



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**LA CONSOLIDACIÓN FISCAL COMO FORMA  
DE PLANEACIÓN FISCAL, Y EL PROBLEMA  
QUE GENERA EN LA RECAUDACIÓN DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO.**

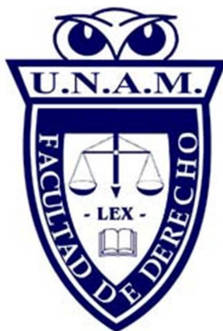
**TESIS**

**PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE LICENCIADO  
EN DERECHO**

**PRESENTA:**

**EDUARDO GUTIÉRREZ MARTÍNEZ**

**DIRECTORA DE TESIS:  
LIC. MARIA ELISA VAZQUEZ SILVA**



**MÉXICO D.F.**

**ABRIL 2012**



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.

## AGRADECIMIENTOS

La presente Tesis es un esfuerzo en el cuál participaron varias personas de manera directa e indirecta, cada uno de manera muy especial, ya sea opinando, leyendo, alentándome y apoyándome en todo momento.

A mis padres, José Eduardo y Ofelia, les agradezco su apoyo, su guía, las noches de desvelo y su confianza para poder realizar este sueño. Me siento realmente afortunado de tenerlos conmigo desde el principio con su amor y comprensión en todo momento. Esta tesis es suya.

A mi hermano, Leonel, con mucho cariño, porque a lo largo de los años hemos pasado momentos difíciles, alegres y siempre hemos salido adelante juntos.

A mis tíos, sin estricto orden, Mario, Rosa María, Socorro y Fidel, porque han puesto sus enseñanzas y consejos en mi persona desde pequeño sin esperar nada a cambio, además de alentarme y apoyarme sin condición en los momentos mas difíciles de mi vida.

A mis primos Mario, Rosy, Ángeles, Juan Carlos, porque la vida nos puso juntos para compartir experiencias, buenos, malos momentos y para recordarnos que la familia es el lazo mas grande del mundo a pesar de las distancias, gracias por su cariño siempre.

A mis maestros, todos y cada uno que me han marcado en esta vida, pero especialmente a la Maestra María Elisa Vázquez Silva, por confiar en mi persona y emprender este camino juntos desde que nos conocimos en un salón de clases, muchas gracias por todo.

A Cesar, Rubén, Jaque, Peque, Barrios e Indira, por ser unos amigos maravillosos y con quienes me toco compartir momentos increíbles que siempre llevare en mi corazón. Ustedes han enriquecido mi vida con su cariño, alegría y amistad. Gracias por recordarme que existe la amistad y gente muy valiosa en este mundo.

A todas esas personas que no pude mencionar pero que han dejado huella en mi vida. Ustedes también son fuente de alegría y muchos siguen estando conmigo hasta ahora llenando de cariño y alegrías mi vida los quiero a todos.

No menos importante a mi universidad, la Universidad Nacional Autónoma de México por darme la educación para poder ser una mejor persona en la vida nunca olvidare mi segunda casa y que por mi raza hablara el Espíritu.

## INDICE

### LA CONSOLIDACIÓN FISCAL COMO FORMA DE PLANEACIÓN FISCAL, Y EL PROBLEMA QUE GENERA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO

#### INTRODUCCIÓN

INDICE	5
--------	---

#### CAPITULO I

##### PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

1.1	Actividad financiera del Estado	7
1.1.2	Ingresos del Estado	9
1.1.3	Gasto Público	15
1.2	Potestad Tributaria	17
1.2.1	Presupuesto de Egresos	22
1.2.2	Ley de Ingresos	24
1.2.3	Gasto Público	26
1.3	Principio de Legalidad	27
1.3.1	Principio de justicia tributaria	28
1.3.1.2	Proporcionalidad	29
1.3.1.3	Equidad	31
1.4	Elementos de las Contribuciones	32
1.4.1	Objeto	33
1.4.2	Sujetos	33
1.4.2.1	Sujeto Activo	33
1.4.2.2	Sujeto Pasivo	34
1.4.2.3	Tercero	34
1.4.3	Hecho Imponible	35
1.4.4	Hecho Generador	36
1.4.5	Base Gravable	37
1.4.6	Cuota, Tasa y Tarifa	37
1.4.7	Obligación	38
1.4.8	Época de Pago	39

## **CAPITULO II**

### **ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

2. Leyes que Antecedan a la actual Ley del ISR	
2.1 Primera Ley del Impuesto Sobre la Renta (1921)	40
2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 1924	42
2.3 Creación de la Consolidación Fiscal en México (Ley 1925)	46
2.4 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho 1939	51
2.5 Ley de 1941 y sus modificaciones	52
2.6 Modificación General a Ley del Impuesto Sobre la Renta (1953)	55
2.7 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 y Reformas	60
2.8 Reforma de 1987 que introduce la Base Nueva	65
2.8.1 Propósito de la Reforma respecto de los Intereses	65
2.9 Reforma de 1991	66
2.10 Reforma del 2002	67

## **CAPITULO III**

### **CONSOLIDACIÓN FISCAL**

3.1 Conceptos Fundamentales	68
3.2 Antecedentes de la Consolidación Fiscal en México	70
3.3 Objeto de la Consolidación Fiscal	76
3.4 Sujetos de la Consolidación Fiscal	83
3.4.1 Incorporación de Sociedades a la Consolidación Fiscal	88
3.4.2 Causas de Desconsolidación	89
3.4.3 Calculo del Impuesto dentro de la Consolidación Fiscal	92
3.5 Autoridad	96
3.6 Otros Elementos	100
3.6.1 Enajenación de Acciones en la Consolidación Fiscal	100
3.6.2 Consolidación Fiscal en Otros Países	101

### **PROPUESTA**

4.1 Importancia de unificar todo lo referente a la Consolidación Fiscal en un solo ordenamiento	103
4.2 Mejoramiento de la Consolidación Fiscal en México	104
4.3 Modo para lograr una mayor recaudación Fiscal en México	110
4.4 Regular a las grandes empresas para evitar el abuso de esta figura	113

<b>CONCLUSIONES</b>	117
---------------------	-----

### **BIBLIOGRAFÍA**

## INTRODUCCIÓN

En este trabajo me daré a la tarea de hacer una retrospectiva de la mayor parte de los conceptos básicos del Derecho Fiscal, los cuales tratare en el Capítulo I, haciendo un desarrollo de los mismos, para que los interesados en las consultas temáticas tengan a la mano los significados más básicos de la materia, en cuanto a su forma jurídica, tratando de ponerlos de una manera sencilla, clara y entendible.

Partiendo de este punto, teniendo una idea de los conceptos básicos del Derecho Fiscal, en el capítulo II, me adentrare un poco más en la materia del Impuesto Sobre la Renta que es la pieza medular de todo este trabajo, revisaré cada una de las leyes más importantes, sus modificaciones y la trascendencia que ha recibido cada una de ellas en nuestro país y nuestro sistema normativo, en general para así llegar a la figura de la consolidación fiscal.

Después de conocer los antecedentes en cuanto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el capítulo III, me daré a la tarea de entrar de lleno al fondo del trabajo, que es lo concerniente a la Consolidación Fiscal; primero pasare por los conceptos fundamentales para que se pueda tener una idea real de lo que es la figura de la consolidación fiscal, de ahí manejare un poco este sistema en nuestro país, sin dejar de lado todas las variantes que puede presentar este sistema, las maneras en que funciona y tocando un poco los pros y los contras de este y la regulación del mismo, que a comparación de otros países, el nuestro carece de un ordenamiento exclusivo para control de la consolidación.

Por ultimo en este capítulo hare una breve comparación de otros países en el mundo que manejan un sistema similar a la consolidación fiscal para que con ello se pueda entender como funciona este sistema y como ellos hacen para que se maneje de mejor manera; a su vez como México toma parte de cada uno para intentar un mejor funcionamiento.

Concluyó este trabajo, con una serie de propuestas para el mejoramiento de este sistema que en realidad no es malo, pero dado que carece de un ordenamiento propio y poco claro, se tiende a abusos por parte de las grandes empresas, las cuales, como es de conocimiento de todos, son las que tratan de evadir con mayor fuerza los impuestos y se valen de cualquier figura o norma poco clara para llegar a ese fin.

Es por ello que mis propuestas van encaminadas a la reflexión de nuestros legisladores, para que se den cuenta de que esta figura es muy importante, trae excelentes beneficios para nuestro país, toda vez que atraería a más empresarios a México.

# **LA CONSOLIDACIÓN FISCAL COMO FORMA DE PLANEACIÓN FISCAL, Y EL PROBLEMA QUE GENERA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO.**

## ***CAPÍTULO I.***

### **PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.**

#### **1.1 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.**

Para comenzar a entender lo que es la actividad financiera del estado tendremos que entender al Derecho Financiero, como el conjunto de normas jurídicas encargadas de la regulación de la actividad financiera del Estado.

Esta se encuentra subdividida en tres momentos que son la obtención de recursos, la administración o manejo y el empleo de los recursos monetarios que le corresponde al Estado.<sup>1</sup> Es decir, es el encargado de poner las reglas claras en cuanto a la administración en general desde la obtención hasta la erogación de los recursos.

Toda esta actividad se lleva a cabo por la necesidad del estado para cumplir con sus gastos imprescindibles que son los requeridos para mantener su estructura y su buen funcionamiento. “El estado calcula sus gastos en función de sus ingresos y no sus ingresos en función de sus gastos”,<sup>2</sup> esto nos da a entender, que el estado primero utiliza la obtención de los recursos para posteriormente saber de qué manera cubrirán las necesidades de la colectividad.

De esta forma la actividad financiera del Estado tiene repercusiones en distintos ámbitos, de igual forma es vista desde distintos puntos de vista o mejor dicho analizada de distinta manera dependiendo la rama de la que se esté tratando, por ejemplo puede tener un impacto político, sociológico, jurídico y el más conocido el económico.

---

<sup>1</sup> RODRIGUEZ Lobato Raúl, Derecho Fiscal pp. 3

<sup>2</sup> DE LA CUEVA Arturo pp. 19.



Económica, se trata de la regulación, obtención, manejo y empleo de los recursos monetarios del Estado, de esta manera existen otras teorías que mencionan que se entiende de manera económica, porque la actividad financiera del estado se encarga de regular los precios del servicio público y el pago de los mismos por los particulares; y otros tantos dicen que el Estado es el encargado de distribuir la riqueza de los particulares por medio de la representación política, atendiendo a las mayores necesidades existentes en el pueblo y de ahí va cubriéndolas de acuerdo a prioridades.

Político, el Estado, como entidad soberana para dar cumplimiento y logro a sus fines como Estado, requiere del control de los mismos, para esto termina regulando la obtención, manejo y erogación; los cuales tienen que provenir directamente de la creación de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos que son de origen político al ser formulados por las cámaras existentes en nuestro país.

Sociológico por la influencia que este ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro de un Estado<sup>3</sup>, aunque algunos otros opinan que el entorno social es el encargado de la regulación de la actividad financiera del mismo Estado<sup>4</sup>, un punto de vista muy rescatable dado que el Estado tiene que cubrir los intereses y necesidades de los grupos sociales que en el convergen, de este modo podemos decir que el Estado a través de las autoridades hacendarias es el encargado de la regulación obtención y uso de todos los ingresos obtenidos a través de los tributos de los particulares, pero que se encaminan a ser utilizados en las mayores necesidades de estos últimos.

Jurídico, porque un Estado de Derecho que se encuentra sometido al Derecho Positivo, debe seguir ciertos lineamientos legales o ciertas reglas para mantener la paz y soberanía del mismo, además de la convivencia con sus gobernados, podríamos decir, al momento de que en el Estado se están creando leyes para la

---

<sup>3</sup> RODRIGUEZ Lobato Raúl, Derecho Fiscal pp. 3

<sup>4</sup> DE LA CUEVA Arturo pp. 21 (en cuanto a "OTROS" me refiero a autores como Augusto Comte, Norberto Bobbio y Nicolás Maquiavelo que son mostradas sus ideas pero sin abundar en el tema).

regulación de esta actividad, ya nos encontramos con el Derecho positivo y con una relación como fenómeno jurídico y así con cada una de las tendencias aquí destacadas; se forma la actividad financiera del Estado.

#### 1.1.2 INGRESOS DEL ESTADO.

Relacionado con el primer momento de la actividad financiera del Estado, es decir, la obtención de los recursos, puede ser vista como el dinero que año con año el Estado recauda y se conoce como ingresos públicos, todo esto es una consecuencia del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otra serie de actos o actividades de derecho público y privado.

Debe considerarse al ingreso como una medida de capacidad gravable, útil para determinar la distribución de la carga tributaria derivada del potencial económico individual, debiéndose tomar en cuenta tanto las entradas regulares, como las accidentales; de esa forma a lo largo de los años se ha modificado la manera en que se clasifican los ingresos del Estado.

A consecuencia de esto existen diversos autores que manejan distintas clasificaciones de lo que son los ingresos del Estado, haré mención de algunos autores y sus clasificaciones.

El Licenciado Rodríguez Lobato cita a *Griziotti*, quien “clasifica a los ingresos del Estado según su origen, para el existen los ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas”<sup>5</sup>, este autor maneja situaciones pasadas de cada Estado y que dependiendo de lo acontecido en el pasado se puede reestructurar el futuro para mejorar los ingresos como si fuera el Estado una megaempresa privada.

---

<sup>5</sup> IBID pp. 4

Este punto de vista me parece interesante dado que el autor Paul Samuelson dijo que “la manera principal en que una generación puede imponer una carga sobre otra generación posterior, es consumiendo los bienes de capital del país y no reponiendo los consumidos”<sup>6</sup>; que es una situación que se vive hoy en día en nuestro país porque en vez de tratar de que se disminuya la deuda pública, cada generación que entra al gobierno la hace más grande y así de manera sucesiva se van agotando los recursos y dejando seca a la generación siguiente; que en mi punto de vista es un problema político que se transforma en conflicto generacional.

Siguiendo con las clasificaciones, *Griziotti*, coloca los ingresos como los provenientes de presentes generaciones, donde se ubican las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales además de las contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales.

Estas últimas son las contribuciones más conocidas por todos, son las más importantes y son las que se establecen año con año en la Ley de Ingresos de la Federación, pero hablaré de este tipo de contribuciones más adelante.

Por último este autor maneja los ingresos de futuras generaciones, aquí tenemos aspectos tales como la deuda flotante de los empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos (como por ejemplo la compraventa de inmuebles, concesiones o licencias, hipotecas, etc.); y emisión de papel moneda.

*Luigi Einaudi* clasifica a los ingresos en las siguientes categorías:

- Ingresos derivados del impuesto: que como se indica son todos aquellos ingresos que se derivan de los impuestos establecidos por las leyes y que van dirigidos a contribuir al gasto público.

---

<sup>6</sup> SAMUELSON, Paul. Curso de Economía Moderna. Traducción de José Luis Sanpedro. 3ª. Reimp. Madrid, 1971, pp. 410

- No derivados del impuesto: estos comprenden los precios privados, aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad, compitiendo con los particulares.
- Cuasiprivados: Por la prestación de servicios o explotación de bienes, donde se tiene el interés que no se usen de manera desmedida y por ello el Estado maneja un precio mucho mayor al que pueden manejar los particulares en competencia con él.

Dentro de los ingresos que no están derivados de los impuestos incluye a las contribuciones y los empréstitos<sup>7</sup>, no comparto la idea de este autor dado que tiene razón en cuanto a la explicación de los primeros, al cómo surge, yo los pondría dentro de los cuasiprivados dado que en muchas ocasiones, si no es que la mayoría este tipo de negociaciones se realizan entre algún ente público y un particular, porque el que los empréstitos los ubique dentro de los no derivados no me convence.

La clasificación de los ingresos públicos, establecida en nuestro derecho, se divide en ingresos ordinarios y extraordinarios los cuales defino a continuación:

Ingresos Ordinarios son las percepciones que constituyen la fuente normal y periódica de recursos fiscales que obtiene el Gobierno Federal como base fundamental para financiar sus actividades. Es una parte de los ingresos gubernamentales que obtiene el Estado haciendo uso de su poder coercitivo de forma unilateral; o bien por una contraprestación obligatoria; es decir incluyen los recursos que impliquen una obligación de deuda. Estos son permanentes y previsibles. Son las percepciones que obtiene el Sector Público en el desempeño de sus actividades de derecho público y como productor de bienes y servicios por la ejecución de la Ley de Ingresos. Se clasifican en corrientes y de capital.

