

**EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.
UN ESTUDIO EN EL MARCO DEL PACTO POR MÉXICO**

Área de investigación: Contribuciones

Ma. Enriqueta Mancilla Rendón

Facultad de Negocios

Universidad La Salle

México

maenriqueta.mancilla@ulsa.mx

XVIII
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



Octubre 2, 3 y 4 de 2013 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración

EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. UN ESTUDIO EN EL MARCO DEL PACTO POR MÉXICO

Resumen

Los compromisos firmados en el documento “Pacto por México” sitúan, que a través de la inversión pública y privada, se busca generar condiciones que permitan el crecimiento económico, vía empleos formales y bien remunerados para alcanzar la competitividad de la misma. Los sectores estratégicos que intensificarán la competencia económica son telecomunicaciones, transporte, servicios financieros y energía. También se busca fortalecer la capacidad financiera del Estado a través de simplificar el cobro de los impuestos, además de eliminar los privilegios fiscales, en particular, el régimen de consolidación fiscal. El régimen tuvo presencia en México desde la época posrevolucionaria, y resurge con el decreto de beneficios fiscales aplicables a las empresas que tenían como propósito fomentar la industria y el turismo. El sector empresarial en México, empresas trasnacionales, pequeñas y medianas, han contado con el régimen opcional, el cual permite el diferimiento del pago del impuesto. Se trata de un estudio exploratorio, que permite conocer la importancia del régimen de consolidación fiscal, el aprovechamiento del régimen de consolidación en las empresas pequeñas, medianas y grandes, y la recaudación que se obtiene a través de este régimen.

Palabras clave: Régimen de Consolidación Fiscal, Recaudación, Pacto por México

Abstract

The agreement signed in the "Pact for Mexico" place that through public and private investment is to generate conditions for economic growth, and formal jobs for competitiveness. Strategic sectors intensified economic competitions are telecommunications, transportation, financial services and energy. It also seeks to strengthen the financial capacity of the state through simplifying the collection of taxes, and eliminate tax privileges, in particular the tax consolidation regime. The regime had a presence in Mexico since the post-revolutionary age, and rises with the decree of tax benefits to companies that were intended to promote industry and tourism. The business sector in Mexico, multinational corporations, small and medium have had the optional regime, which allows the deferred of the tax payment. This is an exploratory study to find out the importance of the tax consolidation regime, the use of the consolidation regime in small, medium and large, and collection obtained through this régime tax.

Key words: Tax consolidation regime, collection, México pact



EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. UN ESTUDIO EN EL MARCO DEL PACTO POR MÉXICO

1. Introducción.

1.1 La Mipyme y el financiamiento.

Diversos estudios han mostrado la importancia de la Micro, Pequeña y Mediana empresa (Mipyme). Se ha subrayado sobre el número de entidades económicas que componen este sector empresarial en México, así como el número de trabajadores que emplean y el sector empresarial donde se desarrollan (INEGI, 2009). También es sabido que la Mipyme necesita ser competitiva en el mercado globalizado, y que en la mayoría de los casos, en ella prevalece la ausencia de recursos financieros, tecnológicos, y bienes de capital, situación que no favorece para ser productiva, ni para generar más empleos, y así beneficiar su desarrollo interno para hacer frente a un mercado globalizado.

También se conoce que la “economía mexicana no cuenta con financiamiento interno favorable para impulsar la dinámica económica nacional [...] Tampoco se dispone de un sistema bancario que pueda expandir créditos de manera que éstos fomenten la inversión” (Mancilla, 2011 p. 21). En una encuesta que elaboró el Banco Mundial, muestra que durante los meses de enero a marzo de 2013 solamente el 3.71% de las empresas se presentarán a las instituciones financieras para solicitar financiamiento; entre los factores que han incidido en la disminución de la solicitud de financiamiento son “la situación económica, las altas tasas de interés que cobran los bancos y la poca rentabilidad de las empresas” (Tax Editores, 2013).

1.2 Representatividad de las empresas trasnacionales en México.

En la actividad económica mundial participan activamente los grupos de empresas con industria trasnacional. La rapidez de los cambios económicos mundiales ha propiciado que las empresas trasnacionales concatenen su actividad en un mercado abierto, regulado, y competitivo; éstas han robustecido el comercio internacional. Según Basave (2000, p. 7) “alrededor de la actividad de -empresas globales- y de -empresarios con visión global- parecieran girar los destinos de naciones y regiones enteras del planeta”, debido a que las trasnacionales son empresas que han manifestado respeto y cumplimiento de las normas jurídicas y sociales. En este sentido, los Estados colaboran para fortalecer el marco legal y político internacional en el que se desarrolla las empresas trasnacionales (OECD, 2011, p. 15).

