40	994,552.30	27.05%
2009	236,446.90	1,129,552.50	20.93%
2010	267,548.90	1,260,424.90	21.23%
2011	314,426.60	1,294,054.20	24.30%
2012	310,579.40	1,314,440.00	23.63%
2013	320,312.60	1,561,752.00	20.51%
2014	-	1,807,814.00	N/A

Fuente: elaboración propia con información de la SHCP

Asimismo, es importante mencionar que ni el SAT ni la SHCP publican información segregando la recaudación específica de los grandes contribuyentes por tipo de impuesto recaudado, sino por las unidades administrativas específicas de recaudación (Administraciones). No obstante, de la información que el SAT y la SHCP hacen pública, se llevan al mismo nivel los índices de recaudación tributaria para que los elementos de comparabilidad sean más objetivos y podamos conocer la importancia que tienen los contribuyentes del RCF en México: en promedio, 23.24% de los ingresos que obtiene el Gobierno Federal de México proviene de los grupos que consolidaban fiscalmente.

Es importante tener en cuenta que después de la reforma fiscal en materia de consolidación del 2010, muchos grupos dejaron de tributar en tal régimen, lo que nos lleva a concluir que en realidad, los grupos empresariales que podrían sujetarse al RCF representan más del 23.24% de los ingresos tributarios del Estado.

Ahora bien, en congruencia con lo plasmado en el Compromiso 72 del Pacto por México, la eliminación del RCF está fortaleciendo la capacidad financiera del Estado, aun considerando que hay un nuevo régimen para grupos de sociedades que “ocupa ahora el lugar que dejó el RCF”. Esto es así, porque este nuevo régimen no resultó lo suficientemente útil y/o atractivo para los grupos de sociedades, quienes en su mayoría optaron por no tributar en él. (Véase apartado 9.7 “ROGS Actual”).

Lo anterior también puede ser claramente identificado en el Presupuesto de Gastos Fiscales de los últimos ejercicios fiscales, pues en los cinco últimos ejercicios anteriores a la eliminación del RCF, el promedio de gastos fiscales correspondientes a este régimen ascendieron, en promedio, a los 11,242 millones de pesos³⁹. En el ejercicio 2014, en el cual, únicamente se mantienen los grupos de consolidación que cumplen con el periodo obligatorio de cinco años para tributar en el RCF, el gasto fiscal fue de únicamente 1,302 millones de pesos; es decir, el gobierno federal estará incrementando la recaudación proveniente de estos grupos, en promedio, más de 9,900 millones de pesos al año.

Presupuesto de Gastos Fiscales (cifras en millones de pesos)		
Ejercicio	RCF	ROGS
2006	4,890	
2007	4,061	
2008	31,801	
2009	12,478	
2010	10,639	
2011	11,072	
2012	12,472	
2013	9,554	
2014	1,302	3,957
2015	1,174	2,498
2016	1,261	2,684

No hay que perder de vista que el RCF aún no está totalmente borrado de nuestro sistema tributario, ya que, de acuerdo con la SHCP⁴⁰, hubieron 22 grupos integrados por 251 sociedades que solicitaron autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los ejercicios previos a la abrogación de la Ley del ISR vigente hasta el 2013, por lo que éstos deberán seguir consolidando hasta en tanto no cumplan con el periodo obligatorio en Ley. Por tal razón, el RCF seguirá contemplándose en el Presupuesto de Gastos Fiscales hasta el ejercicio 2018.

³⁹ Merece atención analizar la metodología utilizada para la determinación del Presupuesto de Gastos Fiscales, debido a las diferencias considerables que existen entre los ingresos tributarios recaudados de los contribuyentes de consolidación versus los ingresos que se dejarán de recaudar. El promedio de recaudación tributaria de contribuyentes de consolidación entre 2006 y 2013 asciende a 272 mil millones de pesos, mientras que el Presupuesto de Gastos Fiscales por el mismo periodo apenas alcanza 8,690 millones de pesos.

⁴⁰ Presupuesto de Gastos Fiscales 2014, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, 2014. Disponible en: http://www.hacienda.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_pres_gasto/Presupuesto%20de%20Gastos%20Fiscales%202014.pdf

Después de lo desarrollado a lo largo de la presente tesis, se puede asentar que incluir al RCF en la acepción del Gasto Fiscal respecto de los ingresos que *deja de recaudar* el Estado es una posición relativa, ya que el impuesto se está dejando de recaudar en ese ejercicio, sin embargo, sí será recaudado en ejercicios posteriores. También, del análisis a la información contenida en los Presupuestos de Gastos Fiscales más recientes, se desprende que el RCF es el principal concepto por el cual se dejan de percibir ingresos año con año.

De un análisis particular a los ingresos que dejó de percibir el Estado por concepto del RCF, se pueden señalar que las reformas fiscales en materia de consolidación tuvieron impactos importantes en el comportamiento de estos Gastos fiscales, tal como se aprecia a continuación:

Ejercicio	Recaudación total ISR	Presupuesto de Gastos Fiscales
2002	318,380.30	-\$643.20
2003	337,015.40	-\$2,235.00
2004	345,217.50	-\$2,281.80
2005	384,521.80	-\$993.00
2006	448,099.80	\$4,890.00
2007	527,183.60	\$4,061.00
2008	562,222.30	\$4,354.00
2009	534,190.50	\$12,478.00
2010	626,530.40	\$10,638.90
2011	720,445.30	\$11,072.00
2012	760,106.20	\$12,472.00
2013	906,848.30	\$9,554.00
2014	986,601.50	\$1,302.00
2015	1,231,701.60	\$1,414.00

(Cifras en millones de pesos)

Fuente: Elaboración propia con información de la SHCP⁴¹

De acuerdo con los análisis que cada año elabora el Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados al Presupuesto de Gastos Fiscales publicado por la SHCP, la razón por la que las cifras correspondientes a los ejercicios 2002 a 2005 fueron negativas es el pago del impuesto consolidado que los contribuyentes habían diferido en ejercicios anteriores, así como la

⁴¹ Presupuestos de Gastos Fiscales 2002 - 2014, contenidos en los Paquetes Económicos publicados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México.

modificación que sufrió el régimen en 1999 relativa al límite a la participación consolidable a un 60%, misma que permaneció hasta el 2004, para regresar al 100% a partir del 2005.