---

<sup>7</sup> Ob. Cit. Pp. 4

Estos ingresos son los que tienden a cubrir las necesidades fundamentales del Estado en cada ejercicio fiscal, se expiden para la Federación, Entidades Federativas y municipios en la ley de ingresos respectiva, dentro la cual se enumeran los ingresos relativos a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, productos, aprovechamientos, empréstitos, y bonos de deuda pública.<sup>8</sup>

En este punto cabe aclarar que para las entidades federativas y municipios dentro de los Convenios de Coordinación Fiscal han surgido los ingresos denominados participaciones de tributos federales, locales los cuales podrían ser tomados como ingresos ordinarios.

Después de estas definiciones, podrían entrar diversas discusiones del por qué o para qué deben ser establecidas las contribuciones y que todos los ingresos tributarios no deben ser excesivos y arbitrarios, en el cómo se tiene que combatir la evasión fiscal y los ingresos conocidos como productos sean más redituables o que generen más riqueza para los particulares, y a su vez, que los empréstitos sean moderados y encaminados a ser más productivos.

Ingresos extraordinarios son los que percibe el Estado solo en épocas de crisis económica, por alguna calamidad social que sean producto de algún fenómeno natural u otras circunstancias que pongan al gobierno en una situación de emergencia financiera, o cuando hay un notable y contraproducente déficit presupuestal<sup>9</sup>; es decir, en casos extremos donde sea necesaria la respuesta del Estado ante causas ajenas a la vida normal y común de los contribuyentes, que se requiera de un ingreso no previsto pero de resolución inmediata, es cuando deben de entrar este tipo de ingresos.

Otro tipo de clasificación muy utilizada en la doctrina Mexicana es la que divide a los ingresos tributarios y los no tributarios:

---

<sup>8</sup> SANCHEZ Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano pp. 11

<sup>9</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo pp. 12

Ingresos tributarios son aquellos que decreta el Estado con carácter general y obligatorio mediante la expedición de las leyes respectivas, con la finalidad de cubrir el gasto público, dentro de esta categoría podemos señalar a los impuestos, derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras incluyendo sus accesorios legales de todas estas como son, multas, recargos, indemnizaciones y gastos de ejecución.

Ingresos no tributarios o derivados del financiamiento, son los demás ingresos del estado distintos de las contribuciones que percibe en cada ejercicio fiscal apoyándose en preceptos de derecho público y privado, dentro de éstos están los productos, aprovechamientos, empréstitos, emisión de moneda y los bonos de deuda pública.

Continuando con las clasificaciones, continuaré con la que está plasmada en el Código Fiscal de la Federación:

Impuestos son las contribuciones que percibe el Estado de manera general y obligatoria, que están establecidos en ley y que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica conocida como hecho generador de dicho tributo, destinados a cubrir el gasto público.

Aportaciones de Seguridad Social, deben estar establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado, pero son servicios que presta el mismo Estado en materia de previsión o seguridad social, y es a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social; como el caso de la asistencia médica, hospitalaria, incapacidades para el trabajador, seguro de maternidad, vejez, jubilación, es decir; todas ellas encaminadas al beneficio de la colectividad.

Contribuciones de mejoras, son tributos a cargo de personas físicas o morales, que se benefician de manera directa por obras públicas, que realiza el Estado como cumplimiento a su labor.

Derechos, son contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

Aprovechamientos, son los ingresos que percibe el Estado, por funciones de Derecho Público, son distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos, empréstitos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, por ejemplo pueden ser las multas administrativas, los recargos, las indemnizaciones por daños a bienes y recursos del Estado.

Productos, son las contraprestaciones por servicios que preste el Estado en funciones de Derecho Privado, o por usar, explotar y aprovechar bienes del dominio privado del Estado, también pueden ser los ingresos que se obtengan como consecuencia del desarrollo de actividades mercantiles o empresariales, donaciones, herencias a su favor, adquisición de bienes vacantes, o por la explotación de sus bienes conocidos como de dominio privado.

Empréstitos, créditos o préstamos que se otorgan a una entidad pública por una institución nacional o internacional de crédito, o por un gobierno extranjero para completar el gasto público

Los bonos de deuda pública son instrumentos negociables que se colocan entre el público inversionista, para el efecto de que lo recaudado con los mismos sea destinado a pagar dicha deuda pública.

### 1.1.3 GASTO PÚBLICO.

El artículo 31 fracción IV a la letra nos dice:

*Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Menciona que las contribuciones que se paguen a la Federación, a las entidades Federativas y a los municipios, se deben destinar a cubrir el gasto público. Esta fracción tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado en atención a las necesidades o demandas de la población, relacionadas con prestación de servicios públicos, construcción de obras sociales, cubrir requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

De aquí surgen dos conceptos: el material y el formal, el material se refiere al destino que se le debe dar a las contribuciones para la realización de las funciones del Estado, a través de la erogación que realicen las dependencias u organismos públicos por mandato legal; el formal se refiere cuando en el presupuesto de egresos, se señala la partida presupuestal, según el ramo de que se trate, educativo, obras públicas, seguridad pública, defensa nacional, salario de los servidores públicos, es necesario ajustarse al presupuesto respetando su contenido y objeto del mismo<sup>10</sup>; esto es, solo de estas maneras son en las que el Estado puede realizar sus erogaciones para mantener un orden y transparencia en sus funciones.

El gasto público, debe programarse conforme a las directrices y planes formulados por el Ejecutivo Federal, se ejerce en presupuestos que se formulan con

---

<sup>10</sup> MARGAIN MANATOU, Emilio Pp. 94



apego a programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución; este debe ajustarse al monto autorizado para los programas y partidas presupuestales, salvo que se trate de partidas de ampliación automática en los presupuestos, en relación con aquellas erogaciones que no es posible prever.

La principal finalidad de las contribuciones, es la de cubrir el gasto público, pero en nuestro país no se encuentra bien utilizada esta figura porque seguimos teniendo una fuerte carencia en la seguridad social, educación y la más importante la seguridad pública, por esto en la actualidad los ingresos públicos como privados del Estado, resultan insuficientes, ante una población que va en aumento por todo el territorio nacional.

Las contribuciones pueden tener otras finalidades distintas a las fiscales, para poder otorgar una mejora en cuanto a los ingresos y el beneficio de la colectividad, sin la problemática existente, como son: restringir las importaciones o exportaciones de bienes y servicios, disminuir el consumo de bebidas alcohólicas y de cigarrillos, disminuir el desarrollo de ciertas actividades nocivas o perjudiciales para la sociedad.

Por esta razón la legalidad del gasto público debe respetarse y cumplirse con honestidad, verticalidad, transparencia, cuidando de la mejor manera los ingresos públicos y darle mayor utilidad al dinero público, evitándose el despilfarro, el desvío o malversación de fondos para el provecho personal de los servidores públicos.

Gabino Fraga en torno al concepto de gasto público menciona: “creemos que por gastos públicos deben de entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando, por lo tanto excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”<sup>11</sup>, esto es que siempre debe quedar beneficiada la colectividad y no los intereses personales.

---

<sup>11</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, pp. 277

Concluimos que la fuente de los gastos públicos es precisamente el Presupuesto de Egresos de la Federación, aunque todos los gastos se realicen por organismos descentralizados y empresas de participación estatal, o que las erogaciones tengan un fin general o específico, pero siempre debe ir encaminado a un beneficio colectivo. Una afirmación jurisprudencial vinculada con el tema en particular dice: “los gastos públicos están previstos en el presupuesto de egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo que es la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir esos gastos, necesariamente debe encontrarse, o en la ley que la establece o en el Presupuesto de Egresos”<sup>12</sup>, por ello es el requisito indispensable que se encuentre forzosamente en la ley; lo cual nos deja claro la legalidad de las contribuciones en nuestro sistema tributario.

## 1.2 POTESTAD TRIBUTARIA.

Encontramos su fundamento en el artículo 73 fr. VII de la Constitución donde le otorga a nuestro Congreso de la Unión la facultad para poder crear leyes encaminadas a la imposición de contribuciones destinados a cubrir el gasto público; a esta potestad se le conoce de distintas maneras, con supremacía tributaria, soberanía fiscal; esta potestad surge para poder dar un respeto a las garantías individuales y sobre todo al principio de legalidad que debe contener cualquier ley contributiva en nuestro país.

El artículo 73 Constitucional en su fracción VII a la letra nos dice

*Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

*VII. para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto;*

---

<sup>12</sup> Criterios referidos por BURGOA Llano Ignacio, Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones, México, 1982 pp. 417

De aquí podemos resaltar que la potestad tributaria del Estado, es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones respectivas para cubrir el gasto público.

Pero aun cuando esta facultad parece expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación; teniendo su base en el artículo 31 IV. *Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Estatal así como los Artículos 117 y 118. Restricciones expresa a la potestad tributaria de los Estados; además del artículo 124. Las facultades que no estén expresamente a la Federación, se entienden reservadas a los Estados. En consecuencia, los Estados tienen un poder tributario genérico, con la limitante de no gravar las materias exclusivas de la Federación.*

Esta potestad se ejercita por el Poder Legislativo en el momento de dictar las leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva;<sup>13</sup> Para las entidades Federativas y municipios se cuenta con una Legislatura local, que se encarga de discutir y aprobar leyes fiscales de cada una de las esferas de gobierno.

La potestad tributaria es consustancial a partir de que el Estado surge como una forma superior de organización social, ya que ve la necesidad de allegarse de recursos para hacerle frente a sus diversos cometidos de orden público y de interés social, y el medio idóneo es el establecer contribuciones provenientes del patrimonio de los particulares.

Para Giuliani Fonrouge, la expresión Poder Tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, claro que es similar al concepto manejado con anterioridad solo que él no profundiza tanto en el tema de la recaudación de las

---

<sup>13</sup> Ob. Cit. Pp. 92

Entidades Federativas y los problemas que se encuentran al chocar en distintos aspectos con la Federación, pero en nuestro país ya desde hace años varios autores se dieron la tarea de ir diagnosticando el problema que se vive en la actualidad.

Giuliani Fonrouge divide la potestad tributaria en diversos caracteres los cuales deben de estar inmersos en la manera que estos son: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

- *Abstracto* significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo;
- *Permanente*, desde el momento en que se le identifica como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, solo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado;
- *Irrenunciable*, el Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo;
- *Indelegable*, ello nos da a entender que no puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ámbito internacional.<sup>14</sup>

En el caso de indelegable, puede ocurrir que por mandato constitucional la federación transfiera el ejercicio de una parte de esa potestad a favor de las entidades federativas o municipios pero condicionado a ciertas reglas, materias y por tiempo determinado.

El maestro Narciso Sánchez también pone un par de características de esta potestad y de cómo se lleva a cabo en nuestro país, menciona que puede ser originario y delegado, originario cuando nace originalmente de la Constitución,

---

<sup>14</sup> Ob. Cit. Pp. 95

delegado solo puede presentarse cuando una entidad política ejerce un poder tributario que le ha sido transmitido.

De la misma forma cree que esta puede ser privativa y concurrente, la privativa cuando esta potestad tributaria es ejercida por una entidad política dejando excluidas a otras, y concurrente da a entender que puede ser ejercitado tanto por la Federación como por las entidades federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables.

El artículo 73 fracción XXIX a la letra nos señala lo siguiente:

*Artículo 73. El congreso tiene facultad:*

*XXIX. Para establecer contribuciones:*

- 1o.** *Sobre el comercio exterior;*
- 2o.** *Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;*
- 3o.** *Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*
- 4o.** *Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*
- 5o.** *Especiales sobre:*
  - a)** *Energía eléctrica;*
  - b)** *Producción y consumo de tabacos labrados;*
  - c)** *Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
  - d)** *Cerillos y fósforos;*
  - e)** *Aguamiel y productos de su fermentación; y*
  - f)** *Explotación forestal.*
  - g)** *Producción y consumo de cerveza.*

*Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.*

De este precepto surgen diversos problemas para los Estados dado que quedan muy limitados en el establecimiento de sus propias contribuciones y la manera en la cual pueden hacerse llegar de los ingresos necesarios; el maestro Margain Manatou señala una serie de problemas respecto a esta limitación:

1. Solo la Federación puede gravar sobre bienes y recursos naturales, de aquí tenemos que hay Entidades Federativas que no obstante al ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de buena capacidad económica.

2. La delegación de facultades, ha constituido un impedimento para que aquellos puedan establecer su propio Impuesto Sobre la Renta, ya que no podrán gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades y que están operando dentro de sus Estados.

3. La escasa capacidad económica de muchas entidades, hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o distribución, y esto impide el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.

4. No pueden gravar a personas que residan fuera de este territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades.

5. La solución de la Federación fue la de crear la Ley de Coordinación Fiscal, que tiene como idea la de expedir leyes simultáneas y que se deroguen los impuestos locales de Estados y Municipios; al obtener una recaudación final de la Federación, se les otorgue una parte de la misma a cada uno de los Estados y Municipios; pero no ha dado los resultados que se esperaban, dado que existe la inconformidad de Estados que recaudan una gran cantidad y al final no ven reflejada toda su aportación en lo que reciben de la Federación.

6. Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados, deriva de la desconfianza de los particulares hacia los funcionarios locales, que en nuestro país es el mayor problema.

7. Es más fácil precisar cuáles son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponden a la Federación.<sup>15</sup>

#### 1.2.1 PRESUPUESTO DE EGRESOS (ART. 74 fr. IV).

El presupuesto de egresos del Estado, es el documento mediante el cual se asignan los fondos públicos a los programas de los Poderes Públicos por realizarse en un año fiscal, con el firme propósito de que todos sus gastos e inversiones queden debidamente especificados y protegidos con dicho documento.<sup>16</sup>

El presupuesto de egresos es el único instrumento en el cual se pueden determinar el monto y el ejercicio del gasto público para un año determinado, y por lo tanto, ningún egreso puede efectuarse en la Federación, en las Entidades Federativas y en los Municipios si no está contemplado por el presupuesto correspondiente, argumento que tiene su apoyo en el artículo 74 fr. IV, que textual dice:

*Artículo 74. Son facultades exclusivas de la cámara de diputados:*

*IV. Aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las*

---

<sup>15</sup> MARGAIN MANATOU Ob. Cit. Pp. 98

<sup>16</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo pp. 17

*erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes presupuestos de egresos.*

Las erogaciones contempladas en el presupuesto de egresos son aquellas que serán ejercidas por los Poderes Públicos Federales, Estatales y Municipales, incluyéndose a sus organismos descentralizados, empresas de participación estatal y fideicomisos.

El gobierno tiene como práctica la de instituir el presupuesto, el cual consiste en la asignación de recursos por áreas de acuerdo previamente establecidos, con el objeto de lograr un mayor control y evaluación de su ejecución, así como el financiamiento de responsabilidades a los servidores públicos cuando se descubren desvíos o malversación de fondos públicos.<sup>17</sup>

Las reglas fundamentales o principios que presiden la estructura de un presupuesto de egresos, son los siguientes: universalidad, unidad, especialidad y anualidad.

- Universalidad: consiste en que todas las erogaciones y gastos públicos deben estar comprendidos en el mismo.
- Unidad: implica que haya solo un presupuesto y no varios, ya que es la forma que permite apreciar con mayor exactitud las obligaciones del poder público.
- Especialidad: se refiere a que autorizaciones presupuestales no deben darse por partidas globales, sino mas bien, detallando el monto de cada rubro, sector o ramo en el que se va a destinar el dinero público.
- Anualidad: se refiere a que este tendrá una duración de un año en armonía con el año natural, ello permite tener un mayor equilibrio entre los ingresos y egresos.

---

<sup>17</sup> DUBLAN, Manuel pp. 18



### 1.2.2 LEY DE INGRESOS.

La ley de ingresos es la que establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal, Estatal y Municipal, que deberán recaudarse por concepto de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, emisión de bonos, préstamos, es decir, que serán destinados a cubrir los gastos públicos en las cantidades estimadas en la misma ley.