El INEGI da evidencia en el censo económico de 2009 sobre el comportamiento y representatividad de la grande empresa en México; el 0.2% de las trasnacionales están en este porcentual, generan empleo al 35.2% de las personas ocupadas y la producción total de los bienes y servicio es del 73.9%, es decir, casi 74 pesos de cada cien los producen las trasnacionales, siendo este grupo de empresas el que sustenta en un porcentaje importante



la economía de este país, sin la consideración de las medianas empresas que puedan estar vinculadas como partes relacionadas (0.6%).

1.3 La recaudación de impuestos en materia del Régimen de Consolidación Fiscal.

La Administración General de Grandes Contribuyentes, perteneciente al Servicio de Administración Tributaria, es la administración que se especializa en los procesos de recaudación, auditoría, atención y vigilancia jurídica de Grandes Contribuyentes. Los contribuyentes que son de su competencia se encuentran aquellos que conforman un grupo de empresas, cuya finalidad es de determinar el Impuesto Sobre la Renta (ISR) a los resultados del todo, en lugar de hacerlo por cada una de las sociedades. Esta situación crea un beneficio en los flujos de efectivo del grupo, lo que produce el pago diferido del ISR hasta el momento en que se desconsolide el grupo, se desincorpore alguna de las empresas, o bien, se generaren utilidades, por lo que el pago del ISR se difería por tiempo indefinido. Con la reforma fiscal de 2010 se limitó a cinco ejercicios el diferimiento del pago del ISR.

La Auditoría Superior de la Federación planea de manera específica los rubros que examinará, considerando la importancia, pertinencia y factibilidad de su realización. Con base en los criterios generales y particulares establecidos en la Normativa Institucional de la Auditoría Superior de la Federación se definen los criterios de selección. El objetivo de realizar la auditoría para el ejercicio fiscal 2009 fue fiscalizar la gestión financiera de la recaudación, verificando la observancia del proceso para el cobro, registro contable, entero y presentación en la Cuenta Pública, de conformidad con la normativa aplicable; verificar las auditorías fiscales practicadas a los grandes contribuyentes y su efecto en la recaudación; así como el cumplimiento de los objetivos y metas relacionados con estas operaciones (ASF, 2011, p. 1).

De acuerdo con la OCDE (2011, p. 67), “más de un tercio de la recaudación tributaria depende del petróleo”, y en México, a través del presupuesto de ingresos, se recupera lo estimado. La Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal 2009 estimó recaudar en materia del ISR \$596,053.9 millones de pesos, y Cuenta Pública 2011 publica la recaudación por concepto de Ley, la cantidad de \$629,040.72 millones de pesos para el mismo ejercicio, es decir 5.5% más de lo estimado, de los cuales el 45.55% corresponde al concepto de Personas Morales. Del total del ISR recaudado (incluye el régimen de sueldos y salarios, inversiones en regímenes fiscales preferentes, servicios profesionales, arrendamiento, intereses, enajenación de bienes, otras retenciones, pagos al extranjero, y obtención de premios) el régimen de consolidación fiscal corresponde el 11.39%, que en términos del rubro de las personas morales representa el 25% de la recaudación, es decir, \$71,673.07 millones de pesos. Dicha recaudación se obtuvo de pagos provisionales y del ejercicio.



Recaudación del ISR en 2009 por concepto de Ley. (Miles de pesos)				
Concepto	Total ISR Recaudado	%		
Personas Morales	286,515,594.80	100	45.55	
De las personas morales	19,156,881.90	6.70	3.05	
Régimen simplificado. Impuesto propio	2,722,919.50	1.00	0.44	
Régimen simplificado. Impuesto de sus integrantes	724,027.00	0.30	0.12	
Consolidación	71,673,074.70	25.00	11.39	
Régimen General de Ley	184,713,518.50	64.50	29.36	
Dividendos	6,306,899.90	2.20	1.00	
Fondo de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad	1,218,273.30	0.40	0.19	
Total ISR Recaudado:	629,040,729.40		100	
Fuente: Elaboración propia con base en los datos de: EAI 2009, ACTCI, SAT.				

En sentido opuesto, el Presupuestos de Gastos Fiscales para el 2009 estimó Impuestos Sobre la Renta Empresarial por conceptos de Régimen de Consolidación Fiscal en \$12,478 millones de pesos, el cual consiste en un diferimiento del impuesto, por lo que el gasto fiscal que se reporta ingresa en los futuros ejercicios fiscales¹. Los gastos fiscales son “apoyos indirectos autoaplicativos del Gobierno hacia diversos sectores de la economía o de contribuyentes mediante marco tributario. [...] permiten a sus beneficiarios [...] diferir el pago de los impuestos.” El monto reportado en el presupuesto de gastos fiscales son estimaciones de ingresos que el erario no percibe, “por la autoaplicación de parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales”.

