

Anexo 7

Análisis del régimen de consolidación fiscal

Sylvia Meljem Enríquez, Christian R. Natera** y Arturo M. Fernández****

1. Antecedentes

Una de las principales objeciones y cuestionamientos que se han planteado respecto del régimen de consolidación fiscal es que económicamente se considera como sujeto al “ente económico” conocido como grupo consolidado, a pesar de que no es una “persona jurídica”. No hay que olvidar que el derecho sirve para regular conductas sociales y por lo mismo debe adecuarse a las realidades sociales que pretende regular. El derecho constituye un medio y no un fin en sí mismo, por lo que debe satisfacer los requerimientos y necesidades de la sociedad.

Tomemos, como ejemplo de lo mencionado, que la ley regula la existencia de las personas morales,¹ reconociendo la imposibilidad de que un individuo sea capaz de conseguir por sí mismo todos los fines que se proponga. Para combatir esa imposibilidad fáctica, el derecho ha ofrecido una solución para que los hombres puedan cumplir los fines comunes y duraderos que comparten con otros. De esta manera surgen las personas morales como una ficción creada por el derecho y mediante la cual se consigue la separación entre la esfera jurídica de la persona moral y los individuos que la integran.

Es una realidad irrefutable que en la actualidad las empresas han tenido que organizarse a través de estructuras corporativas muy distintas, obedeciendo a varias razones y necesidades de muy diversa índole, entre las cuales se encuentran algunas de tipo jurídico. El desarrollo e integración de las economías en un ambiente de globalización, el exceso de regulaciones y la evolución en la forma de hacer negocios han llevado a las empresas a la necesidad de constituir varias personas morales con objetivos individuales concretos, pero a su vez,

* Jefe del Departamento Académico de Contabilidad del ITAM.

** Coordinador del área fiscal del Departamento Académico de Contabilidad del ITAM.

*** Rector del ITAM.

¹ También llamados entes colectivos o personas jurídicas en sentido estricto.

formando parte de un mismo grupo de intereses económicos con fines comunes. Hoy en día vemos que en el mundo, la mayor parte de las relaciones económicas mundiales se llevan a cabo por grupos de empresas.

Siendo realmente estos grupos una unidad de intereses económicos, a pesar de estar conformados por varias entidades jurídicas individuales, surge la necesidad de plantearnos las siguientes preguntas: ¿es económicamente deseable que estos grupos de empresas que conforman una unidad de intereses económicos reciban un tratamiento fiscal que corresponde a empresas individuales, o bien, sería más apropiado diseñar un régimen que vea a esa entidad económica como un todo, a pesar de estar formado por varias personas jurídicas distintas? ¿Cuál de las dos posibilidades generaría un régimen fiscal más objetivo y justo?

Para encontrar una respuesta a las interrogantes planteadas, consideramos necesario mencionar los principios de proporcionalidad y equidad que, conforme a nuestra Constitución, deben observar las contribuciones. Entendemos que el principio de equidad se cumple cuando se observa la máxima de tratar de igual manera a los iguales y de manera distinta a los desiguales. El principio de proporcionalidad consiste en gravar a cada uno en función de su capacidad contributiva, de tal manera que pague más quien más tenga.

Consideramos que en sí misma, la necesidad que tiene un grupo de empresas de estructurarse a través de personas morales distintas hace al grupo distinto de aquellas empresas que no requieren de tal estructura. Siendo distintos los sujetos, encontramos que conforme al principio de equidad se justifica la creación de un régimen fiscal especial que sea acorde con las características del grupo de empresas, pero sin que el mismo implique ventajas o gravámenes adicionales.

Si el objetivo del impuesto sobre la renta (ISR) es gravar la riqueza generada, nos parece que resulta mucho más objetivo (y en consecuencia más justo) considerar al grupo de empresas como un sólo ente económico y gravar los resultados del todo, en lugar de gravar a las partes en forma aislada en individual, pues se consigue una mejor apreciación de la realidad económica completa y de la esencia integral del negocio y del ente económico como generador de riqueza. Lo que se debe alcanzar a través de un régimen de consolidación fiscal es que los grupos de empresas no tengan una incidencia tributaria mayor (ni tampoco menor) a la que les hubiera correspondido de haberse estructurado mediante una sola persona moral con varias áreas o sucursales. En síntesis, el régimen de consolidación fiscal debe procurar una

neutralidad al determinar la base gravable del grupo de empresas que se pretende consolidar para efectos fiscales.

2. Propuestas de modificación al régimen de consolidación fiscal

Actualmente nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) prevé un régimen de consolidación fiscal. Sin embargo, éste se encuentra muy lejos de lograr esa neutralidad que se pretende conseguir.