Algunas de las características que podemos atribuirle a la Ley de Ingresos, son las siguientes:

- Anualidad: tiene vigencia durante un año fiscal, que corresponde al año calendario.
- Precisión: en virtud de que cualquier impuesto y recaudación que no esté claramente establecida en dicha ley no podrá ser recaudado.
- Previsibilidad: ya que establece las cantidades estimadas que por cada concepto habrá de obtener la hacienda pública.
- Especialidad: en razón de que dicha ley contiene un catálogo de rubros por obtener en el año de su vigencia.

Para que el estado se desarrolle y ejecute adecuadamente sus actividades, necesita obtener un monto de recursos financieros por lo que este, elabora un presupuesto de ingresos con una proyección a corto plazo la cual denominan Ley de Ingresos.

La presentación del proyecto de ley de ingresos es facultad exclusiva del presidente de la república de acuerdo con el Art. 74 fracción IV, de la Constitución, es

el quien presenta la iniciativa realizando un calculo aproximado de las cantidades que esperan se capten en ese año.

Por lo tanto será el ejecutivo quien presentará la iniciativa de ley de ingresos; es atribución del congreso tanto de la cámara de diputados como la de senadores la aprobación o no en su caso de dicha ley, además de realizar ajuste o comentarios al respecto para que al momento de ser aprobada cuente con todos los detalles afinados y no exista controversia al respecto.

Esta debe presentarse, antes del 15 de noviembre, el Presidente debe enviar su iniciativa de ley de Ingresos a la Cámara de Diputados. Los diputados la examinan y pueden aprobarla o modificarla. Si la aprueban se turna al Senado y si los senadores también la aprueban, el Presidente tiene la obligación de promulgarla.

Esta ley entrará en vigor el día 1 de enero del año próximo siguiente, previo su publicación en el diario oficial de la federación.

Este documento presupuestario ofrece información valiosa para identificar las prioridades del gobierno, sus razones y justificaciones para sustentar las decisiones presupuestarias tomadas, además de ser una importante herramienta de transparencia y rendición de cuentas.

Concluyo este apartado con la idea de que la generación de ingresos, los impuestos y la manera de gastarlos es una de las importantes que se toman año con año en nuestro país, se debe de tratar con especial cuidado y objetividad ya que esta en las manos tanto del Ejecutivo como del Legislativo la posibilidad de que el Estado capte lo suficiente para poder satisfacer las necesidades de la colectividad.

### 1.2.3 GASTO PÚBLICO.

La programación del gasto público Federal se basará en las directrices de planes nacionales de desarrollo económico y social que formule el Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De esta forma se entra al procedimiento que lleva a cabo cada una de las partes para aprobar año con año el presupuesto de egresos de acuerdo al artículo 74 fracción IV de la Constitución que a la letra nos dice:

*“Corresponde como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior”.*

Tratándose de la revisión de la Cuenta Pública su objeto será conocer los resultados de la gestión financiera, si es el examen que realice la entidad de Fiscalización Superior de la Federación aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo a la ley.

Si en un ejercicio fiscal, en la Ley de Ingresos respectiva se omite incluir algún tributo, no obstante que este amparado por la ley de carácter material que le dio origen, por esa irregularidad no debe cobrarse dicho gravamen, salvo que oportunamente se haga la aclaración de fe de erratas y que sea publicado en el Diario Oficial.

Si al terminar el primer periodo ordinario de sesiones no fue aprobada la Ley de ingresos por alguna divergencia entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo o entre los propios legisladores, lo recomendable es que se siga aplicando la ley de ingresos

vigente en el ejercicio fiscal anterior para no obstaculizar las funciones públicas del Estado.

### 1.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.

De este punto en específico no existe un concepto como tal en nuestro país, de aquí que podemos entender que la legalidad puede ser que todas las funciones, actos, operaciones o tareas que tiene encomendadas el Estado deben estar debidamente fundadas y motivadas para darle seguridad jurídica a los particulares.

Esto permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al Fisco, “así como la esfera de sus derechos ejercitables en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación”,<sup>18</sup> esto es que da las armas para la defensa de los particulares contra los abusos en los que pueda incurrir el Estado representado por la Hacienda Pública.

De esta forma entendemos que todo acto, procedimiento o resolución fiscal debe señalar las razones particulares, las circunstancias o motivos que dieron lugar a tal o cual determinación, en una forma clara y explícita para que el particular interesado la pueda entender, valorar, comprender y cumplir, o en su caso inconformarse legalmente en contra de la misma si es que es improcedente, injusta, arbitraria o ilegal.

Este principio nos conduce a sostener, que todas las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, “cuidando la correcta aplicación de la misma, para evitar el abuso o desvío de poder, la desproporción, la arbitrariedad, la injusticia manifiesta o la ilegalidad en perjuicio de los particulares, pues no se debe perder de vista que estamos en presencia de una garantía individual sobre seguridad jurídica”,<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> ARRIJOA Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, pp. 19

<sup>19</sup> SANCHEZ Gómez Narciso, Ob. Cit. Pp. 144

de esta manera, se entiende la protección al particular desde su garantía individual plasmada en la Constitución Política.

El origen de la legalidad financiera se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, la libertad y propiedad solo podrían ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa o legal; lo cual no debe de pasar al tener un sistema donde todo tenga que estar establecido en una ley.

Arrijo cita a León Duguit quien da un concepto al respecto diciendo: “... el llamado principio de legalidad consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada”.<sup>20</sup>

De esta forma el principio de legalidad recomienda que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley, y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule, es decir, la ley establece la obligación contributiva y debe precisar los elementos de la misma, como son: sujeto activo y pasivo, el objeto, la base, la cuota o tarifa, el periodo o fecha de pago, forma de pago, exenciones y formas de extinguir la obligación, entendiéndolos como los elementos de las contribuciones.

### 1.3.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Este principio tiene su base en una de las ideas primordiales de Adam Smith, este principio se encuentran establecido en la parte final de nuestro artículo 31 fr. IV Constitucional, que dice que los obligados a contribuir al gasto público tendrán que hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

---

<sup>20</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo pp. 19

*Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de **la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.***

#### 1.3.1.2 PROPORCIONALIDAD.

Puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país,<sup>21</sup> de esta forma cada uno está obligado a contribuir en la manera en la que se lo permiten sus fuentes de ingresos.

En general la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no molestar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente.

Este principio implica que los gravámenes que se fijan en las leyes deberán estar de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos más elevados tributen en forma cuantitativamente superior a los de medianos o reducidos recursos.

Esto es de manera más simple que los sujetos que se encuentren en una misma situación tributaria pero que uno de ellos posee mayores bienes y riqueza debe pagar más impuestos que la persona que se encuentra en la misma situación pero sus ingresos son mínimos o casi nulos.

---

<sup>21</sup> DUBLAN, Manuel. Pp. 274

Los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cuantitativos, una contribución mayor.

El principio de proporcionalidad, debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riquezas disponibles y existentes.

De aquí que el Máximo Tribunal tomara estas ideas y se diera una opinión al respecto por el antiguo Ministro José Rivera Pérez Campos que es la siguiente:

*“... la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del País. Como ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general.”<sup>22</sup>*

Esto es, como se menciona en contadas ocasiones, cada uno está obligado a tributar en medida a los ingresos que obtiene, es decir, el contribuyente de hacer el pago proporcional de los impuestos en relación a su obtención de recursos económicos.

---

<sup>22</sup> RIVERA Pérez Campos, José. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, Marzo de 1970, pp. 71

### 1.3.1.3 EQUIDAD.

Podemos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídica, con excepción al relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.<sup>23</sup>

Esto significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si se realizan iguales actos, tienen similares bienes o riquezas, deben de ser tratados en igualdad de condiciones.

Andrés Serra Rojas lo ve como “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”.<sup>24</sup>

Aunque la acepción Aristotélica es la que todo mundo conoce, de ahí podría partirse para el mejor entendimiento de este principio, para Aristóteles la equidad significa la aplicación de la justicia a los casos concretos, entendemos que debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Aunque en principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas, y por ende contrarias a la justicia, en la realidad podemos ver que la mayoría de los casos los contribuyentes que cuentan con mayor riqueza muchas veces son los que menos aportan impuestos al encontrar la manera de evadirlos, por ello es el espíritu de este principio para que no solo algunos paguen sino todos los que se encuentran en el supuesto correspondiente hagan el pago correcto de su contribución.

---

<sup>23</sup> DUBLAN, Manuel Pp. 275

<sup>24</sup> Ob. Cit. Pp. 269



## 1.4 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Para entender los elementos de las contribuciones tendríamos que comenzar por saber lo que es un impuesto y este se encuentra definido en el artículo 2º fracción. I del Código Fiscal de la Federación que dice:

*Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

*I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.*

De este concepto se pueden resaltar algunos de los elementos del impuesto como son los sujetos, el hecho imponible y el hecho generador, el objeto y la obligación de los mismos.

De la Garza define "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."<sup>25</sup>

Se concluye que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter de obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

Los impuestos pueden ser clasificados de distintas maneras pero la manera más común de clasificarlos es en directos e indirectos:

---

<sup>25</sup> RODRIGUEZ Lobato Raúl Ob. Cit. pp. 61

- Directos son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden directamente en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo pueden recuperar de otras personas;
- Indirectos son los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

#### 1.4.1 OBJETO.

El objeto del tributo siempre se visualiza como aquello que grava la ley tributaria y no el fin que busca con la imposición, en realidad el objeto es la realidad económica sujeta a imposición, como la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto el tributo siempre quedará precisado a través del hecho imponible del cual hablaré más adelante.

#### 1.4.2 SUJETOS.

Una vez que se ha realizado el supuesto de hecho previsto por una ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal, de ahí surge un sujeto activo y un sujeto pasivo, mejor conocida como relación jurídica tributaria.

##### 1.4.2.1 SUJETO ACTIVO.

Este siempre estará a cargo del Estado pero representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria ya antes mencionada, la cual es uno de los atributos de su soberanía,<sup>26</sup> siendo que el mencionado organismo actúa como representante del Estado.

---

<sup>26</sup> DE LA CUEVA, Arturo pp. 131

#### 1.4.2.2 SUJETO PASIVO.

Este sujeto siempre recae como lo dice la ley y todas las definiciones en las personas físicas o morales y esto lo confirma el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que nos dice:

**Artículo 1o.-** *Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico*

Esto nos da a entender que el sujeto pasivo es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, ya sea propia o de un tercero.

#### 1.4.2.3 TERCERO.

El tercero es también un sujeto pasivo pero en este caso él no es el generador del impuesto como tal, sino el encargado de dar cumplimiento a los suyos y de notificar al sujeto activo si es que uno de los sujetos pasivos no cumplió con su obligación correspondiente, uno de los ejemplos que a mi punto de vista es el más claro, lo es en cuanto a un donador, esté al momento de realizar alguna donación a algún particular, debe comunicar a la Hacienda Pública la donación realizada en caso de que el donatario no lo haga, de esta forma el tercero es el encargado de hacer saber al sujeto activo, o sea, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que este particular no cumplió con su obligación.

Otro caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la encargada de realizar el hecho generador y el sujeto pagador del mismo es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, es decir, el patrón, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el

segundo el contribuyente de hecho,<sup>27</sup> como más común se ve en la vida diaria, las personas encargadas de realizar la retención del tributo.

#### 1.4.3 HECHO IMPONIBLE.

La Legislación Fiscal establece una serie de supuestos de hecho o hipótesis cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal, para Sainz Bujanda, el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico,<sup>28</sup> es decir, todas las situaciones que se necesitan para que se realice el acto jurídico.

Este mismo autor dice que es “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”, o bien “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”,<sup>29</sup> esto es la situación que prevé la ley.

Podemos decir que entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva solo estableciera el objeto del gravamen, sino precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto contenido en la ley el hecho imponible.

Los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos, los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal, mientras que los periódicos son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, periodo que estará precisado en la ley, y que cada vez que se concluye da lugar a una obligación fiscal.

---

<sup>27</sup> GONZALEZ RODRIGUEZ, Alfonso. Pp. 147

<sup>28</sup> GONZALEZ RODRIGUEZ, Alfonso. Pp. 149

<sup>29</sup> DE LA CUEVA, Arturo pp. 115

#### 1.4.4 HECHO GENERADOR.

Este hecho se convierte en un hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos dentro de la hipótesis ya mencionada, es decir, adecuándose el presupuesto, genera un crédito tributario; para distinguir uno del otro, llamamos a este último, hecho generador.

La explicación más puntual a esta situación queda plasmada en el artículo 6 del CFF, que a la letra dice:

*Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

*Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.*

*En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.*

*Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.*

*Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.*

#### 1.4.5 BASE GRAVABLE.

Es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto. Para la obtención de la base imponible es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley y así determinar dicha base. De esta forma se pretende que el gravamen recaiga sobre los valores netos y no sobre los valores brutos. Sin embargo, debe aclararse que en el caso de algunos impuestos la ley determina que se grava el monto bruto.

#### 1.4.6 CUOTA, TASA Y TARIFA.

La cuota puede ser proporcional o fija, o ambas, está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que aumenta a medida que aumenta la base, pero este aumento de cuota se detiene en determinado momento, para no absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando,<sup>30</sup> es decir, puede cambiar su valor progresivamente.

La tasa en su acepción precisa, por oposición al impuesto, es el procedimiento de repartición de las cargas públicas sobre la base del servicio prestado, al beneficiario de éste; la tasa se determina por la prestación cumplida por la autoridad pública y pagada por el contribuyente.

“Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son de derrama, fija, proporcional y progresiva, es de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo; es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria; es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base”.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> DUBLAN, Manuel Pp.125

<sup>31</sup> Ibidem pp. 124 y 125

Por último es progresiva las que aumentan al crecer la base, de tal manera que a crecimiento sucesivo corresponde aumento más que proporcional en la cuantía del tributo.

#### 1.4.7 OBLIGACIÓN.

La obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley, el artículo 6 del CFF dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurren,<sup>32</sup> esto es, que primero debe existir el presupuesto en la ley y después el hecho cotidiano donde el particular se ubica para el pago del impuesto.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por una ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho en particular.

Después de entender todos y cada uno de estos supuestos ya se podrá entrar de lleno a lo que es la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los cambios que ha manejado a través de la historia para poder llegar de esta forma al punto medular en el capítulo subsecuente de la consolidación fiscal y las ventajas o desventajas que trae consigo, pero ya se conoce todo lo que podría ser el derecho fiscal y como surgen los impuestos en nuestro país además de la composición de los mismos junto con sus elementos.

Algunos de los ejemplos de este tipo de obligaciones los podemos encontrar en los pagos provisionales, retenciones, etc; todas ellas encaminadas a tener un control y seguridad en materia de impuestos.

---

<sup>32</sup> DE LA CUEVA, Arturo pp. 120

- Pagos provisionales consisten en efectuar pagos o anticipos a cuenta del impuesto que finalmente resulte a cargo del contribuyente.
- Retenciones es una medida de seguridad, una más de las obligaciones de hacer a las que se sujeta el contribuyente, y consiste en la recaudación de contribuciones a favor del fisco que debe llevar a cabo una persona sustituyéndolo, le corresponde a todo aquel quien la ley le asigne tal encomienda.

#### 1.4.8 EPOCA DE PAGO.

Es el plazo o momento establecido por la ley para que satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe de hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley, esto es, que no puede surgir una época de pago no establecida dentro de un ordenamiento.

Emilio Margain<sup>33</sup> menciona que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no solo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.

---

<sup>33</sup> MARGAIN Manatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, ed. 21 Pp.  
34



## *CAPÍTULO II*

### **LEYES QUE ANTECEDEN A LA ACTUAL LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

#### 2.1 PRIMERA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (1921).

El 20 de julio de 1921 por medio de un decreto promulgatorio, se estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias de los particulares<sup>34</sup>. Fue promulgado siendo Presidente Constitucional el General Álvaro Obregón y Secretario de Hacienda, don Adolfo de la Huerta y tuvo un mes de vigencia.

Se dividió en cuatro capítulos los siguientes nombrados como “*Cédulas*”: 1) Del ejercicio del comercio o de la industria; 2) Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; 3) Del trabajo a sueldo o salario; 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

La base coincidía con el objeto, que era el ingreso o ganancia obtenido en agosto de 1921. Se determinó sobre los ingresos y no se gravó al contribuyente de acuerdo con la capacidad contributiva del mismo; para poder lograr ese objetivo tendría que existir una modificación del haber patrimonial.