Los datos que se estudian corresponden a la información más integral, completa, y oficial que se encontró disponible, además de ser la más reciente debido a que Cuenta Pública 2012 no publica la información relativa a este renglón, y Cuenta Pública 2013 aún no está liberada. En este sentido, el porcentual de la recaudación por concepto del Régimen de

¹ La operación de la industria maquiladora en México “está regulada por un conjunto de disposiciones legales que norman el proceso industrial o de servicio, destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas, para su exportación posterior” (CEFP, 2003, p.21). El marco jurídico de las maquiladoras está integrado por leyes aduaneras, del comercio exterior, de renta, de IVA, tratados, acuerdos mutuos, decretos, resoluciones misceláneas, criterios de la autoridad, y reglamentos administrativos. En materia de Impuestos Sobre la Renta, los fundamentos fiscales más importantes son en relación al establecimiento permanente, y el capítulo de las multinacionales, ambos en el mismo título. De acuerdo a lo anterior, el gasto fiscal para el caso de las maquiladoras prevalece una exención parcial al estimar la utilidad fiscal como el 3% del valor total de los activos o del monto total del costo y gastos de operación y reducción de la base al excluir los inventarios (exención fiscal vigente al ejercicio fiscal 2013). Esta exención se otorga mediante decreto presidencial, “para impulsar a la industria maquiladora, ya que constituye un importante sector generador de inversiones y empleos” (DOF, 30 octubre de 2003), y se trata como una exención, a diferencia del Régimen de Consolidación Fiscal que es un diferimiento de pago de impuestos, monto que será reintegrado a la hacienda pública en el futuro. El Presupuesto de Gastos Fiscales estimó el costo de la exención para las maquiladoras en 2009 por \$13,408 millones de pesos, partida que será irrecuperable para hacienda, representando un gasto fiscal.



Consolidación Fiscal que se identifica es un valor representativo en relación a la recaudación de Ley de las personas morales.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) considera que algunas debilidades del sistema de impuesto sobre la renta empresarial implican complejas planeaciones fiscales de las empresas transnacionales, incluso plantea que “ciertos cambios en las reglas pueden ayudar a evitar el abuso” (2012, p. 76). Dichas debilidades, vinculantes con una reforma planteada en el Pacto por México, refiere a “las limitaciones a la consolidación de pérdidas de empresas recién adquiridas que pueden usarse para compensar el gravamen de las utilidades dentro de grupos corporativos”, y lo ejemplifica con la práctica abusiva, común en México, que las empresas de líneas aéreas privadas “generan fuertes pérdidas que después la empresa consolidada puede deducir” (p. 77).

1.4 El Pacto por México.

Uno de los propósitos del nuevo gobierno de la república es impulsar la inversión extranjera directa. La imagen de México como un “país inseguro y violento se ha disipado entre los inversionistas extranjeros” (Hopkins, 2013), lo cual coadyuva para fomentar este propósito. El actual Presidente de México replicó un mecanismo que fue usado por anteriores administraciones federales, el acuerdo denominado “Pacto por México”, el cual firmaron el Presidente de la República Mexicana Peña Nieto y los presidentes de los principales partidos políticos. El compromiso de estudio que compete especifica que *“se eliminarán los privilegios fiscales, en particular, el régimen de consolidación fiscal. Se buscará reducir el sector informal de la economía”*, así como impulsar la Eficiencia Recaudatoria, *“mejorando y simplificando el cobro de los impuestos. Asimismo, se incrementará la base de contribuyentes y se combatirá la elusión y la evasión fiscal”* (Peña, 2013).

La agenda estratégica para las reformas en México que propone la OCDE, entre ellas la pérdida de ingresos y los gastos fiscales que se examina en la hacienda pública, complican el sistema tributario, además que el sistema permite que las empresas realicen planeaciones fiscales agresivas y la evasión fiscal, a través de “rubros que reciben un trato favorable”. La OCDE considera eliminar los gastos fiscales para ampliar la base tributaria, simplificar y transparentar la gestión del sistema tributario. Concatenando las estrategias para las reformas de la OCDE y el Pacto por México, coinciden en ampliar la base tributaria y reducir los gastos fiscales. La informalidad disminuye la base tributaria, y se requiere de “reformas estructurales adicionales”, debido a que sus causas rebasan “el ámbito de la tributación ya que los impuestos generales al trabajo son relativamente moderados en México” (2012, p. 73).

Estudios serios empíricos dan evidencia que el sector empresarial de las grandes empresas opta por el Régimen de Consolidación Fiscal. El estudio también muestra que la Mipyme conoce poco sobre tópico del régimen de consolidación fiscal y de los beneficios económicos que provee (Mancilla, 2013a). Es importante recordar que el régimen de



consolidación fiscal es un régimen del cual la hacienda pública obtiene una cuarta parte de recaudación sobre el régimen fiscal de las personas morales.

2. Revisión de la literatura teórica y hermenéutica.

Se tiene presente en México el régimen de la consolidación fiscal desde el año de 1925. La Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) vigente establecía que las sociedades con una personalidad jurídica distinta y con una relación de negocios que “fusionen su contabilidad, administración y liquiden unidas sus operaciones podrán hacer [...] las declaraciones que exige la Ley [...], comprendiendo en ellas el total de sus ingresos percibidos por dichas sociedades” (Labrador y Penilla, 2006:36). En este momento el régimen de la consolidación fiscal se entendía como un derecho que dependía de los contribuyentes ejércelo o no, convirtiéndose después en una situación obligatoria para todo el grupo.