Asimismo, en el 2010 también se puede notar una disminución considerable (aproximadamente 1,800 millones de pesos) que se debe, en primera instancia, a la cantidad importante de grupos empresariales abandonaron el régimen en virtud de la entrada en vigor de la reforma de 2010, considerando que los beneficios que ofrecía el RCF no ameritaban los costos y la carga administrativa que este régimen exigía.

Por su parte, el ROGS que entró en vigor en el 2014 también representa Gastos Fiscales para el Estado Mexicano, mismos que se estiman en las siguientes cantidades:

Año	MDP	% PIB
2014	\$ 3,957	0.0231%
2015	\$ 4,296	0.0231%

*Elaboración propia con información de la SHCP

De acuerdo con las cifras de la SHCP, el número de grupos de sociedades que contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado y que presentaron el aviso correspondiente para tributar en el ROGS ascendió a sólo 62 grupos integrados por 1,401 sociedades.

Ante esto, es notable que en su segundo año de vigencia (2015), el ROGS representa un Gasto Fiscal de 4,296 millones de pesos, a pesar de ser recibido por únicamente a 62 grupos integrados por 1,401 sociedades, resultando un Gasto Fiscal de 69.2 millones de pesos por cada grupo en promedio; mientras que el RCF que a la fecha continúa vigente para 22 grupos representa un Gasto Fiscal de 64.2 millones de pesos en promedio por cada grupo empresarial.

De lo anterior, se puede desprender que el ROGS es más costoso para el Estado que el RCF en estos momentos, a pesar de que el régimen mencionado en primer término ofrece menos beneficios a los contribuyentes respecto del segundo. Independientemente, es necesario dar tiempo al nuevo régimen para conocer la aceptación que tendrá en los contribuyentes y el impacto que tendrá en las finanzas del Estado.

Con base en la información histórica anterior correspondiente al ejercicio 2013, queda claro que las personas físicas que contribuyen al gasto público a través de las retenciones que los empleadores les

efectúan aportan la mayor proporción del ISR que el SAT recauda; seguido por las personas morales quienes pagan el ISR en una proporción similar.

Visto de otro modo, las personas morales activan la economía mexicana no sólo con el 43% del ISR recaudado por el SAT, sino también con la generación de empleos a personas físicas que, a su vez, contribuyen con el 45% del ISR recaudado. En relación con esto último, es cierto que los empleos que dan lugar a las retenciones del ISR por salarios son generados tanto por personas morales como por personas físicas, sin embargo, la participación que tienen las personas morales en la contribución al gasto público (43%) en comparación con las personas físicas empleadoras (2%) es notablemente mayor, lo que sugiere que una gran parte de los empleos que dan lugar a las retenciones por salarios son generados por personas morales.

Desafortunadamente, la SHCP ni el SAT en ningún momento segmentaron la información anterior con el suficiente detalle para identificar qué porcentaje de la recaudación tributaria proviene de personas físicas que son empleadas por personas morales que consolidaban su resultado fiscal para efectos fiscales.

No obstante, es con base en todo lo expuesto a lo largo del presente apartado que se demuestra la relevancia que tienen los grupos de consolidación fiscal, no sólo por los ingresos tributarios que generan a través de sus actividades propias, sino también a través de los empleos que generan y el dinamismo que en realidad le ofrece a la economía mexicana.

10.2 Causas de la eliminación del RCF y de la implementación del ROGS

Una vez analizada la estructura y las principales características del RCF, es procedente efectuar la comparación de las razones expuestas a lo largo del presente documento con aquellos motivos formalmente planteados que determinaron la eliminación del RCF del sistema tributario mexicano.

En primer lugar, se tiene que el Dictamen de la Iniciativa de Decreto por el que se abroga la Ley del Impuesto sobre la Renta expedida en 2002 señala los siguientes motivos que fueron determinantes para eliminar el RCF. A continuación se transcribe el texto contenido en el dictamen, con referencias insertas con el objetivo de facilitar el análisis de los distintos motivos expuestos por dicho dictamen:

“En la Iniciativa que se dictamina, el Ejecutivo Federal manifiesta que el régimen de consolidación fiscal tiene su origen en el “Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país”, publicado en el

DOF el 20 de junio de 1973, y surgió con la finalidad de estimular el desarrollo económico del país. Dicho régimen se incorporó en la Ley del ISR en 1982 y, desde entonces, **(1)** ha sufrido diversas modificaciones que han contribuido a que en la actualidad sea confuso y complejo, **(2)** lo que dificulta al contribuyente su aplicación y **(3)** a la autoridad la fiscalización que debe realizar para comprobar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales.

La aludida Iniciativa establece que, en su origen, **(4)** el esquema antes referido se enfocaba a fomentar la inversión de las empresas a través de un esquema sencillo de diferimiento del ISR, que les permitía compensar pérdidas de algunas empresas contra utilidades de las demás empresas del grupo; sin embargo, **(1)** los diversos cambios que se han incorporado al aludido esquema lo han hecho innecesariamente complejo y difícil de fiscalizar. **(5)** Además, por su complejidad, se requiere de una especialización técnica tanto para manejar los múltiples conceptos como para revisar los efectos de éstos en el resultado fiscal consolidado.

