

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN DE RESULTADOS FISCALES¹

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

I. ARTÍCULOS DEL 57-A AL 57-O

En los reglamentos de la Ley del Impuesto sobre la Renta emitidos en 1925, 1935 y 1941, se preveía que cuando varias sociedades con personalidad jurídica distinta pero con una relación de negocios que hiciera conveniente fusionar su contabilidad y administración, liquidar juntas sus operaciones, y comprender en sus declaraciones fiscales el total de los ingresos percibidos por todas ellas, después de demostrar que reunían los requisitos anteriores podían hacerlo así; pero una vez adoptado el régimen de consolidación no podían variarlo sin permiso de la Secretaría de Hacienda; y un capítulo sobre sociedades mercantiles controladoras fue incluido en el Decreto que Concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País, expedido en 1973 y vigente hasta 1983. Pero en la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue hasta 1982 que con la finalidad de disminuir las cargas impositivas se incorporó un sistema general y optativo de consolidación de resultados que reducía los movimientos entre compañías del mismo grupo de accionistas.²

Estados financieros consolidados³ son aquéllos que presentan como si se tratara de una sola entidad los de la unidad económica integrada por una compañía que ejerce control —que gobierna las políticas de operación financiera—, y por sus subsidiarias, así como el efecto de di-

1 Modificaciones publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1998.

2 Aubert, Blanca P. de, *Horizonte Fiscal*, México, Capital Editores, núm. 28, diciembre de 1994, pp. 4 a 6.

3 Kohler, Eric L., *A Dictionary for Accountants*, 3th. ed, Englewood Cliffs, N. J., Prentice Hall Inc., 1963, pp. 116 a 121.

chas relaciones en la situación financiera y en los resultados de operación de dicha unidad económica, los cuales no quedan revelados a través de los estados financieros individuales de la compañía controladora y de sus subsidiarias. Desde el punto de vista fiscal la consolidación es optativa, desde el punto de vista contable no lo es, debe aclararse siempre que existe una unidad económica en la que participen una compañía controladora y sus subsidiarias, porque para que su divulgación sea adecuada se requiere que los estados financieros incluyan todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio, y resultados de operaciones de la compañía controladora y de sus subsidiarias; y por razones relacionadas con la propiedad del capital y con la facultad de tomar decisiones, deben incluirse en el estado financiero consolidado todos los derechos, obligaciones, patrimonio, y resultados de sus operaciones, lo que se logra formulándolo mediante la suma de los estados financieros individuales de todas ellas, porque es de primordial interés conocer las relaciones de una controladora y de sus subsidiarias con terceros, así como los efectos de dicha relación.

II. CONSOLIDACIÓN FISCAL

El régimen de consolidación fiscal supone la existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y que ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual; pero que pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado. Esto les permite posponer el gravamen respecto de actos jurídicos celebrados entre las empresas del grupo y les da la posibilidad de deducir las pérdidas fiscales de una de ellas contra las utilidades fiscales de otras. Esta consolidación se limita al ámbito fiscal, no tiene efectos respecto a terceros, que no pueden exigir de la sociedad controladora el cumplimiento de las obligaciones a cargo de sus subsidiarias.⁴

⁴ Calvo Nicolau, Enrique. *Comentarios a la reforma fiscal 1999*, México, Themis, 1999, pp. 93 a 97.

Hasta 1998 los resultados de las sociedades en las que la sociedad controladora ejercía dominio efectivo aún cuando no tuviera inversión en su capital social —o teniéndolo fuera inferior al 50% de las acciones con derecho a voto— podían consolidarse. A partir de 1999 tales sociedades dejan de considerarse como controladas, por lo que deben desincorporarse del régimen de consolidación fiscal. Asimismo hasta ese año las sociedades controladoras incluían en el resultado fiscal consolidado los de sus subsidiarias en una cantidad equivalente al total de su participación en el capital social de éstas; a partir de 1999 sólo podrán hacerlo respecto al 60% de su porcentaje de participación. Sólo las *controladoras puras*, aquéllas en las que al menos el 80% de sus ingresos provengan de operaciones realizadas con sus subsidiarias —concepto creado por las reformas vigentes desde 1999—, podrán incluir en el resultado fiscal consolidado un porcentaje equivalente al total de su inversión en el capital social de las empresas que controlen. Estas reformas de 1999 implicaron una reestructuración general en el régimen de consolidación fiscal como a continuación se expone.