El régimen fiscal se derogó en el año de 1951 debido a que no llegó aplicarse. Sin embargo, en 1973 surge nuevamente la opción del régimen de consolidación fiscal cuando se publicó el decreto de beneficios fiscales aplicables a las empresas que tenían como propósito fomentar la industria y el turismo. Este decreto es el precedente del actual régimen de consolidación fiscal (Arizmendi, 2013). El régimen permitió a las sociedades que integraban el grupo sumar los resultados de las empresas integrando una sola base gravable para el pago del impuesto “sin importar la participación que la empresa controladora² tuviera en el capital de cada una de las empresas promovidas”.

La Ley del ISR de año 1982 incorpora el tratamiento específico de consolidación en el régimen general de Ley “como una medida vanguardista de nuestro sistema fiscal” (Labrador y Penilla, 2006:36). La Ley establecía que “las utilidades o pérdidas de las sociedades controladas debían sumarse o restarse en la misma proporción en que la “sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas durante el ejercicio fiscal” (Nieto y Curiel, 2010:7).

En el periodo de 1982 a 1988 la consolidación fue al 100% de participación accionaria. Las sociedades controladas³ podían serlo por “control accionario” y “control efectivo”. En este periodo el flujo de fondos a la sociedad controladora eran sobre la participación accionaria.

² Una sociedad controladora debe cumplir con los requisitos siguientes:

I. Que se trate de una sociedad residente en México.

II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. No se consideran las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista (LISR, art. 64).

³ Una sociedad controlada es “una sociedad residente en México para efectos fiscales, cuya mayoría de acciones con derecho a voto son propiedad en forma directa o indirecta, o de ambas formas, de una sociedad controladora” (Labrador y Penilla, 2006:54). La tenencia indirecta será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.



Los residentes en el extranjero podían consolidar. En 1990 los dividendos no provenientes de Cuenta de utilidad fiscal neta estaban totalmente desgravados y, se reguló la consolidación fiscal en la Ley del Impuesto al Activo (IMPAC), por ser un impuesto complementario al ISR.

Para el periodo de 1999 a 2001 se entiende un endurecimiento al régimen. La Ley establece conceptos descriptivos en los que definió una controladora pura y operativa⁴. El porcentaje de consolidación fue al sesenta por ciento de la participación consolidable. Entre otros conceptos desaparece criterio de “control efectivo; los flujos de efectivo se entregaban a la hacienda y no a la controladora; los residentes en el extranjero no pueden consolidar y se emiten nuevas reglas en pérdidas por enajenación de acciones, así como una reversión de pérdidas fiscales no utilizadas (Arizmendi, 2013). “Con esta reforma se incluyó en la LISR la obligación para los grupos de consolidación de “reversar” las pérdidas sufridas por una sociedad controlada y que hubieran sido disminuidas para determinar el resultado fiscal consolidado, cuando la sociedad que las generó hubiere perdido el derecho para disminuir tales pérdidas” (Nieto y Curiel, 2010:8).

En el año de 2005 el resultado fiscal consolidado se determina con base en la proporción accionaria de las empresas controladoras; el flujo de fondos a la Holding se difiere hasta el ejercicio fiscal 2006 y se establece en disposición transitoria la obligación de informar en anexo del dictamen fiscal el monto del ISR e Impuesto al Activo (IMPAC) que se hubiera diferido con motivo de la consolidación. Al no presentar el anexo del impuesto diferido por consolidación del dictamen fiscal se consideraba que existe desconsolidación.

El régimen actual describe al grupo como una sola unidad económica y como un solo contribuyente. La controladora es la responsable de presentar los resultados consolidados de la controladora con sus controladas siendo incluyente el concepto de grupo con intereses económicos comunes. Continúa el libre flujo de dividendos y la centralización de la tesorería, y los flujos adicionales en la controladora. Se requiere una autorización ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para consolidar fiscalmente y con ello se semicentraliza los trámites administrativos que deban realizarse ante la hacienda. Si el grupo abandona el régimen se reversan los beneficios.

La consolidación fiscal consiste en la posibilidad de que un grupo de empresas presente conjuntamente sus resultados fiscales para optimizar el pago de los impuestos; concede la “eficiencia en su organización y administración” (Nieto y Curiel p. 5), debido a la división de líneas de negocio en el grupo, así como la administración de riesgos y el acceso a los financiamientos. Es un régimen que aplican los grupos de empresas con intereses económicos a fines, en el que el impuesto consolidado correspondiente es equivalente al

⁴ Una controladora pura, es aquella cuando menos el 80% de sus ingresos provienen de actividades de “holding”. Consolida sus resultados al 100%. Las controladoras operativas o impuras, son aquellas que no cumplen el requisito anterior. Consolidan sus resultados al 60%. Para los periodos fiscales de 2002 a 2004 desaparecen las controladoras puras y la consolidación es al 60% para todas las sociedades del Grupo



que le hubiera correspondido a dicho grupo de empresas de haberse constituido como una sola compañía (González, 2007, p.1-6).