Se añade en el documento que se dictamina, que cada una de las modificaciones que se han incorporado en el régimen de consolidación, tales como la inclusión del concepto de participación consolidable, así como de la figura de controladora pura y la determinación de los conceptos especiales de consolidación, han provocado que con el tiempo sea cada vez más complejo, además de que cualquier cambio debe considerar las disposiciones que estuvieron vigentes en el tiempo, lo que se puede apreciar en la determinación del impuesto diferido a pagar, ya que deben considerarse una serie de cálculos como son: la comparación de la CUFIN de las controladas contra la CUFIN de la controladora; la comparación de registros de utilidades; la determinación del impacto de las pérdidas; los controles de dividendos pagados fuera de la CUFIN; las variaciones en la participación accionaria, así como conservar una serie de registros como son la CUFINRE, CUFIN consolidable y otros registros que permitan la identificación de cada concepto.

Asimismo, se señala que los continuos cambios en la tenencia accionaria de las empresas que integran los grupos económicos; la salida y la entrada de empresas al esquema; la reestructuración de los grupos para transferir el control; las fusiones, escisiones, reestructuraciones, incorporación de empresas y la liquidación de otras, obligan a rehacer un sinnúmero de operaciones por todos los años en que ha venido operando el grupo originando que el régimen de consolidación sea extremadamente complejo, máxime cuando estos cambios y reestructuras requieren una contabilidad muy ordenada y especial de cada una de las empresas del grupo (desde que se autoriza al grupo a consolidar su resultado fiscal, y a partir de que se incorpore una empresa controlada a dicho régimen), que permita identificar cada concepto para el cálculo del impuesto diferido.

(6) Los factores descritos debilitan el control y fiscalización sobre las empresas que optan por este régimen, lo cual facilita la evasión y la elusión fiscales, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema. **(7)** Por todo lo anterior, es evidente que se requiere avanzar con la eliminación de este tipo de esquemas.

(8) El Ejecutivo Federal señala en su Iniciativa que una de las demandas más recurrentes de la ciudadanía es mejorar la distribución de la carga tributaria, de ahí que uno de los compromisos expresados en el acuerdo político nacional denominado “Pacto por México” del 2 de diciembre de 2012, se refiera a eliminar privilegios, en particular, el régimen de

consolidación fiscal. (...)”

De lo anterior, se desprenden las siguientes premisas:

1. El RCF ha sufrido diversas modificaciones que han contribuido a que en la actualidad sea innecesariamente confuso y complejo.
2. Es de difícil aplicación para el contribuyente.
3. Dificulta a la autoridad la fiscalización que debe realizar para comprobar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales.
4. Se enfocaba a fomentar la inversión de las empresas a través de un esquema sencillo de diferimiento del ISR, que les permitía compensar pérdidas de algunas empresas contra utilidades de las demás empresas del grupo.
5. Por su complejidad, se requiere de una especialización técnica tanto para manejar los múltiples conceptos como para revisar los efectos de éstos en el resultado fiscal consolidado.
6. Los cálculos y mecanismos para la determinación de las partidas que componen el resultado fiscal consolidado debilitan el control y fiscalización sobre las empresas que optan por este régimen, lo cual facilita la evasión y la elusión fiscales, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema.
7. Es evidente que se requiere avanzar con la eliminación de este tipo de esquemas.
8. Una de las demandas más recurrentes de la ciudadanía es mejorar la distribución de la carga tributaria, de ahí que uno de los compromisos expresados en el acuerdo político nacional denominado “Pacto por México” del 2 de diciembre de 2012, se refiera a eliminar privilegios, en particular, el régimen de consolidación fiscal.

Conforme a lo expuesto a lo largo de la presente tesis, respecto del análisis a las disposiciones fiscales y la experiencia práctica en la consolidación fiscal en México llevan a concluir que los motivos señalados en el Dictamen publicado en la Gaceta Parlamentaria publicado el 18 de octubre del 2013, en sus puntos 1 a 6 están totalmente fundados y son definitivamente válidos. Sin embargo, los motivos indicados en los puntos 7 y 8 no pueden considerarse acertados. Incluso, resulta contradictorio que se pretendan eliminar este tipo de esquemas cuando el mismo Dictamen motiva la implementación de un esquema que nació con una naturaleza sustancialmente similar al RCF.

En este mismo sentido resulta incorrecto, desde todos los puntos de vista que el RCF sea calificado como un privilegio, considerando que un privilegio se define como la “exención de una obligación

o ventaja exclusiva o especial que goza alguien por concesión de un superior o por determinada circunstancia propia”. Y es que ninguna persona moral tuvo exención alguna de sus obligaciones, por el contrario, se ha demostrado que la carga administrativa y las obligaciones específicas para este régimen eran demasiado complejas. Al mismo tiempo, debe rechazarse la calificación de ser una ventaja exclusiva puesto que esta mecánica de tributación no estaba restringida, sino que estaba enfocada a todos los contribuyentes que operaran a través de entidades controladoras y controladas. Argumentar lo contrario sería como calificar a los regímenes particulares (por ejemplo: sistema financiero, a las personas físicas, al sector primario, coordinados, etc.) como privilegios, por el simple hecho de estar enfocados a un nicho específico de contribuyentes.

Incluso el suscitado Dictamen reconoce lo anterior al exponer lo siguiente:

“(1) Con el fin de otorgar flexibilidad organizacional a las empresas, la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal propone establecer un régimen opcional para grupos de sociedades, (2) mediante el cual se otorguen condiciones fiscales propicias para que las empresas nacionales sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros, (3.1) al tiempo que permita a la autoridad fiscal contar con mayores elementos para ejercer sus facultades de comprobación.