III. SOCIEDADES CONTROLADORAS

Se consideran controladoras a las sociedades residentes en México 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 controladora—, siempre que no más del 50% de sus acciones con derecho a voto sea a su vez poseído por otra u otras sociedades, salvo que con el país de residencia de éstas se tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información; para estos fines no se computarán las acciones colocadas entre el gran público inversionista. Tratándose de sociedades distintas de las que los son por acciones, se considera el valor de las partes sociales. Para efectos de la ley no se consideran como acciones con derecho a voto aquéllas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominan acciones de goce.⁵

5. Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 57-A.

Desaparece de la ley la noción de control efectivo como condición para que una empresa sea calificada como controladora. Se consideraba que existía tal dominio cuando las actividades de la sociedad en cuestión se realizaban *preponderantemente* con sus subsidiarias, y cuando junto con otras personas físicas o morales *vinculadas* con ellas tuviera una participación superior al 50% de sus acciones con derecho a voto. Carentes de definición en la ley los términos *preponderancia* y *vinculación*, quedaban a una interpretación meramente subjetiva.⁶

Una vez ejercida la opción de consolidación, deberá continuar pagándose el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios a partir de aquél en el que empezó a practicarse, y hasta en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no autorice a dejar de hacerlo; salvo que la sociedad controladora deje de cumplir alguno de los requisitos legales para serlo, o deba desconsolidar obligatoriamente a todas las sociedades controladas en los términos del penúltimo párrafo del artículo 57-I de la LIR,⁷ y del antepenúltimo y penúltimo párrafos del artículo 57-J de la misma.⁸ El plazo anterior no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa.

1. *Sociedad controladora pura*

Se entiende por sociedades controladoras puras⁹ aquéllas en las que al menos el 80% de sus ingresos provienen de operaciones realizadas con sus subsidiarias, así como de la enajenación de acciones, intereses y ganancias en operaciones financieras derivadas de capital obtenido de personas ajenas al grupo que consolida; con estos fines se consideran como ingresos los dividendos que perciban dichas so-

6 Aubert, Blanca P. de, *op. cit.*, nota 2, p. 8. Esa condición se incluía en el artículo 57-C.

7 Se refiere a que la sociedad controladora omita incorporar a la consolidación a una firma controlada cuyos activos represente el 3% o más del valor total de los activos del grupo que consolide.

8 Se refieren respectivamente a la omisión de los registros contables especiales que debe llevar la sociedad controladora por sí misma y por cada empresa controlada para identificar los conceptos de consolidación, y al caso en el que la controladora continúa consolidando a una compañía que ha dejado de ser controlada.

9 Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 57-A, párrafo 9o.

ciudades controladoras. Para determinar si una controladora es pura se toma en cuenta el total de los ingresos actualizados correspondientes al periodo de diez años inmediatos anteriores al ejercicio en curso, poniendo al día los ingresos percibidos en cada uno de ellos desde el último mes del ejercicio al que correspondan, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al que esté en curso.

2. *Sociedad controlada*

Se considera empresa controlada¹⁰ aquella en la que más del 50% de sus acciones con derecho a voto es poseído directa o indirectamente, o en ambas formas, por una corporación controladora. Por tenencia indirecta se entiende la que ejerce la sociedad dominante por conducto de otra u otras compañías que a su vez son manejadas por ella.