Diversas disposiciones relativas al régimen de consolidación fiscal se encuentran plasmadas en la Resolución Miscelánea Fiscal provocando inseguridad jurídica para los contribuyentes. En aras de garantizar a los contribuyentes certeza, estabilidad y seguridad jurídica, proponemos que todas las disposiciones se incorporen al texto de la ley. A continuación proponemos algunas modificaciones al régimen de consolidación fiscal para alcanzar dicha neutralidad, pero sin que el régimen otorgue ventajas fiscales adicionales para los grupos de empresas en perjuicio del fisco y de la sociedad.

2.1. Definición de sociedades controladoras

A través de la reforma fiscal de 1999 se crearon dos categorías de sociedades controladoras: las controladoras puras y las operativas. En términos generales podemos decir que una sociedad controladora se considerará pura cuando al menos del 80% de sus ingresos provengan de su actividad como tenedora de acciones, en caso contrario estaremos en presencia de una controladora operativa. La importancia de la clasificación de una sociedad controladora como pura u operativa radica en la forma en que se incluirá en el proceso de consolidación. En el caso de las controladoras operativas, sólo será posible consolidarlas al 60%, mientras que las controladoras puras podrán consolidarse al 100%.

En relación con las disposiciones que contempla la LISR para clasificar a las controladas en puras u operativas, consideramos conveniente hacer las siguientes modificaciones:

1. En primer lugar hay que destacar el problema que representa consolidar a la controladora operativa sólo al 60%. En realidad no hay una razón económica que justifique una limitante de esta naturaleza. Tal disposición fue incorporada por motivos recaudatorios que distorsionan indebidamente el régimen de consolidación, por lo que debería eliminarse la clasificación.

2. La ley indica qué ingresos deben considerarse como obtenidos por las funciones de tenedora de acciones. Entre ellos se incluye a los dividendos pero no se aclara si se deben tomar en cuenta sólo los percibidos por sociedades controladas por el grupo o también los percibidos por personas morales ajenas a la consolidación, lo que puede cambiar la situación de una controladora para su clasificación como pura u operativa. En nuestra opinión, lo adecuado sería considerar la totalidad de los dividendos, pues realmente éstos se derivan de una de las principales funciones de una tenedora de acciones.
3. Para calcular el porcentaje de ingresos obtenidos por la actividad de tenedora de acciones, la ley indica que debe considerarse un plazo de 10 años. Mediante la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) se contempla la posibilidad de que la controladora no cuente con dicha antigüedad, pero no se contempla el supuesto en que la controladora se haya constituido (dentro de ese plazo) con fines distintos de ser una tenedora de acciones y que posteriormente haya realizado tal actividad. De considerar el periodo en que la sociedad no era tenedora de acciones, el porcentaje se vería afectado, abriendo la posibilidad de que la sociedad se considerase controladora operativa en lugar de pura, situación que a nuestro juicio no es correcta, pues puede suceder que la sociedad sólo realice funciones de tenedora actualmente. Pensamos que en casos como éste, sólo deben considerarse los años en que la sociedad realiza funciones de tenedora de acciones.

2.2. Definición de sociedades controladas

En relación con este punto consideramos convenientes dos modificaciones:

1. Abrir nuevamente la posibilidad de consolidar sociedades en las que se ejerza control efectivo aunque no se tenga una participación accionaria (directa o indirecta) de más del 50%. Cabe mencionar que esta posibilidad existía antes de 1999.
2. Contemplar la posibilidad de incorporar a la consolidación a sociedades residentes en países con los que México tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información fiscal. Este punto también estaba previsto con anterioridad a las reformas de 1999.

2.3. Participación consolidable

Seguramente la reforma más importante del año 1999 consistió en que la controladora debe determinar su resultado fiscal consolidado considerando los elementos señalados en el artículo 57-E de la ley que corresponde a las controladas en la participación consolidable. La participación consolidable se obtiene de multiplicar la participación accionaria (directa o indirecta) que la controladora tenga al cierre de ejercicio en cada controlada, por el 60%.

Consideramos que no existe una justificación económica por virtud de la cual deban integrarse los elementos de consolidación sólo al 60%. Por ello se propone abandonar el concepto de participación consolidable e incluir los elementos mencionados de las controladas en función de la participación accionaria directa o indirecta que la controladora tenga al cierre del ejercicio.

2.4. Determinación del resultado fiscal consolidado

A partir de 1999 se debe ajustar el resultado fiscal consolidado para eliminar el beneficio que en su momento se obtuvo al amortizar la pérdida de una controlada, cuando dicha pérdida hubiera expirado para la controlada sin ser amortizada. Para esta eliminación, las pérdidas se actualizarán hasta el último mes del ejercicio en que se lleve a cabo el ajuste, lo cual resulta criticable pues al amortizar la pérdida para la determinación del resultado fiscal consolidado, la misma se actualizó hasta el último mes de la primera mitad.