El régimen fiscal opcional propuesto está dirigido a aquellas empresas que actuando a través de un grupo cumplan con ciertos requisitos que (4.1) impidan manipular el resultado fiscal, y (3.2) que puedan ser fácilmente verificables para la autoridad tributaria, (4.2) lo cual redundará en un esquema sencillo que cierre posibles brechas de elusión y evasión fiscales, lo que tendrá (5) efectos positivos en la recaudación, (3.3) así como un eficiente control y fiscalización del régimen. (...)

(4.3) A fin de que el nuevo esquema no contenga elementos que puedan ser fácilmente utilizados para establecer prácticas de abuso y buscar de forma ilegítima diferir el ISR, se propone establecer que los grupos no puedan incorporar empresas perdedoras a efecto de disminuir artificialmente su resultado fiscal integrado, ya que lo contrario originaría que el resultado fiscal integrado sea menor respecto a la sumatoria del resultado fiscal individual, por lo que el factor sería más pequeño y por consiguiente las empresas integradas con utilidades podrían diferir más impuesto y, por ende, hacer un menor pago de éste. (...)

(4.4) Con esta medida se permitiría el acceso al nuevo régimen fiscal a empresas con solidez económica que buscan ser competitivas y evitará la entrada a empresas que únicamente busquen utilizar de forma abusiva este nuevo esquema, más que por una razón válida de eficiencia económica.

(6) Con el fin de que este régimen no sea utilizado al mismo tiempo por sectores que gozan de un tratamiento benéfico o que por la operación que realizan puedan manipular los efectos del régimen, se propone excluir de aplicarlo a las sociedades que componen el sistema financiero, a las sociedades y asociaciones civiles, a las sociedades cooperativas, a las

personas morales con fines no lucrativos, a las empresas que tienen autorización para operar como maquiladora ni a las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo, entre otras. Lo anterior, ya que se busca evitar que la convivencia de este régimen con los que les son aplicables a las personas morales citadas, puede generar evasión o elusión fiscales.

(C) La exposición de motivos de la Iniciativa que se dictamina establece que el régimen opcional para sociedades tiene las siguientes ventajas: simplificación fiscal, ya que será más fácil determinar el impuesto diferido tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal; certeza del impuesto que se difiere en cada ejercicio; fácil fiscalización, en virtud de que el impuesto diferido se determinará a través de una simple suma del impuesto diferido manifestado en las declaraciones individuales, y limitación a las conductas tendientes a eludir y/o evadir el pago del impuesto e ingresos fiscales mayores debido a la sustitución del régimen actual.

(7) Mediante este esquema, el Ejecutivo Federal pretende impulsar la competitividad internacional e inversión extranjera de nuestro país y, del mismo modo, procurar una mayor eficiencia recaudatoria del sistema tributario, todo lo cual favorecerá el desarrollo y crecimiento económicos.

(Referencias numéricas propias)

De lo anterior se coligen las siguientes premisas en relación con las características del ROGS y de los motivos que fundan su implementación en el sistema tributario:

1. El ROGS tiene como fin otorgar flexibilidad organizacional a las empresas.
2. Se persigue otorgar las condiciones fiscales propicias para que las empresas nacionales sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros.
3. En cuanto a su fiscalización:
 - 3.1 Ofrece a la autoridad fiscal mayores elementos para ejercer sus facultades de comprobación.
 - 3.2 Se establecen requisitos que hacen al régimen fácilmente verificable para la autoridad.
 - 3.3 El esquema permite un eficiente control y fiscalización del régimen.
4. Por lo que hace a las malas prácticas de los contribuyentes:
 - 4.1 El ROGS impide la manipulación del resultado fiscal.
 - 4.2 Es un esquema sencillo que cierra posibles brechas de elusión y evasión fiscales.
 - 4.3 A fin de que el nuevo esquema no contenga elementos que puedan ser fácilmente utilizados para establecer prácticas de abuso y buscar de forma ilegítima diferir el ISR, se propone establecer que los grupos no puedan incorporar empresas perdedoras a efecto de disminuir artificiosamente su resultado fiscal integrado.
 - 4.4 Se permitiría el acceso al nuevo régimen fiscal a empresas con solidez económica que buscan ser competitivas y evitará la entrada a empresas que únicamente busquen

utilizar de forma abusiva este nuevo esquema, más que por una razón válida de eficiencia económica.

5. Los mecanismos de seguridad del ROGS redundarán en efectos positivos en la recaudación.
6. Se restringe el acceso al ROGS a aquellos contribuyentes que cuentan con regímenes o tratamientos fiscales que cualquier tipo de beneficio.
7. Mediante este esquema, el Ejecutivo Federal pretende impulsar la competitividad internacional e inversión extranjera de nuestro país y, del mismo modo, procurar una mayor eficiencia recaudatoria del sistema tributario, todo lo cual favorecerá el desarrollo y crecimiento económicos.

De todo lo anterior, se concluye que el ROGS tiene las siguientes ventajas:

1. Simplificación fiscal, tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal.
2. Transparencia: certeza del impuesto que se difiere en cada ejercicio.
3. Fácil fiscalización.
4. Limitación a las conductas tendientes a eludir y/o evadir el pago del impuesto e ingresos fiscales mayores debido a la sustitución del régimen actual.

Ahora bien, considerando que a lo largo de la presente tesis han sido analizados todos los aspectos relevantes del RCF y del ROGS, es procedente identificar la razonabilidad de los motivos expuestos en el Dictamen⁴² mediante el cual se sustituyen los regímenes señalados:

Por lo que hace al primer punto referente a otorgar flexibilidad organizacional a las empresas, se debe tener por equivocado el planteamiento manifestado en el Dictamen, debido a que los grupos de consolidación lejos de tomar este régimen como una oportunidad de flexibilidad organizacional, han tenido que efectuar reestructuras más rígidas con el objeto de mitigar los efectos provocados por la eliminación del RCF. Esto, debido a que el ROGS no ofrece ninguna oportunidad de potencializar su competitividad frente a grupos empresariales en el extranjero.