El régimen de consolidación fiscal es un régimen opcional de tributación que establece la Ley del ISR, para los grupos de empresas pequeñas, medianas y grandes con capital mexicano, y para los grupos de empresas transnacionales, empresas mercantiles controladoras residentes en México, cuya bondad permite a una entidad económica llamada controladora, constituida por dos o más empresas llamadas controladas o subsidiarias, determinar un solo resultado fiscal sobre el cual se aplica la tasa impositiva del ISR para determinar el impuesto consolidado (Arizmendi 2013). La controladora es la responsable de enterar en una sola declaración fiscal los resultados obtenidos por las controladas. La controladora debe tener una participación accionaria en las subsidiarias superior al 50%; “bajo el esquema de consolidación fiscal de nuestro país, el grupo de empresas consolidado es considerado, para propósitos fiscales, como una sola unidad, [...] permitiendo compensar las pérdidas fiscales de ejercicios corrientes contra utilidades fiscales de ejercicios corrientes correspondientes a las empresas del mismo grupo” (Puente 2011, p. 69).

El principal beneficio que genera régimen de consolidación fiscal esta en los flujos de efectivo ya que el pago del impuesto se difiere hasta el momento en que se desconsolide el grupo, se desincorpore alguna de las empresas, o bien, se generaren utilidades. La reforma fiscal de 2010 estableció a cinco ejercicios el diferimiento del pago del ISR, “tiempo que se consideró suficiente para la recuperación financiera de las empresas con pérdidas” (ASF, 2011, p.2).

En materia internacional la consolidación fiscal se aplica en países desarrollados como Alemania, Australia, España, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Países Bajos, y Reino Unido, y países emergentes como México; en estos países se hayan empresas que desarrollan la práctica de consolidar fiscalmente (Reyes y Hernández 2013, p.75). Las legislaciones de estos países tienen características fiscales semejantes para consolidar, y la posesión accionaria y la residencia son particularidades a fin en las leyes que determinan la base de tributación; los Estados Unidos y el Reino Unido establecen algunas excepciones.

3. Metodología de investigación, objetivo y propósito.

El diseño de la investigación es de carácter cualitativo, tipo no experimental, de corte transversal y tiene por objeto analizar la importancia del régimen de consolidación fiscal para los grupos de empresas y la recaudación para la hacienda pública, en el marco de los compromisos que se plantearon en el Pacto por México. El objetivo es conocer si los empresarios medianos, grandes y transnacionales optan por el régimen de consolidación fiscal, y el efecto en la recaudación de la hacienda pública. Se estudia el fenómeno “tal y como se dan en su contexto natural” (Hernández 2006:267), examinando y analizando la documentación ya existente.

El estudio es un diseño transeccional exploratorio, Hernández (2006:272) lo llama “inmersión inicial en el campo”, con un alcance descriptivo, que muestra en primer lugar el



aprovechamiento del régimen de consolidación fiscal por los grupos de empresas, particularmente las transnacionales. En segundo lugar el estudio muestra la importancia del régimen en materia de recaudación. También el estudio revela la probable intención del Gobierno de la República al considerar eliminar el régimen fiscal a través del acuerdo firmado llamado “Pacto por México”.

El tratamiento de los conceptos se sigue con el enfoque de Hernández y de acuerdo a la perspectiva cualitativa del autor “se describen las variables o los conceptos, en términos de [...] categorías” las cuales se tratan individualmente. El estudio concluye con la intención de comprender que el régimen de consolidación fiscal no representa en sí mismo un gasto fiscal para la hacienda pública como lo enuncia el acuerdo Pacto por México.

El propósito de la recolección de datos fue para fungir como evaluador y observador, es por ello que el tipo de observación que se aplicó fue no participante (externo). También se utilizó una entrevista que se aplicó a los principales dirigentes de las empresas entrevistadas, información que se obtuvo de la base de datos del SIEM. Finalmente se realizó una prueba piloto para elaborar la versión final de la entrevista.

Por ello, el objetivo de la investigación es conocer la importancia del régimen de consolidación fiscal en los grupos de empresas nacionales y extranjeros, las partidas que se obtienen en la recaudación, y mostrar la intención del gobierno federal de eliminar el régimen.

3.1 Unidad de análisis.

El régimen de consolidación fiscal es un tópico altamente especializado, por ello se determinó conocer cuántas empresas son las que optan por este régimen fiscal. Una parte del estudio se encuentra acotado a empresas que están ubicadas en el Distrito Federal. La selección de la muestra fue de tipo no probabilístico, cualitativa, conformada por empresas medianas y grupos de empresas medianas, ciento ochenta y nueve sujetos voluntarios sobre las cuales se recolectaron datos durante el ejercicio fiscal 2012, “sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia” (Hernández, 2006:302). Se desconsideró del estudio a las empresas micro y pequeñas, particularmente la micro, que aunque “dieron empleo a 40.4% del personal ocupado total” generó el 6.9% de la producción bruta total; “es decir, muchos establecimientos generan poca producción” (INEGI, 2009).