También en relación con el párrafo anterior y como consecuencia de la clasificación de controladoras incorporada mediante la reforma de 1999, la ley dispone que en caso de que la pérdida hubiera sido generada por la controladora, ésta no deberá ser adicionada si se generó por sus actividades como tenedora de acciones. A pesar de que la propia ley indica que a través de la Resolución Miscelánea Fiscal se deberán dictar las reglas para la determinación de la pérdida, en dicha resolución no se establece ningún procedimiento para su determinación.

2.5. Desincorporación de controladas

La ley indica que la controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior, mediante la presentación de una declaración complementaria por dicho ejercicio. Si el supuesto para desincorporar una controlada se materializa con anterioridad a que la controladora deba presentar su declaración en forma consolidada,

resultaría absurdo tener que presentar una declaración complementaria, toda vez que los efectos de la desincorporación se podrían incluir en la declaración normal del ejercicio anterior. Por lo anterior consideramos conveniente aclarar este supuesto en la misma disposición, con el fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

En cuanto a los dividendos piramidados que deben adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada por no provenir de las cuentas de utilidad fiscal neta o de utilidad fiscal neta reinvertida de la controlada que se desincorpora, consideramos conveniente aclarar que el supuesto sólo sería aplicable para aquellos dividendos y utilidades que fueron distribuidos con posterioridad al 1º de enero de 1999.

2.6. Régimen de dividendos.

Conforme al artículo 57-O de la LISR, los dividendos que se distribuyan entre sí las sociedades que consolidan y que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) o de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE) de dichas sociedades, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la controladora que los distribuye, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore ésta o se desconsolide el grupo.

Si bien es cierto que el libre flujo de dividendos es un elemento fundamental para lograr la neutralidad que busca el régimen de consolidación, también hay que reconocer que a través de estas disposiciones se abren espacios que ofrecen la posibilidad de diferir injustificadamente el pago del impuesto que corresponde a dichas utilidades.

Con el fin de evitar que se cometan abusos y se difiera el pago del impuesto de manera injustificada, proponemos que las sociedades que distribuyan o reciban dividendos o utilidades no provenientes de CUFIN o CUFINRE lleven una cuenta de control sobre dichos dividendos o utilidades. Esta cuenta recibiría el nombre de cuenta de utilidades distribuidas pendientes de gravamen (CUDIPEG).

En términos generales, la CUDIPEG funcionaría de la siguiente manera:

- La sociedad que distribuye utilidades no provenientes de CUFIN o CUFINRE por las que no se deba pagar el impuesto conforme al citado artículo 57-O de la LISR, registrará el monto de dichas utilidades en la cuenta.

- La sociedad que reciba las utilidades las registrará en una variante de la cuenta denominada Cuenta de utilidades recibidas pendientes de gravamen (CUREPEG). Cuando ésta sociedad distribuya utilidades, primero deberá agotar el saldo de la CUREPEG y sólo hasta que éste se haya agotado, podrá distribuir utilidades provenientes de CUFINRE. Una vez agotado el saldo de esta última podrán distribuirse utilidades con cargo a la CUFIN.
- Las utilidades provenientes de la CUREPEG no pagarán el impuesto, sino hasta que se den los supuestos a que se refiere el primer párrafo del artículo 57-O de la LISR o hasta que sean distribuidas a personas ajenas a la consolidación.
- Cuando la sociedad que distribuyó las utilidades pendientes de gravamen deba cubrir el impuesto que a las mismas corresponde, las descontará de la CUDIPEG. En este caso, las sociedades que recibieron dichas utilidades las descontarán del saldo de la CUREPEG y se aplicarán al saldo de la CUFIN. Estos movimientos deberán también quedar reflejados en las cuentas consolidadas en la medida en que las utilidades por las que se pagó el impuesto no hubieran sido consideradas en el resultado consolidado.

Aunque consideramos conveniente el manejo y control de las utilidades pendientes de gravamen, reconocemos que el mismo implicaría una enorme carga administrativa para las empresas del grupo, además de ser un control complejo que presenta cierto grado de dificultad en cuanto a su fiscalización. Por lo anterior consideramos conveniente analizar la posibilidad e implicaciones de que dicho control se lleve desde la controladora y sea ésta quien determine los movimientos en las cuentas de las empresas del grupo.

2.7. Pagos provisionales

Conforme a lo que establece la ley actual, tanto la controladora como las controladas deberán determinar sus pagos provisionales y el ajuste a éstos de manera individual y enterarlos directamente a la SHCP, pudiendo acreditarse hasta por la participación consolidable que se tenga al cierre del ejercicio, contra el impuesto anual consolidado. Además de lo mencionado, por disposición transitoria se estableció que durante los ejercicios 1999 y 2000, la controladora adicionalmente deberá presentar pagos provisionales consolidados considerando sus ingresos y los de todas las controladas en la participación consolidable, pudiendo acreditar contra el pago consolidado los individuales en la participación consolidable.