Respecto al segundo motivo, sobre otorgar las condiciones fiscales propicias para que las empresas nacionales sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros, también debe tenerse por impreciso en virtud de que legalmente, este régimen también está abierto a los inversionistas

⁴² Dictamen publicado en la Gaceta Parlamentaria del 17 de octubre de 2013

extranjeros, al no haber restricción particular sobre las nacionalidades de los propietarios de las acciones emitidas por las sociedades controladoras. No obstante, de haber sido la intención el fortalecer a las empresas que realizan actividades en México, también debería tenerse por incorrecta esta justificación, debido a que, como se ha reiterado en distintas ocasiones, el ROGS no fortalece de ninguna forma a los grupos que realizan actividades en México, como llegó a suceder con el RCF al permitir aplicar inmediatamente los atributos fiscales que determinaron conforme a las disposiciones aplicables.

En cuanto al tercero y cuarto punto, sobre la fiscalización del régimen y las malas prácticas de los contribuyentes, se consideran congruentes los planteamientos señalados en el Dictamen, puesto que la simplicidad del régimen no requiere una alta especialización técnica para poder identificar posibles planeaciones fiscales agresivas por parte de los contribuyentes.

Por lo que hace al quinto punto sobre que los mecanismos de seguridad redundarán de forma positiva en la recaudación es parcialmente acertado. Esto es así debido a que la tributación directa de los grupos de consolidación provocará que el impuesto sobre la renta a su cargo sea mayor al que habían pagado con anterioridad, por el simple hecho de que ya no podrán amortizarse inmediatamente las pérdidas fiscales generadas por otras sociedades. Sin embargo, también es dable concluir que este efecto tendrá únicamente una temporalidad corta que en nada se relaciona con la entrada en vigor del ROGS, sino con las reestructuras, fusiones, escisiones y reorganizaciones no sólo corporativas, sino también operativas que están llevando a cabo los grupos de consolidación con el objeto de mitigar los cambios derivados por la eliminación del RCF. Esto, eventualmente llevará a los grupos de consolidación a ser más eficientes en sus resultados fiscales y a disminuir, en cierta medida, el pago del impuesto sobre la renta que temporalmente se elevó. Por tanto, es posible sostener que el ROGS no es el responsable de los posibles efectos positivos en la recaudación tributaria proveniente de los grupos de consolidación.

El sexto punto relacionado con la limitación del acceso al ROGS resulta consistente con las limitaciones establecidas para tributar bajo el RCF, situación que resulta adecuada.

El séptimo (y último) punto referido en el Dictamen destaca por su incongruencia en relación con el impacto que directamente resentirán los contribuyentes de este sector por la eliminación de la aplicación inmediata de pérdidas fiscales de las empresas del mismo grupo.

Lo cierto es que, tal como se señaló, en el análisis al segundo punto, estos regímenes deben ir

enfocados a fortalecer a aquellas empresas que realizan actividades en México y que generan desarrollo económico, comercial, tecnológico independientemente de su nacionalidad.

Por otra parte, este punto es incierto al no aclarar de qué manera pudiera interpretarse que llevar a los grupos de consolidación a tributar bajo el régimen general en el que se ubican el resto de personas morales, que en su mayoría tienen estructuras mucho más simples e ingresos considerablemente menores y que representan una inmensa proporción respecto de la totalidad de personas morales activas en nuestro país. A este respecto, resulta trascendente analizar la siguiente información:

Padrón por tipo de contribuyente
Número de contribuyentes activos
(promedio por año)

Año	Grandes Contribuyentes	Personas Morales	Total	Proporción
2010	14,487	1,255,543	1,270,030	1.154%
2011	15,479	1,353,663	1,369,142	1.143%
2012	16,154	1,447,014	1,463,168	1.116%
2013	16,588	1,540,881	1,557,470	1.077%
2014	16,735	1,634,871	1,651,606	1.024%
2015	14,348	1,720,845	1,735,193	0.834%
2016*	9,561	1,775,847	1,785,407	0.538%

* Cifras preliminares elaboradas por el SAT (Enero-Agosto 2016)⁴³

La tabla anterior muestra la proporción en la que se pueden encontrar personas morales consideradas como grandes contribuyentes en función de los ingresos que obtienen. Hasta el 24 de noviembre de 2015, las personas morales con ingresos superiores a 500 millones de pesos eran consideradas como grandes contribuyentes, para efectos de su control y fiscalización.

El 24 de agosto de 2015, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, el cual ampliaría el margen de ingreso señalado anterior para que una persona moral fuese considerada como grande contribuyente. De esta forma, desde el 24 de noviembre de 2015, es la Administración General de Grandes Contribuyentes la encargada de

⁴³ Disponible en http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipPorRegimen.html

ejercer sus atribuciones respecto de las personas morales que perciban ingresos superiores a 1,250 millones de pesos.

Es dable concluir que el Título II “De las Personas Morales” de la Ley del Impuesto sobre la Renta está dirigida al 99.462% de las personas morales activas que existen en nuestro país⁴⁴, no sólo por la contundente estadística, sino por la estructura simple de la determinación del resultado fiscal (ingresos acumulables menos deducciones autorizadas menos PTU pagada para determinar la utilidad fiscal y la respectiva disminución de pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores por el mismo contribuyente).

Y es que no puede considerarse que los grupos de consolidación se encuentran en las mismas condiciones que el resto de las personas morales. Es por tanto, que el último punto referido en el Dictamen en análisis no puede tenerse por acertado, pues lejos de otorgar las condiciones óptimas para impulsar la competitividad de las empresas y el desarrollo del país, se está llevando a una estructura plana de tributación que no se traduce en ningún tipo de beneficio para los grupos de consolidación ni para el desarrollo económico del país.