Señalaba como sujetos del impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara en territorio nacional; entre las exenciones destacaban personas cuyos ingresos no excedieran los \$100 mensuales.

Cada cédula tenía su propia tarifa, dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denotaba el comienzo de las tasas progresivas en México.

---

<sup>34</sup> CALVO NICOLAU Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta Tomo I, 1ª edición, México 1995, Ed. Themis

El impuesto se debió pagar en la primera quincena de septiembre de 1921; para verificar el cumplimiento de la obligación correspondiente se crearon los Consulados y las Juntas Calificadores Regionales, tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables de los causantes morosos;<sup>35</sup> es decir, si se encontraban retrasados en el pago de los impuestos, estas juntas fungían como agentes dedicados a determinar el probable ingreso de cada contribuyente moroso y obtener el impuesto a pagar.

Los contribuyentes podían inconformarse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de manera que esta examinara las pruebas que se presentaran y resolviera en consecuencia; este recurso fue conocido como de reconsideración administrativa, hoy en día conocido como recurso de revocación.

En el artículo 6o. de esta Ley, estableció como destino de recaudación, dedicarla exclusivamente a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y realizar obras indispensables que habilitaran nuestros puertos; esas necesidades que desde entonces se consideraban urgentes, ya que el Impuesto del Centenario se iba a dedicar a resolver esos grandes problemas nacionales, ya que se necesitaban líneas propias de navegación, y reconstruir los puertos marítimos.

De aquí podemos rescatar que fue la base para tener una ley que gravara las ganancias de los contribuyentes ya fueran personas físicas o morales, claro que como toda nueva creación tuvo errores e inconvenientes como todo, pero a su vez también tuvo grandes avances y fue la base para las leyes subsecuentes en nuestro país, el objetivo era diferente porque solo buscaba el mejorar los puertos y lo relacionado con la marina en nuestro país, a futuro se convirtió esta ley en una de las fuentes de mayores ingresos del Estado para poder dar cumplimiento a su obligación correspondiente hacia los particulares.

---

<sup>35</sup> Ibidem

## 2.2 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AÑO 1924.

Siendo todavía Presidente de la República el General Álvaro Obregón, y su ministro de Hacienda, el Ing. Alberto J. Pani, le propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario, sólo que con carácter permanente, el 21 de Febrero de 1924 se promulgó la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas; esta ya no fue de carácter transitorio y con esta comenzó el “*Sistema Cédular*” de gravamen que rigió en nuestro país por un lapso de cuarenta años.<sup>36</sup>

Esta Ley tuvo una estructura diferente, la cual fue dividida en 2 capítulos, una cédula era dirigida a las personas físicas que obtuvieran ingresos por su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos; y otra Cédula dirigida a las sociedades y empresas.

La tendencia consistía en gravar con menor intensidad los ingresos provenientes del trabajo y con una mayor intensidad los provenientes a las inversiones de capital; el ingreso derivado del trabajo personal fue gravado con tarifas progresivas, las tasas fluctuaban del 1% al 2%,<sup>37</sup> lo cual pareciera un retroceso con las tasas de la Ley del Centenario. Se gravaron las utilidades de las empresas, con excepción de las que provenían de negociaciones agrícolas pertenecientes a particulares.

Los empleados que trabajaran para dos o más patrones tenían que acumular los distintos sueldos percibidos a fin de poder aplicar las tasas progresivas. En esta Ley por primera vez los patrones tenían que retener el impuesto y se les hacía solidariamente responsables del pago del mismo, fue conocido como un sistema de

---

<sup>36</sup> DOMINGUEZ Mota, Enrique, Estudio del Impuesto Sobre la Renta y Empresas, 2ª edición, México 1997, Ed. Themis

<sup>37</sup> CALVO Nicolau Enrique, C.P. Enrique Vargas Aguilar, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1ª edición, México 1986, Ed. Themis pp. 3

control en el que la base consistía en que los propios contribuyentes auxiliaran a las autoridades fiscales.

El Impuesto sobre Utilidades de las Sociedades no hacía distinción alguno respecto del negocio al cual se dedicaran; la base gravable era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año; en esta destacaban dos aspectos: 1) se estableció, de hecho, un régimen global para las empresas, ya que el gravamen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independientemente de la fuente del ingreso, y 2) se gravaron los ingresos al percibirse en dinero o especie, dejando de lado el *ingreso en crédito*.<sup>38</sup>

Esta Ley no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas; para la determinación de la base gravable se permitía efectuar deducciones de los ingresos; de esta manera esta Ley constituye el antecedente más remoto del Impuesto Sobre la Renta, además, de que solo permitió gravar la utilidad obtenida, que solo era la que produce el incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes.

En forma especial, en el artículo 11, fracción IV, se excluyeron del gravamen las ganancias de capital, es decir, el aumento del valor de las propiedades por el desarrollo económico general o por la pérdida del valor adquisitivo de la moneda; salvo el caso de que se tratará de aumentos al valor de los activos, derivados de reinversión de las ganancias producidas por el negocio. Cuando la revaloración de los activos de las empresas se hacía figurar en los balances, la Ley los consideraba como ganancias gravables.

Pero como en la Ley anterior a esta, también hubo errores y un defecto de fondo el cual fue que las deducciones que podían efectuarse se establecían en el Reglamento, lo constituyó un serio problema dado que se contraponía con lo que todos conocemos de nuestra Constitución, el hecho de que ningún reglamento puede

---

<sup>38</sup> CALVO Nicolau Ob. Cit. pp. 193

estar por encima de la Ley, esta no fue corregida hasta el año de 1954, lo cual dejó muchos años quebrantando el principio de legalidad ya explicado en el capítulo precedente.

Este impuesto al igual que el anterior se pagaba por medio de estampillas y debían de realizar sus declaraciones con las formas que establecía y aprobaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estas se presentaban en las oficinas receptoras y eran revisadas por las Juntas Calificadoras. Los dictámenes que realizaban dichas Juntas podían ser objetados por los contribuyentes en la propia esfera administrativa. Pero por primera ocasión se puso un término de cinco años para que el Estado cobrara los impuestos y las multas, una vez pasado este tiempo caducaban.

A partir del 5 de abril de 1924 se adicionó la Ley para gravar también a las sociedades extranjeras por los ingresos que obtuvieran provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, así como los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijó un gravamen mayor del establecido para otras actividades objeto del impuesto.

En materia de sanciones se prevén en los artículos 33 al 45 y siguientes las más frecuentes infracciones, derivadas de ocultaciones o irregularidades con fines de defraudación, determinándose para cada una de ellas una sanción específica que más tarde recogió el Código Fiscal de la Federación, haciendo las modificaciones pertinentes.

El causante en la imposición de capitales fue el acreedor, con responsabilidad solidaria para el deudor, y se previeron sistemas de vigilancia para el pago de este impuesto, con el auxilio de los notarios o corredores, prohibiéndose la autorización de escrituras sin la comprobación de que estaba al corriente en el pago del impuesto correspondiente a la operación de que se tratara y los jueces quedaron obligados a proporcionar informes a las Oficinas de Rentas, de todos los juicios presentados ante ellos con motivo del incumplimiento de algún contrato de imposición de capital.

El reglamento de este ordenamiento, establecía las clases de contribuyentes; la forma elaborar las declaraciones y las maneras en que se podía pagar el impuesto. Las sociedades realizaban un pago provisional, dentro del primer semestre, a cuenta del impuesto anual, y en el mes de enero tenía que presentar su declaración definitiva correspondiente al año anterior.

Quedó señalado el plazo de diez días para dar aviso de Iniciación de operaciones, clausura o reapertura de las mismas, cambio de domicilio, de nombre o de razón social y traspaso, siendo en líneas generales estos avisos los que actualmente se exigen, sólo que con un plazo más amplio;<sup>39</sup> de este parte de la Ley, fue uno de los mas grandes antecedentes en cuanto al dar aviso a las autoridades fiscales de la situación de las personas morales, antes de que pudiera surgir algún error a la hora de hacer su declaración o de no hacer la misma.

De igual forma señalaba la manera en que se tenían que organizar las Juntas Calificadoras y Revisoras, los procedimientos en el desempeño de sus funciones y la manera de actuar del contribuyente; establecía también las deducciones que podían hacer las empresas; el costo de los transportes, arrendamiento de locales; sueldos, salarios y emolumentos,<sup>40</sup> es decir, todos aquellos gastos que son necesarios para la existencia de las personas morales, los cuales no pueden ser gravados, al ser parte del desarrollo de las mismas y no ganancias extras.

El listado de deducciones tenía grandes fallas, como es el hecho de limitar la depreciación de los activos fijos, no contemplar la deducción de las pérdidas que sufriera el contribuyente en ejercicios anteriores.; con esta ley se obtuvieron las primeras experiencias que sirvieron para que en la actualidad tuviéramos desarrollado el Impuesto Sobre la Renta en nuestro país.

---

<sup>39</sup> ESCORZA Ledesma, Juan, Tratado Practico del Impuesto Sobre la Renta, México, Cárdenas, 1971

<sup>40</sup> CALVO Nicolau, Enrique Ob. Cit.. Pp. 194

## 2.3 CREACIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL EN MÉXICO (LEY 1925).

Esta Ley fue la que por primera vez se llamó “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Rigió dieciséis años durante los cuales sufrió diversas modificaciones; definió lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez se le dio consideración al *ingreso en crédito*. Esta Ley fue expedida siendo Presidente de la República el general Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani.<sup>41</sup>

Continuo el sistema de destinar el producto del impuesto al Estado y al Municipio que lo causara, se condicionó la participación a que no se gravaran las mismas fuentes de ingreso que gravaba la Ley del Impuesto sobre la Renta o que, si los estados o municipios también las gravaban, redujeran sus tarifas de tal manera que los productos de dichos gravámenes disminuyeran en una cantidad aproximadamente igual al 10% que se les daría de no hacerlo.

Se modificó la forma de pago, esta Ley estableció que el impuesto se podía cubrir en timbres, en efectivo, o en cualquier otra forma que determinara el reglamento; a los diversos capítulos se les continuó llamando Cédulas y eran siete: Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de Capitales, Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado, Sueldos y Honorarios de Profesionistas.<sup>42</sup>

Contenía dos tarifas: la A, que se aplicaba respecto de ingresos obtenidos en cualquier parte del país, excepto para las contribuyentes que residieran en el Distrito Federal, en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos de Norteamérica, y la B que debían aplicar los contribuyentes que no se encontrarán en el presupuesto de la letra A, es decir, las tarifas cambiaban en zonas fronterizas y en el Distrito Federal.

---

<sup>41</sup> DOMINGUEZ Mota, Enrique Estudio del Impuesto Sobre la Renta y Empresas pp. 7

<sup>42</sup> CALVO Nicolau Enrique, Ob. Cit. pp. 195

La Cédula 1 gravó los actos de comercio ejecutados de manera habitual o accidental y se definió con precisión la base del impuesto, consistente en la diferencia que arroje la resta entre el ingreso bruto y las deducciones autorizadas por el Reglamento, con lo que se continuó con la tesis establecida en la Ley anterior, de dejar las deducciones, elemento indispensable para la determinación de la base, a las disposiciones reglamentarias.<sup>43</sup>

En el artículo 10 se dio el régimen reservado a las compañías extranjeras de navegación marítima, obligándolas a pagar un 2% sobre los ingresos obtenidos por fletes y pasajes en los puertos de la República, prevención de todo punto acorde con la teoría de la fuente del ingreso gravable que se ha aceptado en nuestro derecho fiscal como solución para el caso de los conflictos impositivos de doble tributación internacional. En este mismo orden de actividades de carácter internacional, la Ley, en su artículo siguiente, obligó a las compañías extranjeras de seguros, con domicilio fuera del territorio nacional, a liquidar las primas y premios obtenidos por pólizas contratadas en México.

La Cédula II, de la Industria, como la Cédula III, de Agricultura, descansaban sobre las prevenciones estipuladas en la Cédula I por cuanto a la base, tarifas y demás elementos substanciales.

La Cédula IV, referida a la imposición de capitales, se ocupó de precisar con mayor objetividad los conceptos generadores del impuesto en esta Cédula, tales como Intereses, descuentos, anticipos, depósitos, fianzas, obligaciones, bonos, acciones, arrendamientos y otras operaciones o "inversiones de capital", que quedaron gravados en este capítulo de la Ley.

La Cédula V gravó las percepciones obtenidas por causantes que de manera habitual o accidental explotaran el subsuelo o una concesión otorgada por el Estado.

---

<sup>43</sup> ESCORZA Ledesma, Juan, Tratado Practico del Impuesto Sobre la Renta pp. 98



Si tales ingresos los obtenía el causante por ser socio de la compañía explotadora, quedaban gravados en la Cédula II. Asimismo quedó dentro de la órbita de esta Cédula la aportación, enajenación, transmisión de la propiedad de una concesión otorgada por el Estado a un particular, o la realización de esas operaciones con los derechos para la explotación del subsuelo.<sup>44</sup> La tarifa fue de 10% proporcional sobre el monto total de percepciones eventuales o periódicas derivadas de la explotación del subsuelo o de concesiones, y del 10% sobre los ingresos obtenidos en las operaciones de enajenación o aportación, aplicado sobre la diferencia entre el costo de la concesión o del derecho y el precio de la aportación o enajenación.

La Cédula VII gravó a los profesionistas, artesanos y artistas; los Ingresos anuales de los dos primeros quedaron sujetos al pago del impuesto de acuerdo con las siguientes tarifas diferenciales: la primera, igual a la tarifa A, aplicable a los profesionistas, artesanos y asalariados que no radicaran en las zonas más caras, con idénticos desgravámenes por cargas de familia; la segunda tarifa para esos mismos causantes con domicilio en las zonas de gastos de manutención más elevados, y con el mismo sistema de aumento en las deducciones para las personas mantenidas por el contribuyente y, finalmente, una tarifa C para los deportistas y artistas de espectáculos y los que obtuvieran ingresos por funciones a su beneficio,<sup>45</sup> de esta forma se dejó en claro la diferencia entre los ingresos de acuerdo a la profesión de la persona física.

Se permitía la deducción de “*cargas familiares*” en atención al número de personas que sostuviera el contribuyente. En la tarifa A las deducciones iban desde los \$250 cuando se sostenía una persona, hasta los \$450 cuando eran cuatro o más las que dependían del contribuyente; dentro de la B estas deducciones iban de \$360 hasta \$760.

---

<sup>44</sup> ESCORZA Ledesma, Juan, Ob. Cit. pp. 99

<sup>45</sup> CALVO Nicolau, Enrique, Ob. Cit. pp. 195

Continuaron exentas del pago del impuesto las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio público.

Referente a los rendimientos de capital se incluyó por primera vez el concepto de *interés presunto*, este consistía en un interés mínimo gravable, supuesto, del 6% anual para determinadas operaciones en que no se pactara interés, o cuando el interés pactado era inferior a dicho por ciento.<sup>46</sup>

Al igual que en la ley de 1924, estaba el término de cinco años para la *caducidad* de las facultades de las autoridades fiscales; la restitución de lo pagado en exceso por los contribuyentes se estableció también en un plazo de cinco años, posteriormente se redujo a dos.

Las reformas del 19 de abril de 1937 establecieron que para la debida calificación de los contribuyentes con ingresos menores de \$100,000, se tendría en cuenta el giro del negocio y los resultados que obtuvieran otros negocios de ramos similares. Aproximadamente un mes después de la promulgación de esta Ley se promulgo su Reglamento.

Este se dividió en diez capítulos, referentes a declaraciones y plazos; libros, costos e inventarios, oficinas receptoras, Juntas Calificadoras y Revisoras, y un capítulo especial para cada cédula de la Ley.

Establecía la necesidad de acumular ingresos obtenidos en dos o más empresas que pertenecieran a un mismo dueño cuando estuvieran gravadas en una misma cédula. Facultaban a las empresas que tuvieran personalidad jurídica distinta, pero que existiera entre ellas una relación de negocios, a fusionar su contabilidad, su administración, etc; y que previa autorización de la SHCP presentaran sus

---

<sup>46</sup> DOMINGUEZ Mota, Enrique, Ob. Cit. pp. 9

declaraciones con datos consolidados. La ley de 1964 permitió a ciertas sociedades de fomento efectuar la consolidación fiscal de sus resultados.