Esta disposición resulta poco favorable al régimen de consolidación, pues genera una alta probabilidad de que la controladora no cuente con el flujo de efectivo necesario para cubrir el excedente que en su caso represente el pago consolidado, puesto que las controladas entregaron los recursos directamente a la SHCP.

Por lo anterior proponemos que tanto las controladas como la controladora efectúen pagos provisionales de la siguiente manera:

- Las controladas determinarán individualmente sus pagos provisionales conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la LISR. Enterarán a la autoridad fiscal el resultado de multiplicar el importe del pago provisional por la diferencia que se obtenga de restar a la unidad la proporción que represente la participación accionaria que la controladora tuvo de manera directa o indirecta de sus acciones con derecho a voto al cierre del ejercicio inmediato anterior. A la controladora le enterará la diferencia, a fin de que cuente con los recursos necesarios para cubrir el pago provisional consolidado.
- La controladora deberá efectuar los pagos provisionales consolidados, siguiendo la mecánica establecida en el citado artículo 12, pero considerando los ingresos nominales consolidados, que se determinarán sumando los ingresos nominales de la controladora y las controladas, disminuidos por los conceptos especiales de consolidación (CEC) que originen ingresos para la controladora y las controladas, en proporción a la participación accionaria directa o indirecta que tuvo en las controladas al cierre del ejercicio inmediato anterior. Deberá aplicarse un coeficiente de utilidad consolidado, que se obtendrá eliminando el efecto de la deducción inmediata en la utilidad o pérdida fiscal consolidada del último ejercicio de 12 meses, sin que resulte anterior en más de 5 ejercicios fiscales, y dividiendo el resultado entre los ingresos nominales consolidados del mismo periodo.
- Para efectos de los pagos provisionales consolidados, sólo podrán disminuirse las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar. En ningún caso podrán restarse las pérdidas individuales de la controladora o de las controladas anteriores a la consolidación.
- La controladora deberá efectuar un ajuste a los pagos provisionales consolidados aplicando el procedimiento establecido en el artículo 12-A de

la ley, pero considerando el resultado fiscal consolidado y los pagos provisionales consolidados que correspondan al periodo del ajuste.

2.8. Impuesto al activo

Como se mencionó previamente, el impuesto al activo (IMPAC) fue originalmente creado como un impuesto mínimo, complementario del ISR. Cabe mencionar que desde el año de 1996 no ha sido reformada la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC), a pesar de que la LISR ha sufrido importantes modificaciones.

Resulta a todas luces criticable que ante una reforma al régimen de consolidación fiscal como la que se presentó en 1999 no se hubiera reformado la LIMPAC puesto que se presenta una terrible disparidad entre el nuevo régimen para ISR y lo que dispone la LIMPAC, al grado que no guardan ninguna relación ni congruencia. Mostrando una intolerable carencia de técnica legislativa, mediante disposiciones y opciones favorables planteadas en la LISR se pretendió actualizar las disposiciones relativas al IMPAC para armonizarlas con el nuevo régimen de consolidación que se plantea en la LISR.

A continuación se presenta de manera sucinta una relación de dichas incongruencias y sus adecuaciones:

- La LIMPAC establece la consolidación de activos y pasivos en función de la participación accionaria promedio del año, a diferencia de lo que ocurre en la LISR, según la cual se consideran los elementos en función de la participación consolidable.² A través de la LISR se indica que los contribuyentes podrán optar por aplicar para efectos del IMPAC la participación consolidable, debiendo mantener esta opción durante todo el tiempo que se tribute conforme al régimen de consolidación.
- También se aclara a través de la LISR, que el ISR acreditable será el que resulte de disminuir al causado al 35% sobre el resultado fiscal consolidado, el impuesto diferido por la utilidad fiscal reinvertida. El impuesto diferido sólo podrá considerarse como causado para efectos del IMPAC y acreditarse contra éste hasta el ejercicio en que efectivamente se pague.

² El 60% de la participación accionaria directa o indirecta que la controladora tenga al cierre del ejercicio.

- Al desincorporar una controlada se deberá disminuir del IMPAC consolidado pendiente de recuperar de ejercicios anteriores lo que corresponda a la controlada que se desincorpora. En caso de que éste sea mayor que aquél, la controladora deberá enterar la diferencia.
- En caso de haber optado por pagar el IMPAC en función de la participación consolidable, el grupo podrá aplicar los artículos 7-A y 7-B para sus pagos provisionales y ajuste de IMPAC. La controladora podrá acreditar contra los pagos provisionales y ajuste consolidados, los efectuados por sí misma y por las controladas en función de la participación consolidable.