10.3 Situación actual de los grupos de sociedades que consolidaban fiscalmente

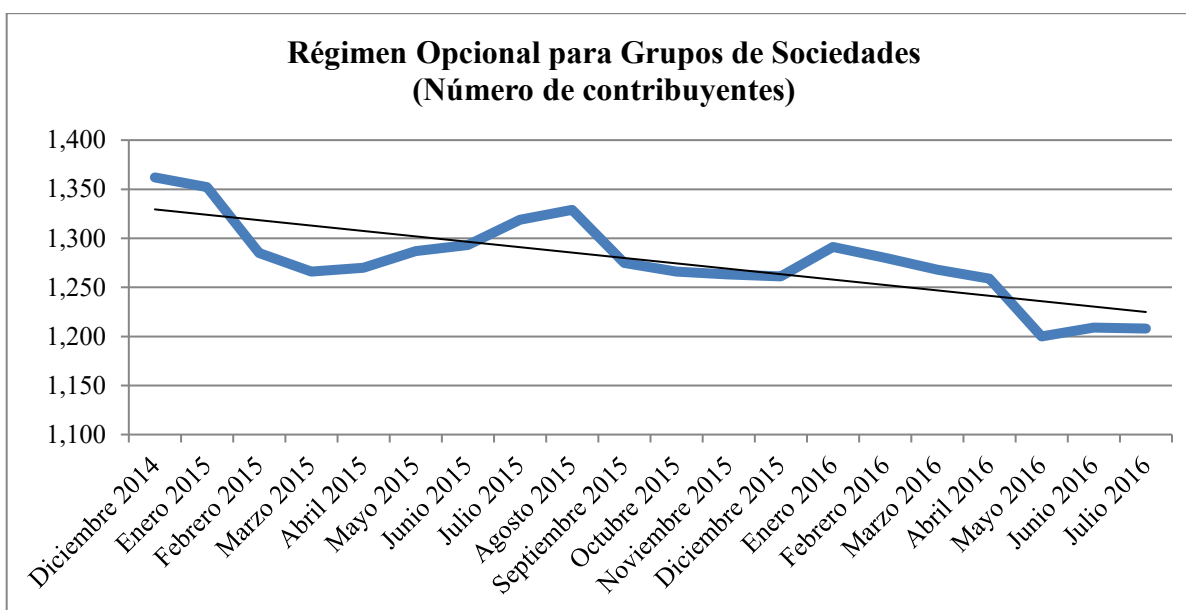
A más de dos años de haber entrado en vigor la reforma fiscal que eliminara el RCF de la Ley del ISR, es posible asegurar que con base en la participación de los contribuyentes y en los índices de recaudación previstos, el ROGS ha cumplido con las expectativas que generó al momento de ser publicado en la Iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta a finales del año 2013. Y es que las expectativas que generó eran mínimas, por tanto, mínimos han sido los resultados que ha arrojado este nuevo régimen.

Refleja lo anterior la participación de los contribuyentes en este nuevo régimen, la cual, ha descendido gradualmente desde su entrada en vigor y hasta la fecha de cierre de la presente tesis (octubre 2016), tal y como se muestra a continuación:

⁴⁴ Cifra a agosto de 2016. Información recabada del portal del SAT el 24 de octubre de 2016. Disponible en http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipTipCon.html

Régimen de opcional para grupos de sociedades			
Periodo	Número de contribuyentes ROGS⁴⁵	Total de personas morales	Proporción
Diciembre 2014	1,362	1,307,525	0.1042%
Enero 2015	1,352	1,310,041	0.1032%
Febrero 2015	1,285	1,315,771	0.0977%
Marzo 2015	1,266	1,322,239	0.0957%
Abril 2015	1,270	1,327,915	0.0956%
Mayo 2015	1,287	1,333,904	0.0965%
Junio 2015	1,293	1,340,504	0.0965%
Julio 2015	1,319	1,346,479	0.0980%
Agosto 2015	1,329	1,351,660	0.0983%
Septiembre 2015	1,275	1,357,334	0.0939%
Octubre 2015	1,266	1,363,035	0.0929%
Noviembre 2015	1,263	1,368,489	0.0923%
Diciembre 2015	1,261	1,371,707	0.0919%
Enero 2016	1,291	1,375,898	0.0938%
Febrero 2016	1,280	1,381,044	0.0927%
Marzo 2016	1,268	1,386,212	0.0915%
Abril 2016	1,259	1,391,689	0.0905%
Mayo 2016	1,200	1,397,355	0.0859%
Junio 2016	1,209	1,404,669	0.0861%
Julio 2016	1,208	1,410,236	0.0857%

⁴⁵ El número de contribuyentes no se muestra por grupos de sociedades, sino que refleja el total de las sociedades integradoras y a las integradas.



Fuente: Servicio de Administración Tributaria⁴⁶

De la tabla y del gráfico anterior, es posible identificar la tendencia descendente en la participación de los grupos de sociedades en el ROGS, lo cual tiene sustento en la debilidad del suscitado régimen, tal y como fue señalado en el análisis desarrollado en el apartado “9.7 ROGS actual”.