De esta manera se puede decir que es el antecedente de la consolidación fiscal que se ve referido en esta ley, para tratar de aligerar las revisiones de las cuentas de las diversas empresas además de poder simplificar los pagos para los contribuyentes que contaban con 2 o más empresas de su propiedad y dirigidas al mismo fin.

El Reglamento enumeraba las siguientes deducciones: costo de las mercancías vendidas; 5% de amortización; cantidad razonable para la depreciación de bienes; arrendamiento de locales; sueldos; los gastos de previsión social; intereses de los capitales tomados en préstamo; primas de seguros pagadas; pérdidas comprobadas sufridas en los bienes ocupados en la explotación de la actividad del contribuyente; gastos normales y propios del negocio; los impuestos, con excepción de los aduanales, consulares y el Impuesto Sobre la Renta; y las pérdidas en cobro de créditos.

Sobre sueldos y honorarios se dispuso que para que fueran deducibles las “*cargas familiares*”, las personas que mantuviera el contribuyente deberían contar con recursos propios; tenían que estar ligadas a él por parentesco en línea recta sin limitación de grado, hasta el tercer grado en colateral y hasta el segundo, si se trataba de parentesco por afinidad, o bien que se tratara del cónyuge. Si las personas que sostenía el contribuyente eran varones, se requería que fueran menores de dieciocho años, mayores de sesenta o que se encontraran impedidos para trabajar.

En el reglamento que se expidió el 18 de febrero de 1935 se incluyeron reglas más concretas para determinar el costo y la ganancia gravable de los contribuyentes de la Cédula I.

El 28 de diciembre de 1931 se plantearon reformas trascendentales, siendo Presidente de la República don Pascual Ortiz Rubio y Secretario de Hacienda don Luis Montes de Oca. Por virtud de ellas, se señaló un máximo exento de ingresos

para agricultores, comerciantes e industriales, y un tratamiento distinto a estos causantes con ingresos mayores, cuyas utilidades estimadas por giros, con una tarifa específica para los mismos, vino a crear en México el sistema francés del rendimiento probable de las negociaciones (*chiffre d'affaires*), que a la fecha se mantiene para los causantes de menor importancia sujetos a clasificación,<sup>47</sup> tomando de nueva cuenta las mejores opciones de los países de primer mundo, para mejorar la recaudación en México.

Las declaraciones estaban sujetas a *calificación* por la Junta Central Calificadora, la cual contaba con un plazo de un año para emitir sus dictámenes. Se instalaron otras Juntas Calificadoras fuera del Distrito Federal para atender las declaraciones de quienes residieran fuera de esta localidad. Los contribuyentes continuaron facultados para interponer el recurso de reconsideración administrativa. Mediante reforma del 31 de enero de 1940 se estableció que “el importe de las mercancías o efectos vendidos o servicios proporcionados no podrá computarse a un precio inferior al costo”.

#### 2.4 REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE EL SUPERPROVECHO (1939).

En el periodo comprendido entre 1932 y 1948 aparecieron leyes complementarias a la Ley del Impuesto sobre la Renta, una de ellas fue la creada el 27 de diciembre de 1939; por la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la Nación originadas principalmente por el estado de guerra que existía en esa época.

Esta iniciativa de Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho decía: “[...] abrirá un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, las

---

<sup>47</sup> CALVO Nicolau, Enrique, Ob. Cit. pp. 196

personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas”.<sup>48</sup>

Esta Ley fue abrogada por la del 31 de diciembre de 1941. El propósito de esta Ley volvió a reflejarse en la Ley del Impuesto Sobre Utilidades excedentes del 29 de diciembre de 1948, en la Tasa Complementaria sobre Utilidades Excedentes establecida en la Ley de 31 de diciembre de 1953, y en la que creó la Tasa Complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias, el 31 de diciembre de 1976.

## 2.5 LEY DE 1941 Y SUS MODIFICACIONES.

La vigencia por casi diecisiete años de la Ley expedida en 1925, retocada a través de una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera "con criterio sistemático" todas las normas referentes a la materia, lo que dio lugar a la Ley de 31 de diciembre de 1941, aplicada desde el 1º de enero del año siguiente y que fue promulgada siendo Presidente de la República el general Manuel Ávila Camacho y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Licenciado Eduardo Suárez.

“La reforma fundamental que implica el proyecto es la supresión del Impuesto del Superprovecho; la razón radica en el propósito firme del Gobierno Federal de no limitar las utilidades legítimas en un momento en que el país requiere en alto grado el impulso de la iniciativa y de la empresa privada”.<sup>49</sup>

Para compensar la disminución de los ingresos federales que ocasionó la supresión del impuesto mencionado se aumentaron las tasas de las diferentes tarifas cedulares.

---

<sup>48</sup> MARGAIN, Hugo B. *Compilación de Leyes* Pág. 59

<sup>49</sup> CALVO Nicolau, Enrique y C.P. Enrique Vargas Aguilar *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta* pp. 37

La Cédula I se refería al comercio, industria y agricultura; intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negocios comerciales, industriales, agrícolas y similares estaban dentro de la Cédula II.

La Cédula III comprendía las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, sufrió un aumento en su tasa hasta llegar al 33% aplicable a ingresos gravables superiores al medio millón de pesos.

La Cédula V a quienes ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo, por reforma al artículo 15 en su tracción IX bis, se creó el impuesto sobre dividendos que repartieran sociedades mexicanas o extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional.

La Cédula II estaba destinada a gravar la imposición de capitales, continuando establecido el "*interés mínimo presunto*"; esta imposición tiene un carácter de doctrina irregular, ya que el impuesto se debe causar sobre ingresos que efectivamente se obtienen, establecer el ingreso presunto para calcular un impuesto puede originar que un contribuyente pague impuesto sobre un ingreso que no ha obtenido.

Dentro de la Cédula III que iba dirigida a la explotación de concesiones otorgadas por el Gobierno, contenía gravámenes más elevados como se hizo referencia con anterioridad.

En la Cédula IV encaminada a los sueldos, le suprimieron las deducciones por *cargas de familia*, lo que se entendió como un retroceso, porque las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, ignorando los gastos que merman la capacidad contributiva.

Con la Cédula V dirigida a los ingresos por honorarios, se introdujo el sistema de categorías, lo que originó diversas controversias, dado que adolecía del defecto de

gravar ingresos, desvirtuando el principio total de todo Impuesto Sobre la Renta, que es el gravar las utilidades no cualquier tipo de ingresos.

Por reformas del 20 de enero de 1943, fueron enfocadas, a aumentar las tarifas debido al estado de guerra imperante, lo cual fue un incremento del 10% sobre el gravamen máximo.<sup>50</sup>

La Ley gravó por primera vez las *ganancias que obtuvieran los accionistas* de las sociedades mexicanas y extranjeras que operaran en territorio nacional; al reformarse la ley en 1945, cambio el nombre de impuesto sobre dividendos por el de impuesto sobre ganancias distribuibles, ya que comprendieron que no podía percibir el nombre de impuesto sobre dividendos uno que gravara las ganancias susceptibles de repartirse entre los accionistas aunque no las distribuyeran.

Con la reforma del 13 de julio de 1943, se estableció que las autoridades calificadoras de las declaraciones de los causantes mayores serían el Departamento del Impuesto Sobre la Renta y el departamento Técnico Calificador; se creó la Dirección del Impuesto sobre la Renta y se suprimió la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta; dentro de las reformas, en la Cédula V se retornó al sistema de gravar las utilidades y se abandonaron las categorías.

El 28 de diciembre de 1948 se estableció para los contribuyentes de la Cédula I la obligación de efectuar *pagos provisionales*, se calculaban tomando como base la utilidad declarada en el ejercicio anterior, y en caso de que hubieran incurrido en pérdidas, el anticipo se haría considerando un 4% de los ingresos perdidos.

Estas reformas también establecieron que si la empresa incurría en *pérdidas fiscales* que afectaran el capital social, podrían deducirse de las utilidades susceptibles de repartirse a los socios o accionistas, y que si afectaban al superávit podrían deducirse también, aunque con limitaciones.

---

<sup>50</sup> CALVO Nicolau, Enrique Ob. Cit. pp. 199

Finalmente, la Ley de 1941 sufrió sus últimas reformas el 29 de diciembre de 1952 las cuales abarcaron no sólo el Impuesto sobre la Renta, sino el Impuesto sobre Utilidades Excedentes. Por virtud de estas reformas, la exención de que gozaban los dueños de coches de alquiler se limitó al propietario de un solo automóvil de alquiler destinado al transporte de pasajeros<sup>51</sup>

El Reglamento de esta Ley, en términos generales siguió los mismos lineamientos que el anterior; solo se modificó el criterio para la deducción de pérdidas en cobro de créditos, conocido como *cuentas incobrables*; además se estableció que para que un gasto pudiera deducirse debía estar registrado en la contabilidad.

Se mejoraron las normas de vigilancia fiscal sobre las contabilidades, de tal suerte que no se admitían gastos que no estuvieran consignados en su asiento respectivo aun cuando hubiera documentos que los acreditaran, ni se autorizaban deducciones de cantidades correspondientes a otros ejercicios, del que comprendiera la declaración.

Mediante reformas al Reglamento el 31 de diciembre de 1949 establecieron por primera vez, los lineamientos que deberían observar los contribuyentes para la determinación del costo cuando sus ingresos fueran superiores a \$5,000, 000.

## 2.6 MODIFICACIÓN GENERAL A LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (1953).

Con esta Ley se perfeccionaron las normas que contenían las anteriores, significó una transformación o evolución en la estructura del Impuesto Sobre la Renta; agrupaba a los contribuyentes en siete Cédulas: Comercio; Industria; Agricultura, Ganadería y Pesca; Remuneración del trabajo personal; Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; Imposición de capitales; y Regalías y enajenación de concesiones.

---

<sup>51</sup> CALVO Nicolau y C.P. Enrique Vargas Aguilar Ob. Cit. pp. 103



Por primera vez reasignaron las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable.

Respecto a las *utilidades susceptibles de repartirse* (Cédula VI) para determinar la base gravable se estableció una nueva deducción del 20% de la utilidad para incrementar una reserva adicional de reinversión; el contribuyente podía deducir la reserva de reinversión en un porcentaje mayor, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que reinvirtiera la utilidad en la adquisición de activos fijos productivos.

La innovación más importante era la creación de una cédula complementaria que iniciara la transformación del Impuesto Sobre la Renta, de un impuesto personal, a uno de carácter global; esta disposición no fue aprobada por el temor de que se obstaculizara la inversión privada, a cambio de eliminar la propuesta se estableció que el gravamen del impuesto sobre ganancias distribuibles se aumentara.

En los últimos títulos de esta Ley se regulaba el recurso administrativo de reconsideración, mediante la presentación de escritos, podían interponer ante el Director del Impuesto sobre la Renta dicho recurso contra las resoluciones dictadas por los Organismos calificadoros o Liquidadores.<sup>52</sup>

Conforme a los pagos provisionales esta Ley introdujo en este aspecto una substancial reforma. Los contribuyentes en las cédulas I, II y III y en la Tasa sobre Utilidades excedentes, tenían la obligación de hacer tres pagos a cuenta del impuesto que resultara con motivo de un año de actividades. Los anticipos se calculaban de acuerdo con el impuesto pagado en el ejercicio inmediato anterior. Este método, sencillo a primera vista, provocaba, sin embargo, la entrega de cantidades que en definitiva no adeudaba el contribuyente y naturalmente se daba ocasión a la devolución de los pagos en exceso.

---

<sup>52</sup> CALVO Nicolau, Enrique, Ob.Cit. pp. 203

Consecuentemente, se tuvo el propósito de modificar esta injusta situación y se reformó la Ley en dos sentidos: se modificó el sistema del pago provisional con la mira de exigir a los causantes la parte proporcional del impuesto que realmente tienen que cubrir al finalizar el ejercicio, independientemente de la cantidad de impuesto que hubieran tenido que enterar en el año inmediato anterior, tomando para ello en consideración los ingresos obtenidos durante la parte proporcional del año que abarque el anticipo.

La otra reforma consistió en aceptar la compensación cuando, debiendo el Erario alguna cantidad como resultado de las calificaciones, el contribuyente es deudor, a su vez, de alguna suma por concepto de anticipos.

Las Cédulas IV y V se mantuvieron con el mismo contenido de la Ley derogada. La primera de las citadas gravando los sueldos, y la segunda los honorarios. Esto fue la consecuencia de haber llevado las antiguas cédulas II y III a las VI y VII, respectivamente, para darle cabida a la división de la primera cédula en tres. El haber dejado las cédulas IV y V en el mismo lugar que venían ocupando en la Ley derogada, no tiene otra explicación que respetar la arraigada costumbre de referirse a la Cédula IV, cuando se trata de sueldos y a la Cédula V, por lo que toca a honorarios,<sup>53</sup> es decir, se trató de hacer una división de cada tipo de ingreso en una Cédula diferente, tratando de evitar confusiones por parte de los contribuyentes, que en mi opinión no existía tal, pero se encaminaba a ese destino.

La Cédula V acepta un sistema optativo de calificación y clasificación. La primera forma de tributación respeta los lineamientos del ingreso gravable y deducciones autorizadas, y la segunda, clasifica según los ingresos brutos anuales y señala una cuota fija. En esta materia también se atendió la solicitud de la iniciativa privada.

---

<sup>53</sup> DOMINGUEZ Mota, Enrique, Ob. Cit. pp. 38

Por lo que toca a la Cédula VI, deben hacerse dos referencias, las dos en torno al gravamen previsto para las utilidades repartibles. La primera consiste en el aumento del por ciento reducible de las utilidades dedicadas a la reinversión y que tiene singular trascendencia en nuestro medio y viene a robustecer el legítimo anhelo de industrializar el país, para crear una economía fuerte y suficiente para cubrir nuestras propias necesidades. Y la segunda, será el comentario al aumento de la tasa proporcional del 10% al 15% que grava las utilidades distribuibles.

Por cuanto a la Cédula VII, se puede sintetizar la reforma haciendo mención de que las normas que aparecían indebidamente en el Reglamento, se cambiaron a la Ley, y se precisó el alcance de la fuente gravable, cuando un tercero percibe ingresos derivados de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por el Estado.

El mecanismo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a los contribuyentes en las actividades mercantiles de las cédulas I, II y III, a cubrir el impuesto correspondiente a un ejercicio de doce meses sobre las utilidades determinadas conforme a la Ley. Como el pago del impuesto en una sola exhibición al final del ejercicio, no permite cubrir los gastos del Estado erogados durante el mismo periodo y además contraría el principio de comodidad en el pago del Impuesto, uno de los más importantes de la doctrina fiscal, se estableció el sistema del pago anticipado o del pago provisional, según el cual el contribuyente cada cuatro meses entrega una parte de las utilidades obtenidas en ese lapso, de tal suerte que en un ejercicio entera tres pagos provisionales y uno definitivo al presentar su declaración. Cuatro exhibiciones parciales de una suma importante otorgan mayor facilidad al contribuyente, que la obligación de cubrir en un solo pago el total del impuesto causado en un ejercicio. Por su parte, el Erario recibe en cuatro pagos el impuesto correspondiente a un ejercicio de doce meses, y así se le permite sufragar los diversos renglones del egreso, por virtud de percepciones periódicas en plazos cortos, en vez de obtener ingresos cuantiosos sólo una vez al año.

No obstante la ventaja de cubrir el impuesto en varias exhibiciones, antes de las reformas de 1954, el pago provisional adolecía de varios defectos. El más importante consistía en que la suma de los anticipos era igual al impuesto pagado en el ejercicio anterior. Este deficiente provocaba excesos en los pagos provisionales, cuando el negocio sufría reducción de utilidades o pérdida con relación al ejercicio anterior, cuyo impuesto, como ya se dijo, servía de base al anticipo. Por otra parte, cuando el negocio obtenía mayores utilidades, el pago definitivo resultaba muy cuantioso por haber tenido como base un ejercicio con una utilidad menor.

El 30 de enero de 1954 se promulgó el Reglamento, que en su estructura fue modificado; se prescribió para los contribuyentes en Cédula II que obtuvieran ingresos anuales superiores a \$3'000,000; la obligación de acompañar a su declaración del impuesto sobre la renta un estado de costo de producción.

Con las nuevas disposiciones del reglamento relativas a la determinación del *costo de ventas*, se le concedía por primera vez a este la importancia que tiene para la correcta determinación de cualquier utilidad.