3. *Sociedades excluidas de la posibilidad de consolidar resultados*

Las empresas en liquidación, las sociedades y asociaciones civiles, así como las cooperativas y las empresas acogidas al régimen simplificado de las personas morales, no tienen cabida en el régimen de consolidación fiscal.¹¹ Tampoco la tienen las sociedades controladoras de los grupos financieros; las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia; las empresas que conforme a la ley que se comenta componen el sistema financiero:¹² las instituciones de crédito, de seguros y de finanzas, los almacenes generales de depósito, las administradoras de fondos para el retiro, las arrendadoras financieras, las sociedades de ahorro y préstamo, las uniones de crédito, las empresas de factoraje financiero, las casas de bolsa, las casas de cambio, las sociedades financieras de objeto limitado; ni las empresas residentes en el extranjero inclusive cuando tengan establecimientos permanentes o bases fijas en el país.

¹⁰ *Ibidem*, artículo 57-C.

¹¹ *Ibidem*, artículo 57-D.

¹² *Ibidem*, artículo 7-B, fracción tercera, párrafo 4o.

4. *Requisitos para consolidar resultados*

La sociedad controladora podrá determinar sus resultados fiscales consolidados siempre que junto con las sociedades controladas cumplan con los requisitos enumerados en la ley comentada:¹³ contar con la conformidad por escrito del representante legal de cada empresa controlada; y durante los ejercicios en que esté en vigencia el régimen de consolidación fiscal hacer dictaminar una y otras sus estados financieros mediante contador público titulado. Los estados financieros que correspondan a la controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado, junto con la información que mediante reglas de carácter general dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá presentarse ante las autoridades fiscales a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél en el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, debiéndose cumplir a esa fecha todas las condiciones requeridas. La autorización para consolidar surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue.¹⁴

Las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la autorización de consolidación¹⁵ deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar.

Las sociedades que se agreguen a la consolidación con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización para consolidar resultados, deberán incorporarse a ella a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que la sociedad controladora adquiriera la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto. Las sociedades controladas que surjan con motivo de la escisión de una controlada se consideran incorporadas a partir de la fecha de dicho acto.¹⁶

13 *Ibidem*, artículo 57-B, fracciones IV y V.

14 *Ibidem*, artículo 57-I, párrafo 1o.

15 *Ibidem*, artículo 57-I, párrafo 2o.

16 *Ibidem*, artículo 57-I, párrafo 3o.

5. *Participación consolidable*

En el caso de las sociedades controladoras puras su participación consolidable será el 100% de su participación accionaria tratándose de las que no lo sean, su participación consolidable será la participación accionaria que en forma directa o indirecta tengan en el capital social de sus subsidiarias al cierre del ejercicio de que se trate, multiplicada por el factor del 0.60. La porción no consolidada se considera como de terceros.¹⁷

6. *Desconsolidación obligatoria*

Si una sociedad controladora omite incluir en la consolidación fiscal a una empresa controlada cuyos activos representaban al momento en que debió efectuarse la incorporación el 3% o más del valor de los activos del grupo consolidado, la autorización de consolidación no surtirá efectos,¹⁸ y la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que debió haberse enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice. Esta sanción será aplicable también en caso de que la sociedad controladora en un mismo ejercicio omita incluir en la consolidación a dos o más empresas controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que se consolide.¹⁹ Igualmente se aplica esa disposición en el caso en que se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que en los términos de la ley²⁰ no puedan considerarse como controladas.

17 *Ibidem*, artículo 57-E, fracción I, párrafo 2o.

18 *Ibidem*, artículo 57-B, fracción IV, párrafo 3o.

19 *Ibidem*, artículo 57-I, párrafo 4o.

20 *Ibidem*, artículos 57-C y 57-D.

7. Desincorporación

Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos de la ley, la controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra este supuesto.²¹ En este caso, la sociedad controlada deberá cumplir individualmente las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de serlo.

En declaración complementaria, la controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior; según sea el caso, con este fin sumará o restará de la utilidad fiscal consolidada o de la pérdida fiscal consolidada: los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada deban considerarse como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación; el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el inciso b) de la fracción I del artículo 57-E de la ley,²² que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado: las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos octavo a undécimo del artículo 57-J,²³ así como los dividendos no provenientes de sus cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida que la sociedad que se desincorpora hubiera distribuido a otras sociedades del grupo, multiplicados por el factor de 1.5385.