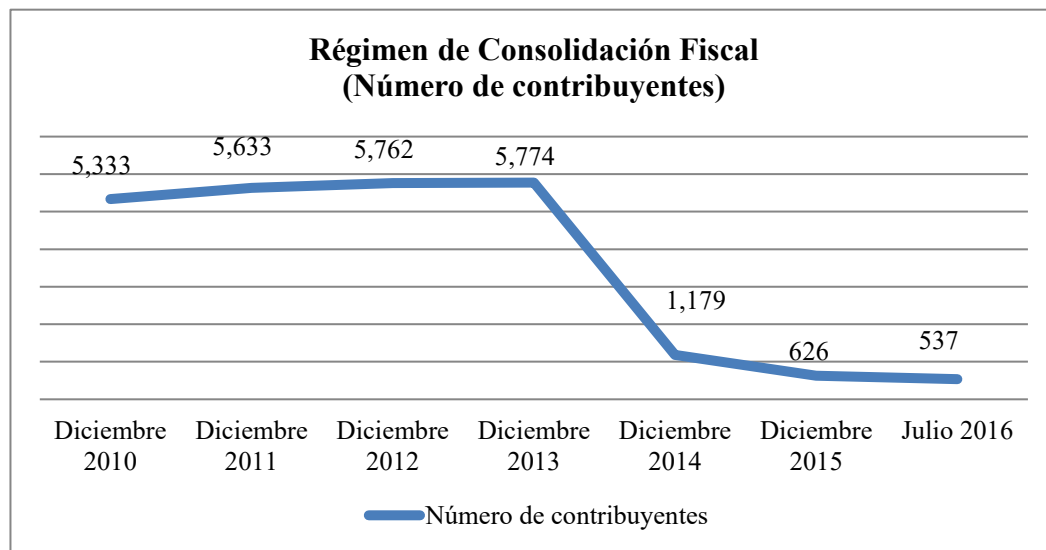
En la práctica, se ha podido identificar que el ROGS no ha aportado el dinamismo suficiente a los grupos de consolidación, por el contrario, para algunos de ellos, este régimen ha implicado una importante carga administrativa adicional.

Al respecto, debe mencionarse que de conformidad con el artículo 32-H del CFF vigente a partir del 2014, ciertos contribuyentes deben cumplir con la obligación de presentar la Declaración Informativa Sobre la Situación Fiscal (DISIF). En efecto, entre los contribuyentes obligados están aquellos que tributan bajo el ROGS, independientemente del monto de sus ingresos, sus activos o trabajadores contratados en el ejercicio anterior.

El indicador de participación de los contribuyentes en el ROGS es notablemente contrastante al compararse con la participación registrada para el RCF. Esto, puede ser corroborado con la información mostrada en la tabla y gráfico que se muestran a continuación:

⁴⁶ Disponible en http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipPorRegimen.html
Fecha de consulta: 29 de septiembre de 2016

Régimen de consolidación fiscal			
Periodo	Número de contribuyentes	Total de personas morales	Proporción
Diciembre 2010	5,333	972,313	0.5485%
Diciembre 2011	5,633	1,042,161	0.5405%
Diciembre 2012	5,762	1,110,478	0.5189%
Diciembre 2013	5,774	1,182,048	0.4885%
Diciembre 2014	1,179	1,307,525	0.0902%
Diciembre 2015	626	1,371,707	0.0456%
Julio 2016	537	1,410,236	0.0381%



Fuente: Servicio de Administración Tributaria⁴⁷

De una simple comparación de las cifras registradas por la participación de los contribuyentes en cada régimen, es sencillo identificar la contundente preferencia de las empresas mexicanas de tributar en un RCF sobre un ROGS: en promedio, durante los últimos cuatro años de vida del RCF tributaron bajo este esquema 5,626 sociedades controladas y controladoras; mientras que el ROGS, desde su incorporación a la Ley del ISR, en promedio ha registrado únicamente a 1,277 sociedades integradoras e integradas, con una clara tendencia descendente.

⁴⁷Disponible en http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipPorRegimen.html. Consultado el 26 de agosto de 2016.

Bajo estas circunstancias, podrían augurarse modificaciones al ROGS a mediano o largo plazo, a fin de incentivar el crecimiento de las empresas mexicanas y de impulsar nuevas inversiones que pudieran generar más empleos y mayor competitividad comercial.

En efecto, el ROGS definitivamente no es una consolidación fiscal. Y si bien los elementos que lo componen pueden hacerlo equiparable a ésta, la naturaleza del régimen lo apartan, en la teoría y en la práctica, de una verdadera consolidación fiscal.

Así, es por lo anteriormente expuesto que resulta dable afirmar que las características con las que cuenta en estos momentos el ROGS no ofrecerán resultados satisfactorios a corto, mediano y largo plazo, pues de ninguna forma promueven la verdadera aplicación de los atributos fiscales generados dentro de un mismo grupo, sino que simplemente ofrecen un diferimiento parcial del impuesto de un ejercicio, cuyo efecto se elimina al sumarse con los diferimientos parciales de otros ejercicios anteriores.

Esta situación lejos de alcanzar su objetivo de impulsar la recaudación tributaria, ha estado generando que los grupos de sociedades ejecuten distintas reestructuras y estrategias comerciales, financieras y fiscales para contrarrestar el golpe que pudo significar la eliminación del RCF. Esto, a su vez, se traduce en un reto para las autoridades fiscales, quienes deberán analizar cada una de las estrategias desarrolladas por los contribuyentes para determinar si fueron llevadas a cabo dentro del marco jurídico de nuestro sistema tributario.

10.4 Consideraciones finales

En la actualidad, la tecnología se ha incorporado de manera notable a los sistemas tributarios, al convertirse en una herramienta que permite a los contribuyentes ofrecer información más precisa en tiempo real, mientras que facilita a las administraciones tributarias su labor como organismos fiscalizadores.