En 1956 la tarifa aplicable a las cédulas I y II sufrió un aumento en los niveles de utilidad más elevados; la tarifa reformada iniciaba el gravamen con una cantidad exenta de utilidad anual, y llegaba hasta el 39% de gravamen para utilidades anuales superiores, mismos límites que permanecieron hasta 1964 en que se derogó esta ley.

Esta Ley sufrió sus principales modificaciones en un decreto del 28 de diciembre de 1961, como principal adición la Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulados, trataba de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cédular; dicha tasa complementaria gravaba a las personas físicas que percibieran ingresos gravados en dos o más cédulas; este ingreso debía considerarse neto, efectuadas las deducciones, incluidos los impuestos causados.

Dicha tasa complementaria no se causaba cuando el total de impuestos pagados en otras cédulas excediera en 30% el conjunto de ingresos; se aumentaron

dos cédulas, con lo que el *impuesto sobre ganancias distribuibles*, contenido en la cédula VI, tuvo su capítulo especial en la Cédula VII.

La Cédula VIII contemplaba el arrendamiento, el subarrendamiento y las regalías entre particulares; los ingresos provenientes de la enajenación de concesiones otorgadas por el Estado y regalías relacionadas con éstas, quedaron gravadas en la Cédula IX.

En el caso del subarrendamiento no procedía la deducción, sino solamente el importe de las rentas que pagara el subarrendatario al arrendador.

El recurso de reconsideración administrativa fue suprimido, por lo que una vez que las autoridades fiscales dictaran una resolución desfavorable para el contribuyente, este solo podía acudir ante los tribunales competentes a ejercer sus medios de defensa, solamente originó un mayor trabajo y espera para obtener la resolución final,<sup>54</sup> es decir, se perdió la economía procesal y las autoridades complicaron mas su trabajo y la manera de resolver los conflictos con el particular.

## 2.7 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964 Y REFORMAS.

Esta ley estuvo en vigor dieciséis años, se abandonó por primera vez el sistema cédular y se dividió en dos títulos solamente; uno era el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.

Al igual que en la Ley de 1953, se incluyeron en este cuerpo legal las deducciones que podían efectuar los contribuyentes para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto; se incluyeron como sujetos del impuesto no sólo a las personas físicas y a las personas morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino, también a las asociaciones y sociedades de carácter civil las cuales tenían que

---

<sup>54</sup> CALVO Nicolau, Enrique, Ob. Cit. pp. 205

determinar el impuesto en la misma forma en que los demás contribuyentes. También se consideró sujeto del Impuesto a las unidades económicas sin personalidad jurídica.

Respecto a los sujetos del Impuesto al ingreso global de las empresas, se estableció que *no serían gravables los dividendos* o utilidades que percibieran de toda clase de sociedades que operaran en el país y de las mexicanas que operaran en el extranjero, siempre que les correspondieran en su carácter de accionistas o socios; esto nos da uno de los grandes avances en las leyes del Impuesto Sobre la Renta como fue el gravar a las sociedades civiles y asociaciones civiles las cuales también obtienen ganancias dependiendo de la actividad que realicen, además de lo mencionado aquí en el impuesto global.

Se evitaba que se multiplicara la causación del gravamen respecto de utilidades que iban pasando de una sociedad a otra en forma de dividendos por ser una de ellas accionista de otra que los pagaba; también estableció que no sería ingreso gravable el *impuesto al valor agregado* que trasladaran los contribuyentes en los términos de la ley respectiva.

En esta Ley se continuó con el sistema previsto en la de 1953, que permitía que los contribuyentes que realizaran *ventas en abonos* optaran por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o por acumular únicamente los abonos que efectivamente le pagaran sus clientes en cada ejercicio. Este sistema fue adoptado por muchos contribuyentes, porque permite diferir el pago el impuesto hasta que realmente se obtiene el efectivo proveniente de las ventas que generan utilidad, que es la que da origen al pago del crédito fiscal. Este sistema se conserva, aunque con algunas variantes en nuestra Ley actual.

En relación con el *costo de ventas*, los ingresos acumulables podía deducirse el costo de las mercancías o de los productos vendidos, que se determinaría conforme a lo que denominaba la *técnica contable* sistema de valuación de costeo absorbente, con base en costos históricos, tenían que evaluarse por cualquiera de los

siguientes métodos: 1) costos identificados; 2) costos promedio; 3) primeras entradas primeras salidas; 4) últimas entradas primeras salidas y 5) detallistas.<sup>55</sup>

En cuanto a la *deducción de las inversiones* en activos fijos a través de la depreciación y de la amortización para absorber en los resultados de varios ejercicios el monto de la inversión, continuó con el sistema de establecer porcentajes anuales para calcular la deducción, aunque se amplió la clasificación de dichos bienes en comparación con la que se tuvo en la Ley anterior.

Por primera vez se permitió que los contribuyentes dedujeran de la utilidad gravable del ejercicio las *pérdidas fiscales* incurridas en los cinco anteriores. Esta fue la primera ocasión que el creador de la norma reconoció que el incremento del haber patrimonial de los contribuyentes con motivo de obtener utilidades en un determinado ejercicio también se ve afectado por las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores, por lo que sólo aceptando dar efecto fiscal a tales pérdidas a través de la deducción de las mismas es la mejora sustancial.

En relación con la deducción de los *créditos incobrables* se eliminó de esta Ley la disposición que la anterior permitía a los contribuyentes deducir el equivalente al uno al millar de sus ingresos netos para cubrir el referido concepto. Conforme a esta nueva Ley, tales pérdidas se considerarían realizadas cuando se consumara el plazo de prescripción que correspondiera o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro. Se dispuso también que representaría un ingreso acumulable, la recuperación de los créditos cancelados por incobrables que se hubieran deducido,<sup>56</sup> lo cual en ese momento era algo innovador pero no llegó a funcionar tan bien con el paso de los años.

Por primera vez se estableció en la Ley la posibilidad de deducir las cantidades que los contribuyentes destinaran a la *reserva para fondos de pensiones o jubilaciones del personal*; para esto se establecieron reglas especiales entre las

---

<sup>55</sup> DOMINGUEZ Mota, Enrique, Ob. Cit. pp. 43

<sup>56</sup> CALVO Nicolau, Enrique, Ob. Cit. pp. 207

cuales se encontraba la de que el plan estuviera aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No se permitió que los contribuyentes dedujeran las *cuotas obreras del Seguro Social* que conforme a la Ley de la materia correspondieran a terceros; solo se permitió la deducción de las cuotas obreras pagadas por los patrones cuando correspondieran a trabajadores que percibieran salario mínimo. Esta disposición se conserva en la Ley actual, a pesar de que desde 1984 la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia que reconoce que resulta inconstitucional, por no respetar el principio de proporcionalidad de los impuestos.

Se dispuso que no serían deducibles las *pérdidas provenientes de la enajenación de acciones*, obligaciones y otros valores mobiliarios; la tarifa para el pago de este impuesto contenía tasas progresivas. Se convertía en una tasa fija proporcional de impuesto cuando la utilidad del contribuyente excedía en un ejercicio de la cantidad de \$1, 500,000.

Para personas físicas también se estableció que las *erogaciones superiores a los ingresos declarados* en un año se considerarían ingresos gravables. La manera de gravar a las personas físicas por los diferentes tipos de ingreso que obtuvieran durante un año de calendario se mantuvo igual que en la Ley de 1953, con algunas modificaciones; destacan, que se estableció una exención a favor de las personas físicas que obtuvieran ingresos por la enajenación de la que en los dos últimos años hubiera sido su casa habitación, si el ingreso obtenido lo invertían en la adquisición o construcción de otro inmueble en el que establecieran su domicilio.

Como reconocimiento de que la inflación tan aguda que se sufrió en nuestro país a partir de 1982 aproximadamente, tuvo un impacto directo en los precios de venta, se permitió a las personas físicas que enajenaran acciones o inmuebles, que ajustaran el costo de adquisición con tasas de incremento que anualmente aprobaba el congreso; por primera vez se estableció como ingreso objeto del impuesto el que se obtuviera por la adquisición de bienes, como es el caso de la donación, los tesoros, la



adquisición por prescripción, los ingresos producidos por la adquisición en terrenos propiedad del contribuyente, así como cuando se adquirieran bienes en un precio inferior a su valor de avalúo.<sup>57</sup>

Se eliminó de la Ley el *Impuesto Sobre Ganancias Distribuibles* que se estableció en la Ley de 1953, que consistía en cobrar el impuesto al accionista por el simple hecho de que en la sociedad hubieren ganancias susceptibles de distribuirse; el nuevo sistema consistió en que se causara e impuesto a tasas que fluctuaban del 15% al 21% pero hasta que efectivamente se decretara la ganancia en favor de los socios o accionistas.

Por primera vez se introdujo en la Ley el sistema conocido como “*transparencia fiscal*” para los accionistas de las sociedades mercantiles; este sistema permitía que la persona física dedujera del Impuesto Sobre la Renta a su cargo parte del que hubiere pagado la sociedad, este sistema era tan complicado que casi no tuvo aplicación.

Se estableció la deducción de *cargas familiares* en cantidades que fluctuaban por ascendientes, descendientes y cónyuge del contribuyente; con el paso del tiempo perdió tanta importancia el valor de estas deducciones, que optaron por sustituirlas por una cantidad equivalente al salario mínimo general de la zona económica del contribuyente.

Se estableció también como deducción el importe de los *honorarios médicos y dentales* pagados por el contribuyente, así como los *gastos hospitalarios* que se efectuar para él mismo, para su cónyuge o para la persona con quien viviera en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta; también se permitió deducir los *gastos de funerales y los donativos*.

---

<sup>57</sup> CALVO Nicolau, Enrique y C.P. y Enrique Vargas Aguilar Ob. Cit. pp. 109

Fue hasta el 4 de octubre de 1977, trece años después, que se promulgo su reglamento; tuvo muchos aspectos de *irregularidad doctrinal* respecto de la norma primaria, contenía disposiciones que iban más allá de lo que preceptuaba la Ley<sup>58</sup>; sin embargo eran cuestiones que beneficiaban a los contribuyentes y por eso nunca trascendieron al ámbito judicial.

## 2.8 REOFRMA DE 1987 QUE INTRODUCE LA BASE NUEVA.

A finales de 1986 México se encontraba inmerso en una de sus peores crisis económicas que se recuerde en la historia contemporánea de nuestro país, iniciada en 1982; el estado mexicano se vio obligado a renegociar nuevamente su deuda con los acreedores extranjeros, aceptaron llevarla a cabo por recomendación del Fondo Monetario Internacional. México se comprometió a adoptar un programa económico que se orientará al crecimiento de la economía y a fortalecer las finanzas públicas del Estado. Para alcanzar estos objetivos formuló el compromiso de reducir el déficit del sector público en una cantidad equivalente al 3% del Producto Interno Bruto.

Para alcanzar el incremento del PIB en la recaudación fiscal, a partir de enero de 1987 entró en vigor una reforma fiscal, toda vez que el ISR había perdido ya su capacidad recaudatoria y por lo tanto había dejado de ser la principal fuente de ingresos de carácter fiscal.<sup>59</sup>

A partir de 1987 se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen.

### 2.8.1 PROPÓSITO DE LA REFORMA RESPECTO DE LOS INTERESES.

Inicialmente se pretendía que en la determinación de la base gravable los contribuyentes sólo dedujeran, de la totalidad de intereses que pagaran a sus acreedores, la parte que, *en términos económicos*, representara carga financiera.

---

<sup>58</sup> ESCORZA Ledesma, Juan Ob. Cit. pp. 115

<sup>59</sup> Clavo Nicolau Enrique y Vargas Aguilar Enrique, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Pp 96

Por medio de un decreto en 1995 nos hacen de nuestro conocimiento que este fenómeno se presenta debido a que los intereses tienen dos componentes el real y el inflacionario. El componente inflacionario compensa al acreedor de la pérdida en el valor, en términos de poder adquisitivo, del principal crédito que ha otorgado.

Con el propósito de atacar a estos problemas, presento a la consideración de esa Soberanía una iniciativa en la que se propone que en las operaciones que celebren los intermediarios financieros y, en general, en las transacciones comerciales, las obligaciones puedan denominarse en una unidad de cuenta, de valor constante, que se le podría llamar UDI.

El interés que el deudor paga a su acreedor por los créditos obtenidos se compone de dos partes: 1) lo que realmente representa la utilidad que desea obtener el acreedor por permitir el uso de su dinero, y 2) lo que representa recuperación para el acreedor de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, la cual opera en su perjuicio.

En esta reforma del 1 de enero de 1987 se contemplaba no solo el hecho de que se deduzca el interés real y no el interés nominal en los pasivos que generaban intereses, sino que aun sobre lo que no devengan intereses se generará un ingreso acumulable para el deudor equivalente a la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda que haya sufrido el acreedor.<sup>60</sup>

## 2.9 REFORMA DE 1991.

Sería hasta 1991 cuando definitivamente cobrarían vigencia las reglas para cumplir con la utilidad en la Base Nueva, porque se abandonarían totalmente las reglas relativas a la Base Tradicional. Esta Ley no se reforma pero cabe destacar que surgen reglas y disposiciones de carácter general que se adicionan a la ley, y esto es lo que conocemos ahora como Miscelánea Fiscal

---

<sup>60</sup> DOMINGUEZ Mota, Enrique, Ob. Cit. pp. 98

## 2.10 REFORMA DEL 2002.

Esta nueva Ley reestructura a la Ley anterior e incorpora disposiciones de reglas misceláneas, jurisprudencias y reglamentarias e incluyen un título específico de empresas multinacionales.

En conclusión podemos decir, que la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha sufrido demasiadas modificaciones, todas tendientes al mejoramiento de la recaudación del país y al mejoramiento de general de la sociedad.

En cuanto a la Consolidación Fiscal se modificó desde su creación en el año de 1964, donde en esa Ley se permitió a ciertas sociedades de fomento, efectuar la consolidación fiscal de sus resultados; de ahí que con el paso del tiempo se le diera esa posibilidad a todas las sociedades que se encuentre su fuente de negocios dentro de nuestro país.

## *CAPÍTULO III*

### **CONSOLIDACIÓN FISCAL**

#### 3.1 CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

En este punto se comenzará por definir lo que es la Consolidación Fiscal desde su raíz etimológica hasta el intento de la ley por definirla, continuando con los conceptos de sociedad controladora, controlada; así se podrá tener una introducción adecuada para tratar de entender mejor esta figura.

El vocablo **consolidación**, (del latín *consolidatio-onis*), de acuerdo con la definición del diccionario de la lengua española, significa acción o efecto de consolidar; a su vez, consolidar (del latín *consoliare*), en las acepciones que interesan a este trabajo, significa: reunir, volver a juntar lo que antes se había quebrado o roto, de modo que quede firme, reunirse en un sujeto, atributos de un dominio antes disgregado.<sup>61</sup>

Para Manuel Cabedo Toneu también puede definirse como el régimen neutral de gravamen que pudiera aplicarse a los grupos de intereses comunes que por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, decidieron organizarse a partir de las sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí,<sup>62</sup> de esta forma se unen para el beneficio de la mayoría, dirigidas todas por una empresa matriz.

Al no existir una definición por parte de la Ley en cuanto a la consolidación fiscal, se debe seguir lo que dice la doctrina y lo que se puede interpretar por cada individuo en cuanto a esta figura, ya sea dentro de la práctica como del estudio de la misma.

---

<sup>61</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

<sup>62</sup> Lizanda Cuevas, José M.; Cabedo Toneu, Manuel, Consolidación Fiscal, Ed. Centro de Estudios Financieros, 2da. ed., pp. 5

A mi parecer la consolidación fiscal es un régimen retributivo neutral, al compensarse las utilidades y pérdidas fiscales declaradas de manera individual, por las sociedades que consolidan en una declaración especial de consolidación, esto es que se considera un apoyo dentro de las sociedades pertenecientes al grupo de consolidación, para que se pueda diferir el pago del impuesto dentro de un ejercicio basándose en las utilidades y pérdidas del conjunto consolidado.