21. *Ibidem*, artículo 57-J, párrafos 1o. y 2o.

22. Para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada se restan las pérdidas fiscales del ejercicio de las sociedades controladas sin la actualización a que se refiere el artículo 55 de la LIR.

23. Se refieren a la determinación de utilidades o pérdidas para la sociedad controlada y la controladora, para lo cual se compara el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, con el saldo correspondiente consolidado; y el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora, con el de la misma cuenta consolidada. Con el mismo fin y del mismo modo se comparan el saldo del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas consolidadas, con el de la sociedad controlada que se desincorpora, y el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la controladora que se desincorpora con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida consolidada.

Los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas de ejercicios anteriores correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán o restarán según corresponda, de la participación consolidable al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore. La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos por el factor de 1.5385 se sumará en su totalidad.²⁴

Tratándose de las operaciones a que se refiere la fracción I del artículo 57-F²⁵ y las fracciones I y II del artículo 57-G²⁶ de esta ley, los conceptos especiales de consolidación mencionados se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se realizó la operación que dio lugar a ellos. En el caso de la deducción por la inversión en bienes objeto de las mencionadas operaciones, desde el último mes del periodo en que se efectuó la actualización hasta el mes en que se realice la desincorporación. En el caso de pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora pendientes de disminuir a que se refiere el inciso b) de la fracción I del artículo 57-E de esta ley, éstas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se lleve a cabo la desincorporación. Los dividendos se actualizarán desde la fecha de su distribución hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad.

Cuando con anterioridad a la conclusión del plazo de cinco ejercicios a partir de que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos repre-

24 Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 57-J, párrafo 3o.

25 Se refiere a los conceptos especiales de consolidación que se suman para determinar la utilidad fiscal consolidada, entre los que están los enumerados en su fracción I, las pérdidas derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales cuando hayan sido obtenidos en operaciones entre la sociedad controladora y una controlada, o entre dos o más sociedades controladas, siempre que hayan sido deducidas en la declaración de la sociedad enajenante.

26 Se refieren a los conceptos especiales de consolidación que se restan para determinar la utilidad fiscal consolidada, entre los que están por una parte las ganancias derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, cuando hayan sido obtenidas en operaciones entre la sociedad controladora y una controlada, o entre dos o más sociedades controladas, siempre que hayan sido acumuladas en la declaración de la sociedad enajenante; y por la otra las ganancias derivadas de la fusión, liquidación o reducción de capital que se hubieran acumulado, cuando provengan de operaciones entre la sociedad controladora y una o más controladas, o entre dos o más sociedades controladas.

senten el 85% o más del valor total de los activos del grupo consolidado, se considerará que se trata de una desconsolidación,²⁷ debiéndose pagar el impuesto y los recargos en los términos establecidos por el artículo 57-J, párrafo 17.²⁸

En el caso de que una sociedad controladora continúe por más de un ejercicio consolidando a una sociedad que en los términos de la ley que se comenta ha dejado de ser empresa controlada, hubiera o no hubiera presentado oportunamente el aviso de desincorporación, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto y los recargos conforme a lo señalado en el párrafo anterior.²⁹

8. *Pago del impuesto diferido*

El impuesto que se hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal se enterará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se enajenen acciones de una controlada a personas ajenas al grupo, varíe la participación accionaria en una controlada, se desincorpore una sociedad o se desconsolide el grupo,³⁰ en los términos previstos por la ley que se comenta para el régimen de consolidación fiscal.

27 Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 57-J, párrafo 18.

28 Se refiere al caso en que el grupo consolidado decide dejar de consolidar su resultado fiscal antes de concluido el plazo de cinco ejercicios contados a partir de que surtió efecto la autorización de consolidación. La sociedad controladora debe enterar el impuesto derivado de la desconsolidación con los recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que debió efectuarse el pago del impuesto de cada ejercicio si no hubiera habido consolidación, y hasta que el mismo se realice.

29 Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 57-J, párrafo 19.

30 *Ibidem*, artículo 57-A, fracción III, párrafo 11.