Por la producción bruta total que producen los grupos de las grandes empresas y las transnacionales (setenta y cuatro pesos de cada cien), al mismo tiempo se estudió a las ciento treinta y siete empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, por ello se concentra también la atención en esta muestra seleccionada, de tipo no probabilístico, cualitativa. Se rescata información pública según reportes anuales de 2011 que publica la Bolsa Mexicana de Valores. Esta muestra tiene características convergentes como lo establece la Ley del Mercado de Valores, en materia de registro de inscripción de las acciones en el Registro Nacional de Valores y la adopción como emisora del régimen de Sociedad Anónima



Bursátil (SAB), grupos de empresas que desarrollan sus actividades en el marco de una regulación estatal a diferencia de las medianas empresas que se estudiaron, que operan en un marco regulatorio distinto.

4. Resultados.

No fue propósito del estudio correlacionar variables del sector económico con las empresas de la muestra, empleo que generan, o tamaño de la empresa debido a que el objetivo es mostrar la importancia del régimen de consolidación fiscal y conocer qué porcentaje de empresas aplica el régimen opcional que establece la Ley del ISR. En la muestra de las medianas empresas existen cinco empresas con presencia global de las cuales cuatro, el 2.12% son de capital mexicano y pertenecen a dos controladoras mexicanas, es decir, a dos grupos que cotizan en mercado bursátil mexicano. En esta categoría se encuentran las empresas que si consolidan fiscalmente y es evidencia de parte relacionada de la grade empresa con la mediana. Solamente se encontró a una empresa mediana que tiene una subsidiaria en el extranjero; como dato adicional se tiene que la controladora en México emplea a 99 personas representando el 0.42% del total de la muestra. Las empresas de la muestra que tributan en el régimen general de ley son 188, correspondiendo una al régimen general de las personas físicas con actividad empresarial; este régimen fiscal de tributación es excluyente del régimen de consolidación fiscal, ya que es una empresa unipersonal y la Ley de Sociedades Mercantiles no lo establece.

Ciento treinta y siete grandes empresas son las que cotizan en el mercado de valores, muchas de ellas son trasnacionales. De acuerdo con Morales (2012), estas empresas están obligadas al cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones aplicables a las sociedades mercantiles. El estudio muestra que el 47.45% de los grupos trasnacionales optaron por pagar sus impuestos por el régimen de consolidación fiscal; el 43.05% de los grupos de empresas no han manifestado desconsolidar su información; y el 39.42% de las empresas trasnacionales tienen pérdidas fiscales.

5. Interpretación, análisis, y consideraciones finales.

La eliminación del régimen de consolidación fiscal no representará un incremento en la recaudación porque estos impuestos serán recaudados en el corto plazo, y al eliminar el diferimiento del pago del ISR, se traduce en una desventaja competitiva internacional ante los otros países que si permiten la aplicación del régimen. “Su continuidad en México es imprescindible para fines de competitividad internacional” (Reyes y Hernández, 2013:80) y sigue siendo una forma para fomentar la inversión que la Ley establece y que “los empresarios [...] consideran que es una herramienta que incrementa la competitividad y genera empleos” (Laporte, 2012).

“Se ha querido ubicar al régimen de consolidación como un “subsidio fiscal”, sin embargo, [...] no se trata de un subsidio ya que las empresas siguen pagando los impuestos aunque de forma diferida” (Arizmendi, 2013b). También “lo consideran como injusto porque permite a las empresas pagar menos impuestos de los que le corresponden de hacerlo individualmente, amén, de que el mismo acuerdo ya tilda al régimen como un “privilegio fiscal” adicionalmente que considera este régimen como un gasto fiscal que significa una



renuncia recaudatoria por diferimientos en el Impuesto Sobre la Renta, [...] lo cual no necesariamente es correcto” (Arizmendi, 2013a).

Es un acierto el compromiso firmado para impulsar la eficiencia recaudatoria combatiendo la elusión y la evasión fiscal; su aplicación es importante para hacer que lleven ingresos fiscales al erario, los que no han querido hacerlo; de hecho, el compromiso es una continuación de las acciones que lograron exitosamente las recientes administraciones federales (2000-2012), así como el compromiso para “incrementar la base de contribuyentes”. La aplicación del régimen de consolidación fiscal por las empresas no quiere decir que sea una forma de eludir el impuesto, es una figura fiscal establecida en ley, como un régimen opcional de tributación, que permite pagar el impuesto en otro momento a futuro.