También la doctrina considera que es la combinación de dos o más empresas, lograda por la transferencia de sus activos netos a una nueva corporación organizada con tales fines, además de la preparación de un balance general consolidado o de otro estado financiero consolidado de las empresas relacionadas.<sup>63</sup>

Siguiendo con el segundo concepto después del análisis al concepto de consolidación fiscal, entraré de lleno al concepto de una **sociedad controladora**; de acuerdo al artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se desprende este concepto, el artículo dice lo siguiente:

*Artículo 64.- se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:*

- I. Que se trata de una sociedad residente en México*
- II. Que sean propietarias de más del 50% de sus acciones con derecho a voto de otras 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 sea propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para este efecto no se*

---

<sup>63</sup> FERREGRINO Paredes Baltazar, Diccionario de Términos Fiscales 2004.

*computaran las acciones que se coloquen entre un gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.*

Ahora que sabemos lo que es una sociedad controladora, proseguiré con lo que es una **sociedad controlada**, en la Ley del ISR se define de la siguiente manera:

*Artículo 66. Para los efectos de esta Ley se consideran sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo 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.*

Se considera empresa controlada aquélla 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.

De esta manera tenemos un entendimiento claro de los conceptos principales para comprender de mejor manera la consolidación fiscal, sin dejar de lado lo que fueron sus antecedentes en nuestro país, siguiendo con su conformación y su funcionamiento.

### 3.2 ANTECEDENTES DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL EN MÉXICO.

Los antecedentes más remotos de la consolidación fiscal en México los encontramos en el año de 1925, cuando fue incorporado el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual en su artículo 4 establecía que: *cuando varias*

*sociedades tengan personalidad jurídica distinta pero una relación de negocios tal, que fusionen su contabilidad, su administración y liquiden unidas sus operaciones podrán hacer siempre que demuestren ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que reúnan los requisitos anteriores las declaraciones que exige la Ley y su reglamento, comprendido en ellas el total de sus ingresos percibidos por dichas sociedades.*<sup>64</sup>

Conforme a la metodología contable y financiera que existía hasta antes de la aparición de grandes grupos corporativos, se preparaban estados financieros particulares para cada sociedad en particular; esto era insuficiente para conocer con exactitud el desempeño financiero del grupo en su conjunto, debido a que los ingresos o gastos de cada sociedad representaban gastos e ingresos para la otra sociedad del grupo con la que se realizaba alguna transacción comercial.

Tenemos presente que la consolidación de los grandes grupos no es un tema nuevo y así mismo como han evolucionado los métodos y las formas de consolidar, de igual manera han evolucionado las leyes tributarias que las rigen. En los siguientes párrafos abordaré brevemente las etapas por las cuales ha pasado la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cuanto a la consolidación fiscal se refiere.

Actualmente en México todas las leyes escritas se encuentran en un proceso cambiante, de evolución y actualización, tal es el caso del régimen de consolidación fiscal moderno, el cual se incorporó por primera vez en la Ley del Impuesto Sobre la Renta el primero de enero de 1982, y desde esa fecha ha continuado evolucionando hasta la forma que tiene hoy en día. Sin embargo, con anterioridad a 1982 existieron ciertos regímenes y beneficios fiscales que fueron sus precursores.

La primera etapa fue del año 1982 a 1998, mediante la adición de un Capítulo IV del Título II, la consolidación fiscal se introduce por primera vez en la Ley Impuesto Sobre la Renta y para el 31 de diciembre de 1998, la cual comprendía los artículos 57-A al 57-P.

---

<sup>64</sup> Lizanda Cuevas, José M.; Cabedo Toneu Ibid pp. 95



Dentro de esta etapa se pueden destacar 5 puntos que serían a mi parecer los más importantes dentro de este periodo de tiempo.

a) En esta etapa, la consolidación fiscal se realizaba al 100% de la participación accionaria que la sociedad "controladora" (llamada en la Ley Impuesto Sobre Renta "sociedad controladora") mantenía en el capital social de sus subsidiarias (llamadas "sociedades controladas").

b) Para identificar si una sociedad tenía el carácter de "controladora" y, por ende, si era susceptible de consolidar fiscalmente, existían dos criterios. El primero estaba basado en lo que se conocía como "control accionario" y el segundo en lo que se conocía como "control efectivo".

c) Dentro de la base del impuesto se neutralizaban ciertas operaciones realizadas entre empresas del grupo, mediante el uso de lo que la Ley llamaba "conceptos especiales de consolidación".

d) Los recursos correspondientes al Impuesto Sobre la Renta a cargo de las sociedades controladas (pagos provisionales e impuesto del ejercicio) fluían de éstas a la sociedad controladora que, después de realizar los cálculos correspondientes a la consolidación fiscal, pagaba al fisco, exclusivamente, las cantidades correspondientes a la misma conservando el excedente. También se permitió a los residentes en el extranjero consolidar para efectos fiscales.

e) Los dividendos pagados entre las sociedades del grupo, que no provenían de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, estaban totalmente desgravados de manera definitiva.

A continuación proseguiré con una segunda etapa la cual corresponde a los años 1999 al 2001 donde se realizaron algunos cambios importantes al régimen, pero de los cuales destacare los más relevantes.

1. Se incorporó en la Ley del impuesto Sobre la Renta el concepto de sociedades controladoras "puras", para diferenciarlas de las que no tenían ese carácter (a falta de un nombre técnico dado por el legislador fiscal, fueron llamadas en el medio fiscal controladoras "impuras"). Las sociedades controladoras "puras" consolidaban al 100% de su participación accionaría, mientras que las "impuras" debían hacerlo al 60% de la misma.

2. Este cambio legislativo se acompañó con la inclusión de un nuevo concepto en la Ley denominado "participación consolidable", conforme al cual la consolidación fiscal se realizaría al 60% de la participación accionaría que la sociedad controladora tuviera en el capital social de sus sociedades controladas.

3. Desapareció el criterio de "control efectivo" para determinar si una sociedad podía considerarse como controlada y, por ende, si podía incluirse en la consolidación fiscal de una sociedad controladora.

4. Los recursos correspondientes al pago del Impuesto Sobre la Renta de las sociedades que formaban el grupo de consolidación fiscal dejaron de fluir hacia la sociedad controladora. Conforme a las nuevas reglas, las sociedades que formaban parte del grupo de consolidación fiscal debían entregar al fisco, directamente, el importe del Impuesto Sobre la Renta provisional y anual a su cargo como si no consolidaran.

5. Se prohibió a las sociedades residentes en el extranjero consolidar fiscalmente.

6. Se establecieron ciertas reglas novedosas en materia de pérdidas derivadas de la enajenación de acciones de sociedades que consolidaran.

7. El régimen fiscal de los dividendos pagados entre sociedades del grupo que no provenían de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta cambió para que, en lugar de estar desgravados del impuesto de manera definitiva, se estableciera un régimen de diferimiento conforme al cual el gravamen se causaría cuando se diera alguna de las hipótesis establecidas en la Ley.<sup>65</sup>

En mi punto de vista existe una tercera etapa la cual abarco los años del 2002 al 2004 con el motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que estuvo en vigor desde 1980, con la entrada en vigor de la Ley del 2002, la cual estuvo regulada en el Capítulo VI del Título 11, en los artículos 64 a 78, de lo anterior destacare los puntos más sobresalientes:

- En esta etapa desaparece el concepto de sociedades controladoras "puras", por lo que todas las sociedades en una consolidación fiscal aportan sus utilidades y sus pérdidas en participación consolidable del 60%.
- Se modifica la base del impuesto consolidado, eliminando algunos elementos que, hasta 2001, se conocían como "conceptos especiales de consolidación".
- Se considera a la fusión de sociedades que forman parte de una consolidación fiscal como una desincorporación de la sociedad fusionada (lo cual obliga a determinar el impuesto que se difirió por su participación como sociedad controlada, a lo largo de vida de la consolidación fiscal).
- Se modifican ciertas reglas en materia de pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas; se cambian las reglas para determinar el costo fiscal de las acciones, así como el saldo de la

---

<sup>65</sup> MONTESSINOS Vicente, Vicente Serra Ibid pp. 120

## Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada.

Una cuarta etapa corre del 2005 a la fecha, dentro del paquete de reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que modificó de nuevo el régimen de consolidación fiscal.

Conforme a las nuevas reglas, la consolidación vuelve a realizarse en la participación accionaria promedio que la sociedad controladora tenga en sus controladas. Además, todas las sociedades controladoras consolidan en una participación consolidable del 100%.

Asimismo, con la reforma se regresa al procedimiento para pagos provisionales en consolidación que estuvo en vigor hasta 1998, en el cual los recursos correspondientes al Impuesto Sobre la Renta a cargo de las sociedades controladas fluían de éstas a la sociedad controladora, la que (después de realizar los cálculos correspondientes a la consolidación fiscal) pagaba al fisco, exclusivamente, las cantidades correspondientes a la misma.

Tomando el mismo tenor que las etapas anteriores, enumerare las reformas más importantes dentro de este último periodo.

1. A partir del 1 de enero de 2005, los contribuyentes, consideraran la deducción del costo de ventas en lugar de la adquisición de inventarios, para la determinación de su utilidad o pérdida fiscal.

2. Como lo establece la fracción IV del artículo 3 transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se otorga la opción a los contribuyentes de acumular en forma diferida el inventario base de existencias de mercancías que tengan al 31 de diciembre del 2004, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen dichas mercancías.

3. Mediante disposición contenida en el último párrafo de la fracción V de dicho artículo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se estableció que para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiera el pago.

4. El propio artículo 14 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que la utilidad fiscal para el pago provisional de cualquier contribuyente del título II de dicha Ley del Impuesto Sobre la Renta, se determinara multiplicando el coeficiente de utilidad por los ingresos nominales del periodo.

5. En el caso en que las controladas o la controladora generaran pérdida fiscal, como esta, se determina disminuyendo de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, cuando estas son mayores, siendo congruentes con la interpretación que expresamos para la utilidad fiscal, dicha pérdida fiscal no incluirá el importe del inventario acumulado por dichas sociedades, en la participación consolidable, dando como resultado la pérdida fiscal que se tendría que considerar en la determinación del resultado fiscal consolidado o de la pérdida fiscal consolidada.

### 3.3 OBJETO DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL.

En general el objetivo primordial de la consolidación fiscal es la tributación de grupos de sociedades que forman un grupo, que no sientan de golpe el pago del Impuesto Sobre la Renta de manera individual, ni que en cada ejercicio fiscal se generen pérdidas de las mismas, entonces la idea es obtener mayor recaudación y que sea más simple para las sociedades su declaración.

También puede ser la suma de esfuerzos para dar solidez a la unidad empresarial y, que podría traducirse en un ambiente económico como la suma de la información financiera de varias entidades jurídicas para dar nacimiento a la

información de una entidad económica, la consolidación financiera surge del principio contable de la entidad económica, el cual nos indica lo siguiente:

de acuerdo con la norma de información financiera "...La entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, está constituida por la combinación de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de las actividades económicas y recursos), concebidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; personalidad de la entidad económica es independiente de las de sus accionistas; propietarios o patrocinadores..." (NIF A-2)<sup>66</sup>

Las empresas tienen una información real de los resultados de todo el grupo con terceros al realizar una consolidación financiera, resultando esta ser una herramienta importante, mientras que fiscalmente hablando las compañías obtienen beneficios fiscales.

Las principales ventajas establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su forma actual son los siguientes:

1. Aplicación inmediata de pérdidas fiscales individuales de las sociedades perdedoras, contra las utilidades fiscales individuales de las sociedades ganadoras.

Se permite que las bases fiscales individuales de las sociedades que forman la unidad económica se incorporen en una sola base fiscal consolidada. En dicha base consolidada las pérdidas y las utilidades fiscales individuales de ese ejercicio se consideran de manera similar tal como ocurre con las deducciones y los ingresos cuando se determina el resultado fiscal conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, a nivel individual.

---

<sup>66</sup> NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA 2006, Ed. ANFECA, México

*Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

*El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.*

*Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.*

Al incluir ambos conceptos en la base consolidada, las utilidades y las pérdidas fiscales individuales de las sociedades que consolidan se combinan disminuyendo la base fiscal del grupo y, por ende, se anticipa la aplicación de tales pérdidas que, en caso de no consolidar fiscalmente, sólo tendrían un efecto de disminución del impuesto individual de cada sociedad que las generó hasta que obtenga utilidades fiscales en ejercicios posteriores.<sup>67</sup>

## 2. Libre flujo de dividendos entre las sociedades del grupo.

Cuando se consolida fiscalmente, las sociedades que forman parte del grupo de consolidación pueden distribuir dividendos entre sí, difiriendo el pago del Impuesto

---

<sup>67</sup> LOYO RIOS, Luís Francisco, *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*, 1 ed. Julio 2008, DO Fiscal editores, México 2008 pp. 33

Sobre la Renta corporativo al dividendo establecido en el artículo 11 de dicha ley, cuando no provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

3. La sociedad "controladora" puede incrementar sus flujos de efectivo al recibir la parte del Impuesto Sobre la Renta individual de las subsidiarias, que sube a la consolidación fiscal en los pagos provisionales y en el impuesto del ejercicio.

4. Incorporación de los saldos de las Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individuales de las sociedades que ingresan a la consolidación fiscal, a los estados consolidados.

Cuando se inicia la consolidación fiscal, o bien se incorpora una nueva sociedad al grupo de consolidación, el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual de cada sociedad que entra al régimen se adiciona a la consolidada que sirve para que la sociedad "controladora" distribuya dividendos a sus accionistas sin pagar el impuesto corporativo al dividendo establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

5. Aplicación anticipada de pérdidas por venta de acciones generadas a nivel individual.

Cuando se consolida fiscalmente, las sociedades que forman parte del grupo de consolidación pueden subir a la base fiscal consolidada el importe de sus pérdidas por venta de acciones deducibles. Esto permite que el importe de la pérdida individual (que está embestida conforme a lo establecido en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) se utilice anticipadamente.

*Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

*XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas*



*financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.*

*Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.*

*Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.*

*Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:*

*a) Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando lo siguiente:*

*1. Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se adquirieron.*

*2. Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa,*

*se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.*

*b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de esta Ley.*

*Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del citado artículo 215.*

*c) Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a) se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.*

*d) En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida. No será necesaria la autorización a que se refiere este inciso cuando se trate de instituciones que integran el sistema financiero*

7. Se incrementa la "presencia fiscal" del grupo ante las autoridades hacendarías.

Dado que un grupo de sociedades que consolida fiscalmente tributa como un solo contribuyente, la administración fiscal de las obligaciones del grupo se realiza en las oficinas centrales del Servicio de Administración Tributaria, lo cual incrementa el peso específico del "contribuyente" (es decir, del grupo) en caso de sostener diálogos con dicha autoridad.<sup>68</sup>

Un concepto que resulta fundamental conocer para fines de la consolidación fiscal, es *el promedio por día de participación accionaria* a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I, del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a la letra dice:

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

*... Para los efectos de este Capítulo, la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta multiplicada por el factor de 0.60. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 60%. La proporción de la participación que conforme a este párrafo no se consolide se considerará como de terceros.*

La diferencia entre este promedio y el capital total de las sociedades controladas, será la parte que no se incluirá en la consolidación por corresponder a los accionistas minoritarios de las controladas (Interés Minoritario).

---

<sup>68</sup>MONTESSINOS Vicente, Vicente Serra Ibid pp. 85

Es la porción de la utilidad o pérdida neta de ejercicio y del resto del capital contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía tenedora

En términos del pago del impuesto, significa que las sociedades controladas enteraran a la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico el que corresponda al interés minoritario, puesto que el correspondiente al interés mayoritario (participación consolidable), se paga a la controladora.

La participación consolidable, será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de esta, ya sea en forma directa o indirecta. Para efectos fiscales, se considerara el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras será del 100%,<sup>69</sup> de esta forma la controladora tendrá el total dominio sobre la controlada al menos frente a la autoridad hacendaria.

### 3.4 SUJETOS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL.

Los sujetos dentro de la consolidación fiscal, son las sociedades controladoras, las controladas y la autoridad; en cuanto a la autoridad abordare a esta más adelante.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 64 y 66 nos da una explicación de lo que son una sociedad controladora y controlada, por ello me enfocare solo a requisitos de cada una y sus características.

Respecto al primer requisito que establece el artículo 64 de la ley del Impuesto Sobre la Renta en cuanto a las sociedades controladoras, hay que remitirnos al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, que en su fracción segunda establece que se consideran residentes en el territorio nacional las personas morales que hayan

---

<sup>69</sup> LOYO RIOS, Luís Francisco Ibid pp. 50

establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

De acuerdo con dicha disposición, las personas morales se consideran residentes en México para efectos fiscales, si en nuestro país establecen la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, independientemente de que hayan sido constituidas conforme a las leyes mexicanas o extranjeras.