En México, se han incorporado mecanismos relevantes que, a través de la tecnología, han servido como el medio más relevante de transmisión de la información financiera y fiscal entre autoridades fiscales y contribuyentes, tales como:

- Declaración de clientes y proveedores (2003 - 2014)
- Declaración informativa múltiple (2004 - 2017)
- Declaración informativa de operaciones con terceros (2006 - actualidad)

- Comprobantes Fiscales Digitales (CFD) (2009 - 2012)
- Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (2011- actualidad)
- Declaración Informativa de Operaciones Relevantes (2014 – actualidad)
- Dictamen Fiscal a través del programa electrónico SIPRED (1998-actualidad)
- Declaración Informativa de Situación Fiscal (2014 - actualidad)
- Declaraciones Informativas con Partes Relacionadas: Local, Maestra y País por País (2017 en adelante).
- Contabilidad electrónica (2014 – actualidad)

Todas ellas han permitido a las autoridades fiscales conocer, cada vez con mayor detalle, las transacciones de los contribuyentes, montos, entidades involucradas, impuestos trasladados, etc.

Estas herramientas también han llevado a que las actividades de fiscalización de las autoridades fiscales evolucionen, debido a que éstas han disminuido las cargas administrativas que originalmente dedicaban a la fiscalización de requisitos formales (identificación del cumplimiento de requisitos legales en comprobantes fiscales, origen y destino de recursos monetarios, cruces de información con otros contribuyentes, errores matemáticos, etc.) para ahora destinar sus esfuerzos en la naturaleza económica de las operaciones efectuadas por los contribuyentes. Es decir, las autoridades fiscales han dejado de concentrarse en los requisitos documentales para enfocarse en la materialidad y sustancia de las transacciones, con la intención de identificar la razón de negocios que justifiquen la ejecución de las operaciones de los contribuyentes.

México es, sin lugar a dudas, uno de los países que más ha avanzado en la aplicación e implementación de tecnología en materia tributaria⁴⁸. Sin embargo, en los años recientes se han identificado nuevas estrategias impulsadas por administraciones tributarias alrededor del mundo de la mano de la OCDE. Y es que las operaciones entre partes relacionadas de un mismo grupo cada vez son más complejas, por lo que las declaraciones informativas (local, maestra y país por país) se presentarán en cada país miembro de la OCDE y por una gran cantidad de países no miembros de la OCDE. La intención de estas declaraciones es entender las estructuras globales de las empresas multinacionales, identificando los activos utilizados por las empresas del grupo, los riesgos

⁴⁸ <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/tax/articles/tech-in-tax-compliance.html>
Consultado el 17 de junio de 2017

asumidos y las funciones desempeñadas por cada una de las partes involucradas en las transacciones intercompañías.

Todo lo anterior es relevante y útil en materia de consolidación fiscal, toda vez que el avance que ha mostrado nuestro país en la implementación de herramientas tecnológicas que facilitan el cumplimiento de obligaciones fiscales, es un punto favorable que debe ser considerado en eventual análisis de factibilidad sobre el retorno de la consolidación fiscal al sistema tributario mexicano.

En efecto, la tecnología debe facilitar el cumplimiento y la aplicación de las disposiciones fiscales, por lo que una correcta combinación de disposiciones fiscales claras con la utilización de herramientas tecnológicas apropiadas debe ser uno de los factores clave que eviten repetir el error más importante que se cometió con el RCF anteriormente (su innecesaria complejidad para interpretar y aplicar las disposiciones fiscales).

11. FUENTES DE INFORMACIÓN

Ley del Impuesto sobre la Renta 2014. (DOF 11 de diciembre de 2013).

Consultada en <http://www.dof.gob.mx/>

Reformas legislativas a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2010. (DOF 7 de diciembre de 2009)

Consultada en <http://www.dof.gob.mx/>

Ley del Impuesto sobre la Renta 2002. (DOF 01 de enero de 2002).

Consultada en <http://www.dof.gob.mx/>

Reformas legislativas a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2002.

Consultadas en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/legis/reflix.htm>

Ley del Impuesto sobre la Renta 1999. (DOF 31 de diciembre de 1998).

Consultada en <http://www.dof.gob.mx/>

Reformas legislativas a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1984. (DOF 30 de diciembre de 1983)

Consultado en <http://www.dof.gob.mx/>

Reformas legislativas a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1982. (DOF 31 de diciembre de 1981)

Consultado en <http://www.dof.gob.mx/>

Linares, J. (2010). *Consolidación Fiscal Impuesto sobre la Renta Diferido*

(Primera, septiembre 2010 ed.). México: Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública.

Loyo, L. (2009). *Análisis jurídico de la consolidación fiscal* (Segunda, febrero 2010 ed.). México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Graham Walker, R. (2006). *Consolidated statements: a history and analysis*. Sidney, Australia: Sydney University Press.

Presidencia de la República. (2012). *Pacto por México*. México. Consultado en

<http://pactopormexico.org/PACTO-POR-MEXICO-25.pdf>

Servicio de Administración Tributaria. (2016) Consultado en <http://www.sat.gob.mx>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2016) Consultado en

<http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (2016) Consultado en

<http://www.oecd.org/tax/>

Banco Mundial - World Bank (2016) Consultado en <http://www.worldbank.org/>

Rangel, M., Confalonieri, J., & Bernache, M. (2013). *Muera el régimen de consolidación fiscal, ¿viva el régimen de integración fiscal? Puntos finos* (221), 39-48.

Morales, Raul (2013) *La consolidación fiscal en México, ¿un “privilegio”?* Dinero en Imagen.

Consultado en <http://www.dineroenimagen.com/2013-07-15/23052>

Normas de Información Financiera (NIF) 2015 México, D.F. : Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera : Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015.

Normas de Información Financiera (NIF) 2010 México, D.F. : Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera : Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) 1971 México, D.F.: Comisión de Principios de Contabilidad

SCJN. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II, Página 1237. *Tesis: 2a./J. 58/2015 (10a.) Consolidación fiscal*. Consultada en <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Clase=DetalleTesis BL&ID=2009104 &Semana=0>

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Pág. 5, Agosto de 2001, *Consolidación fiscal*.

Consultada en <http://ius.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/1011/1011409.pdf>