De acuerdo a Reyes y Hernández (2013), el régimen de consolidación fiscal, y “su continuidad en México es imprescindible para fines de competitividad internacional” (p. 80) y sigue siendo un incentivo para fomentar la inversión que la Ley establece, amén de que los empresarios “consideran que es una herramienta que incrementa la competitividad y genera empleos”⁵ (González, 2012 comunicación personal), por ello los legisladores deben de estudiar cuidadosamente la continuidad del régimen para fomentar el autofinanciamiento, y así volver al país más competitivo, no solo empresarialmente, sino también en materia tributaria internacional. El régimen de consolidación fiscal es un escenario atractivo para la industria extranjera y nacional, y brinda un incentivo de inversión, de generación de empleo, que incide en el desarrollo económico.

En el presente, el régimen de consolidación fiscal continúa siendo una bondad, y los socios de los grupos empresariales de medianas empresas con capital privado mexicano deben estudiar, y aplicar para obtener una forma de financiamiento inmediata, debido al diferimiento del pago del impuesto. La Ley establece el régimen como una opción para todos los contribuyentes con giros mercantiles, vale el esfuerzo que los socios de medianas empresas únicas construyan una estructura para conformar grupos corporativos, con objetivos económicos afines y opten por el régimen. Las disposiciones fiscales establecen reglas precisas cuando se opta por el régimen de consolidación. En general la consolidación fiscal no es complicada, es un “régimen complejo que requiere de un conocimiento profundo de las disposiciones, así como una práctica intensa y constante” (Labrador y Penilla, 2006:37); es un régimen fiscal por el que pueden optar las empresas medianas que tributan en el régimen general de ley.

El trabajo de Mancilla (2013) muestra que las medianas empresas mexicanas tienen un gran desconocimiento del beneficio del régimen de la consolidación, y en su caso, del nulo compromiso con la hacienda pública de cumplir con las reglas administrativas que se establece para optar por él, dejando pasar la oportunidad de diferir un impuesto para financiarse.

⁵ Presidente del Consejo Mexicano de Hombres de Negocios.



El acuerdo de los dirigentes de los partidos políticos con el Gobierno de la República en el “Pacto por México”, parece ser impositivo al poder del Estado, en este caso constituido como Congreso. Los compromisos formalizados en el pacto suelen ser recomendaciones que se proponen al poder constituido como Legislativo, quienes son los verdaderos representantes de la población, elegidos por la sociedad. En este sentido, el documento llamado Pacto por México, fue firmado por dirigentes de partidos políticos, más no por órganos del Estado. Es conveniente que el compromiso firmado en el Pacto por México, “*se eliminarán los privilegios fiscales, en particular, el régimen de consolidación fiscal*”, sea complementado con estudios serios, integrales, y formales, para comprender la viabilidad de la eliminación, estudiar la salida del régimen, así como conocer la forma como será sustituido el ingreso fiscal al erario público.

5. Referencias bibliográficas.

Arizmendi, E. (2013). Taller de Consolidación Fiscal. Trabajo presentado en el *Cuerpo Académico Consolidación Financiera y Fiscal*, Facultad de Negocios, Universidad La Salle, Distrito Federal, México. Enero. Inédito.

ASF, (2011). Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2009. Auditoría Superior de la Federación. Cámara de Diputados.

Basave, J. (2000), Empresas mexicanas ante la globalización. Instituto de Investigaciones Económicas, México: UNAM.

CEFP, (2003). Consideraciones Generales sobre el Régimen Fiscal Aplicable a las Maquiladoras para 2003. México: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.

Dussel, E. (2011 abril 4) Mipymes arrastran problemas estructurales en una década. *El Financiero*, E., p. 12.

Fernández, A., Enríquez, S., Natera, C., (s/a). Análisis al Régimen de Consolidación Fiscal.

González, C. [Tax Editores] (2012, 21 de diciembre), Empresarios pedirán al Congreso no eliminar el régimen de consolidación fiscal.

González, J. (2007). Consolidación Fiscal. Desincorporación por fusión de sociedades controladas. *Fisco Actualidades*. 60, 2007. pp 1-6.

González G., (2006), *Cuesta 16 mil pesos crear una fuente de trabajo*. Entorno Laboral, enero de 2006, No. 1353.

Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw-Hill.

Hopkins, L. [Tax Editores] (2013, 28 de enero), México se torna atractivo para los inversionistas: expertos.



INEGI (2012), Las mil empresas más grandes. Censos económicos 2009. México: INEGI.

Labrador, F., Penilla, G. (2006). *Consolidación fiscal*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

López, O. E., Montero, B. S., Canales, S. D., (2006), Evaluación del otorgamiento de los recursos del Fondo de Apoyo para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (Fondo Pyme) durante 2006. Instituto de Ingeniería, UNAM.

Lozano, L., Muñoz, F., (2010), Cambios al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010. PwC.

Mancilla, M., (2013, abril). *La práctica del Régimen de Consolidación Fiscal. Un estudio empírico en las Pyme del Distrito Federal*. Las ciencias administrativas ante los retos del empleo y la crisis laboral mundial. México. Ponencia presentada en: XVII Congreso Internacional de Investigación en las Ciencias Administrativas-2013 México.

Mancilla, M., (junio 2013). El régimen de consolidación fiscal. Una estrategia fiscal de financiamiento para la pequeña y mediana empresa. *Revista Ide@s Concyteg*, 96. Por publicarse.

Mancilla, M., (2011), *Una propuesta de incentivos fiscales para el fomento a la Mipyme*, España, Editorial Académica Español.

Manual de estilo de publicaciones de la American Psychological Association, (2002). 2ª. Ed.

Morales, J. (2012). Taller de Consolidación Financiera. Trabajo presentado en el *Cuerpo Académico Consolidación Financiera y Fiscal*, Facultad de Negocios, Universidad La Salle, Distrito Federal, México. Diciembre. Inédito.

Nieto, G., Curiel, L. (Enero-Febrero 2010). Consolidación Fiscal. *Actualidad Abogado Corporativo*. pp 5-10.

OECD (2011), OECD Guidelines for Multinational Enterprises, OECD Publishing.

OECD (2012), Serie “Mejores Políticas” México, Mejores políticas para un desarrollo incluyente. Septiembre 2012. Francia: OECD.

OECD (2012), Getting It Right. Strategic Agenda for Reforms in México.

Peña, E., Zambrano, J., Díaz, M., Madero, G., (2012), Pacto por México, Acuerdos para el crecimiento económico, el empleo y la competitividad. 2 de diciembre de 2012.



Sánchez, M., (2006), *PYMES, Mipyme Estratificación 2004*, CIPI, INEGI, pág.17-25, México.

SHCP, (2009). Presupuestos de Gastos Fiscales para el 2009. México.

Puente, J. (enero-junio 2011). Reflexiones acerca del régimen de consolidación fiscal. *Finanzas públicas*. 5, 2011, 3. pp 67-85.

Reyes, G., Hernández, J. (enero 2013). Consolidación fiscal: Razones para no eliminar el Régimen. *Puntos Finos*. 2013. pp. 73-80.

Tax Editores Unidos (TEU) (2013), *Disminuye la demanda de empresas que solicitan financiamiento a la banca*. México, D.F., 11 de febrero. Autor.

Toris, M., (2013 agosto). Régimen de consolidación fiscal. Características y obligaciones de quienes pueden consolidar. *Revista Prontuario de Actualización Fiscal*, 548, pp. 76-90.

Watkins, K., Spronk J., Félix L. (2004), *Crisis financiera Mexicana*, WP 3934. Fecha de aceptación: 20 de octubre de 2004, Economía Mexicana, **Nueva** Época, Vol. XIV, núm. 1, pág. 120-124, primer semestre de 2005.

6. Legislación

“Acuerdo mediante el cual se dan a conocer las Reglas de Operación del Fondo de Apoyo para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (Fondo PYME) para el ejercicio fiscal 2012.” *Diario Oficial de la Federación*, México, viernes 23 de diciembre de 2011, Tercera sección, pp. s/pág.

“Código Fiscal de la Federación”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 31 de diciembre de 1981, lunes 31 de diciembre de 2012, última reforma, primera sección, pp. 74-83.

“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 5 de febrero de 1917, miércoles 13 de abril de 2011, última reforma, primera sección, pp. 1.

“Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país”, *Diario Oficial de la Federación*, México, Miércoles 20 de junio de 1973, pp. S/pág.

“Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican.”, *Diario Oficial de la Federación*, México, Jueves 30 de octubre de 2003, pp. S/pág.



“Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa”, *Diario Oficial de la Federación*, México, lunes 30 de diciembre de 2002, primera sección, pp. S/pág. Última reforma, martes 6 de junio de 2006, primera sección, pp. S/pág.

“Ley del Impuesto Sobre la Renta”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 1º de enero de 2002, viernes 25 de mayo de 2012, última reforma, primera sección, pp. S/pág.

“Ley del Impuesto Sobre la Renta 1999”, *Diario Oficial de la Federación*, México, jueves 31 de diciembre de 1998.

“Presupuesto de Egresos de la Federación 2011”, *Diario Oficial de la Federación*, México, martes 7 de diciembre de 2010, cuarta sección, pp. S/pág., quinta sección, pp. S/pág.

“Reglamento del Código Fiscal de la Federación”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 7 de diciembre de 2009, cuarta sección, pp. 74-83.

“Resolución Miscelánea Fiscal para 2013”, *Diario Oficial de la Federación*, México, viernes 28 de diciembre de 2012, tercera sección, pp. S/pág.

7. Referencias electrónicas

Arizmendi, S. E., (2013a), ¿cómo impactará el Pacto por México al ámbito fiscal? Consultado el 22 de febrero de 2013, disponible en:
<http://eleconomista.com.mx/podcast/asesoria/2013/02/21/como-impactara-pacto-mexico-ambito-fiscal>

Pascal, S. A., (2013), *OECD urges stronger international co-operation on corporate tax*. Consultado el 19 de febrero de 2013, disponible en:
<http://www.oecd.org/newsroom/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>