Nuestro Código Civil Federal, en su artículo 25 fracción III reconoce como personas morales a las sociedades civiles o mercantiles; así mismo por disposición expresa de la fracción V del artículo 67 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas, no pueden tener el carácter, de controladora por lo que solo hablare de las sociedades mercantiles.

Para que una sociedad Mercantil sea considerada como mexicana es necesario que se hayan constituido conforme a las leyes Mexicanas. Para ello daré unos puntos de la ley General de Sociedades Mercantiles, que en su artículo 1 reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- Sociedad en nombre Colectivo
- Sociedad en Comandita Simple
- Sociedad de Responsabilidad Limitada
- Sociedad Anónima
- Sociedad en Comandita por Acciones

Asimismo, se señala en el artículo 2 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio tienen personalidad jurídica distinta de los socios. Por su parte, el artículo 5 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que las sociedades se

constituirán ante notario público y en la misma forma se harán constar con sus modificaciones. El notario no autorizará la escritura cuando los estatutos o sus cambios contravengan lo dispuesto por la Ley General de Sociedades Mercantiles.

De lo anterior podemos observar que las sociedades mercantiles, Mexicanas, son aquellas que la Ley General de Sociedades Mercantiles reconocen como tales, que se hayan constituido ante un notario público y estén inscritas en el Registro Público de Comercio

El segundo requisito del artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, le exige a la controladora ser propietaria del más del 50% de las acciones con derecho a voto de cuando menos una Sociedad Controlada, por lo que el grupo puede conformarse de dos sociedades como mínimo.

Para que satisfagan este requisito también es necesario que las acciones propiedad de la controladora sean “acciones con derecho a voto”, para lo cual considero conveniente tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

a) El sexto párrafo del artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispone que no se consideran acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce.

b) Considero que las acciones son títulos valor o títulos de crédito atendiendo a la definición del artículo 5 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el cual determina que dichos títulos son los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal que en ellos se consignan.

c) Se distinguen a las “partes sociales” de las acciones, porque las primeras no pueden transmitirse sin el consentimiento de los otros socios; en cambio, la acción generalmente se negocia con entera libertad

d) Los derechos de los socios y accionistas pueden dividirse en patrimoniales y carácter corporativo.

e) El artículo 113 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece que cada acción solo tendrá derecho a un voto, pero en el contrato social podrá pactarse que una parte de las acciones tenga derecho de voto solamente en ciertos asuntos que se traten en las asambleas extraordinarias.

Se señala que no podrán asignarse dividendos a las acciones ordinarias sin que antes se pague a las de voto limitado un dividiendo del 5%. En este caso estamos ante la presencia de acciones preferentes pero con derecho a voto limitado.

Respecto al tercer requisito, en ningún caso más del 50% de las acciones de la controladora serán propiedad de otra u otras sociedades, ya que en este supuesto, la controladora sería controlada de otra empresa y de esta forma una sociedad controlada no puede adquirir o controlar a otra sociedad.

Finalmente, para efectos del cómputo de más del 50% de las acciones emitidas por la controladora, la disposición señala que no se computaran las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.

El segundo concepto a abordar dentro de este apartado será el de una sociedad controlada; conforme al artículo 66 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considera sociedades controladas, aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de una sociedad controladora. 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.

En virtud que de acuerdo con la fracción III, del artículo 67 de dicha Ley, no pueden ser consideradas como controladas las residentes en el extranjero, en este concepto pueden ser consideradas como controladas las residentes en el extranjero siempre que cumplan con los requisitos que establece la ley, el concepto “*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.*”; esto quiere decir que si la sociedad controladora se encuentra dentro de nuestro país, aunque las controladas se encuentren fuera del territorio nacional pueden ser consideradas del grupo de las sociedades en consolidación, porque la mayoritaria o la más importante se encuentra su fuente de ingresos dentro de México.

Puede darse el caso de que una sociedad constituida conforme a las leyes de un país extranjero fuera residente para efectos fiscales en México por haber establecido en nuestro país la administración principal del negocio o u sede de dirección.

Dando cumplimiento a los demás requisitos que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, dicha sociedad extranjera podría tener el carácter de controladora al tributar en México como cualquier sociedad mercantil Mexicana, no obstante que la fracción III, el artículo 67 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que no serán controladoras las residentes en el extranjero.<sup>70</sup> Considero que esta prohibición debe aplicar a las residentes en el extranjero que no tengan la residencia en México, para efectos fiscales.

---

<sup>70</sup> LOYO RIOS, Luís Francisco, Ibid Pp. 88



### 3.4.1 INCORPORACIÓN DE SOCIEDADES A LA CONSOLIDACION FISCAL.

En este apartado analizare brevemente las condiciones y requisitos que se requieren para la formación de los grupos consolidables de empresas y que de ahí se partirá para su creación y el correcto funcionamiento de dicho sistema.

La autorización para consolidar a que se refiere la fracción I, del artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que se otorgue.

Solo entrarán, sociedades que se incorporen antes de que la autorización surta efectos; es decir, las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la autorización de consolidación que dará la autoridad al cumplir con los requisitos, deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que se obtuvo la autorización para consolidar.

Las sociedades que se incorporen a la consolidación con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización, se deberán incorporar a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se 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 sociedad controlada se consideraran incorporadas a partir de la fecha de dicho acto. En el caso de las sociedades que se hayan calificado como sociedades controladas desde la fecha de su constitución, estas deberán incorporase a la consolidación a partir de dicha fecha.

En cuanto a los avisos de incorporación, la sociedad controladora deberá presentar el aviso de incorporación ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que adquiriera, directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50% de las

acciones con derecho a voto de una sociedad.

En el caso de sociedades controladas que se incorporen a la consolidación fiscal en el periodo que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para consolidar y aquella en que se notifique la autorización respectiva, la controladora deberá presentar el aviso de incorporación dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización por parte de las autoridades fiscales.

En el supuesto de sociedades que surjan con motivo de una escisión, la sociedad controladora deberá presentar el aviso dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.

#### 3.4.2 CAUSAS DE DESCONSOLIDACION.

A reserva de abordar con mayor profundidad el tema de la desconsolidación, solo haré mención de los supuestos por no incorporar alguna o algunas controladas a la consolidación.

En el caso de que una sociedad controladora no incorpore a la consolidación fiscal a una sociedad controlada, cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que consolide al momento al que debió efectuarse la incorporación hubiera o no presentado el aviso correspondiente, 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 se debió haber enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será aplicable en el caso en que la sociedad controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto 6% o más el valor total de los activos del grupo que consolide, lo anterior, también se aplicara en el

caso en que se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que no sean controladas.

Cuando una sociedad controlada, sale de la consolidación fiscal es decir, se *desincorpora* por dejar de reunir los requisitos para considerarse como una sociedad controlada, esta debe realizar una serie de ajustes al impuesto consolidado para que el resultado fiscal del grupo sea el que se hubiera generado si la controlada que deja de serlo nunca hubiera participado en la consolidación fiscal.

El fin de tales ajustes es actualizar la situación de la consolidación fiscal para que la base fiscal consolidada (ya sea de utilidad o pérdida) se deje de reconocer el efecto acumulado que en ella tuvieron las utilidades y/o pérdidas fiscales de la sociedad controlada que se desincorpora, así como los demás conceptos que durante los ejercicios en que consolidaron fiscalmente afectaron, de manera positiva o negativa el resultado fiscal consolidado.

Así por ejemplo, si una sociedad controladora ha determinado pérdidas fiscales o consolidadas a lo largo de varios ejercicios y dichas pérdidas tuvieron su origen en elementos que disminuyeron la base consolidada de cada ejercicio, por una sociedad controlada que se desincorpora, el efecto de la desincorporación de la sociedad controlada será que las pérdidas fiscales consolidadas se reducirán (o incluso, podrían ser sustituidas por el resultado fiscal consolidado utilitario) en la medida en que la sociedad que se desincorpora haya contribuido a generar tales pérdidas.

El procedimiento para realizar el ajuste mencionado está contenido en el artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se trata de una serie de pasos sumamente complejos y externos que dan origen a ciertas cifras que deben sumarse, o restarse, según sea el caso, a la base del impuesto consolidado del ejercicio. Al realizar tales sumas o restas, de modo similar a como ocurría con los “conceptos especiales de consolidación”, se neutraliza, en el resultado fiscal consolidado, el efecto que tuvieron los elementos individuales aportados en su momento por la sociedad que

se desincorpora.

Respecto del ejercicio por el que ocurre la desincorporación, la sociedad controlada que deja de serlo deberá cumplir con sus obligaciones a nivel individual como si no hubiera consolidado durante tal ejercicio. Además, la sociedad controladora ya no la considerara como controlada para efectos de la consolidación fiscal en ese año.<sup>71</sup>

Cuando ocurra una desincorporación, la sociedad controladora deberá presentar un aviso dentro de los 15 días siguientes. El artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente:

*Artículo 71. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.*

*La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, 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 sexto y séptimo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.3889. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se*

---

<sup>71</sup> LOYO RIOS, Luís Francisco Ibid pp. 115

*refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.*

### 3.4.3 CALCULOS DEL IMPUESTO DENTRO DE LA CONSOLIDACION FISCAL.

A continuación explicare como se realizan algunos de los cálculos de las empresas que se encuentran dentro de la consolidación fiscal, concentrándome en los puntos del cálculo de la base del impuesto, la determinación de utilidad o perdida fiscal, las erogaciones y gastos que se toman en cuenta para los cálculos dentro de esta figura.

1. Comenzare por abordar la **determinación del impuesto consolidado anual**; dentro de la consolidación fiscal las sociedades controladoras y controladas “aportan” sus resultados fiscales del ejercicio (utilidad fiscal o perdida fiscal) a la base del impuesto consolidado. Tales bases fiscales individuales se determinan conforme a las disposiciones del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En consecuencia, la consolidación fiscal descansa sobre principios y reglas similares a las que existen en el título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo al cómputo del impuesto individual anual, aunque con las salvedades propias de este régimen especial.

El artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los fundamentos para determinar la base del impuesto consolidado, aun cuando algunos otros preceptos también contienen disposiciones específicas relativas a la consolidación fiscal.

Conforme al artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la sociedad controladora determina la utilidad o la perdida fiscal consolidada del ejercicio, sumando o restando, según sea el caso, las utilidades y las pérdidas fiscales individuales del ejercicio correspondiente en las sociedades que consolidan, así como otros conceptos

específicos que se explicaran más adelante. Al resultado que se obtenga se disminuye las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicio anteriores, así como determinados conceptos adicionales que se verán posteriormente. El resultado constituye la base del impuesto consolidado del ejercicio al cual se aplica la tasa general del gravamen para las personas morales.

2. Ahora bien, al saber en general como se realiza el cálculo anual, surge la duda de como determinar **la utilidad o perdida fiscal consolidada**, que a mi punto de vista lo entiendo como la adición o disminución de las utilidades y pérdidas fiscales del ejercicio, generadas por cada una de las sociedades que forman el grupo de consolidación como sigue:

- La sociedad controladora debe sumar las utilidades fiscales de sus sociedades controladas, correspondientes al ejercicio por el que se determina el resultado fiscal consolidado, pero sin considerar en tales utilidades los ingresos de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes (paraísos fiscales) a que se refiere el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- La sociedad controladora restará las pérdidas fiscales de sus sociedades controladas, generadas en el ejercicio por el que se determina el resultado fiscal consolidado, pero sin actualizarlas conforme a lo establecido en el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Las pérdidas fiscales individuales de las sociedades controladas, determinadas conforme al artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, generadas en ejercicios anteriores a la consolidación fiscal y que estén pendientes de disminuirse, para determinar la base del impuesto consolidado solo se restaran hasta por el importe de la utilidad fiscal generada en el ejercicio por la sociedad controlada que incurrió en esa pérdida.

- Cuando una sociedad controlada ha generado pérdidas fiscales durante ejercicios anteriores a su incorporación a la consolidación fiscal, tales pérdidas no aprovechan a la consolidación, ya que solo pueden disminuirse de la base consolidada hasta el importe de la utilidad generada por la sociedad que incurrió en la pérdida. En otras palabras, una pérdida fiscal de ejercicios anteriores a la consolidación solo se aplica contra la utilidad fiscal generada por la sociedad controlada que incurrió en tal pérdida, sin que la sociedad controladora pueda darle efectos contra utilidades de otras sociedades que participan en la consolidación fiscal.
- La sociedad controladora sumara o restara, según sea el caso, su propia utilidad o pérdida fiscal individual correspondiente al ejercicio por el que se determina el resultado fiscal consolidado. La pérdida fiscal no incluirá la actualización de 6 meses a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y no se considerarán los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes (paraísos fiscales) a que se refiere el artículo 212 de la citada Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- La sociedad controladora restara el importe de sus pérdidas fiscales generadas con anterioridad a la consolidación fiscal que tenga derecho a disminuir, pero solo hasta el importe de la utilidad fiscal que genere en el ejercicio por el que se determina el resultado fiscal consolidado.<sup>72</sup>

3. Para finalizar analizare como se manejan las **erogaciones o gastos** de las sociedades que se encuentran dentro del régimen de consolidación fiscal.

Los ingresos, para quien lo percibe, tienen un efecto fiscal inmediato, debido a

---

<sup>72</sup> LOYO RIOS, Luís Francisco Ibid pp. 48

que se consideran para determinar los pagos provisionales del mes en que se obtienen y se acumulan a la base gravable del mismo ejercicio. Sin embargo, en el caso de las erogaciones la disminución de la base del impuesto puede ocurrir en ejercicios posteriores.

Existen ciertos tipos de erogaciones que no tienen un efecto fiscal individual de quien los realiza se difiere a lo largo del tiempo. Tal es el caso de la compra de activos fijos, o del pago de regalías por el uso de una marca, por ejemplo. Estas inversiones se deprecian a lo largo de varios ejercicios, aplicando los porcentajes de deducción anual establecidos específicamente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Algo similar ocurre con la adquisición de terrenos o acciones, ya que su costo tiene efectos fiscales para el adquirente hasta que dichos bienes se enajenan, momento en el cual el contribuyente determina la ganancia acumulable disminuyendo el costo fiscal de la acción o del terreno respecto del ingreso bruto obtenido por la enajenación.

En operaciones como éstas, la sociedad que enajena el bien acumulado percibe de inmediato un ingreso gravable, pero el adquirente no deduce la erogación, o bien aplica una deducción diferida a lo largo de varios ejercicios, la acumulación del ingreso en la base fiscal del enajenante incrementa su utilidad fiscal reduce su pérdida fiscal del ejercicio. La no deducción, o la deducción diferida de la erogación para el adquirente, por lo contrario, no disminuyen su utilidad fiscal ni incrementa su pérdida fiscal en la misma proporción en la que su contraparte en la operación acumuló el ingreso.

Sin embargo, los conceptos especiales de consolidación relativos a la disminución de pérdidas derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas, así como a la disminución de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores sufridas por las sociedades controladas, se conservaron en el procedimiento para determinar la base del impuesto consolidado.



### 3.5 AUTORIDAD.

La autoridad, representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual es la encargada de regular y controlar de manera eficiente esta figura.

Comenzare con los requisitos para consolidar que las leyes establecen para poder realizar la consolidación, los cuales tienen que ser revisados y vigilados por la autoridad.

El artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que la sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumpla con lo siguiente:

*I. Que la Sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y **obtenga la autorización del Servicio de Administración Tributaria** para determinar su resultado fiscal Consolidado. La solicitud de autorización para determinar dicho resultado deberá presentarse, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquel por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes. En la solicitud de autorización, la sociedad controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas. En el caso de no manifestar alguna de las sociedades controladas, cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar en la fecha en que se presente la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá efectos.*

*Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable en el caso en que la Sociedad Controladora no manifieste dos o más Sociedades Controladas, cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que pretendan consolidar a la fecha en que se presenten dicha solicitud*

*II. Que dictaminen sus Estados Financieros para efectos fiscales por Contador Público en los términos del Código Fiscal de la Federación durante los ejercicios por los que opten por el Régimen de Consolidación. Los Estados Financieros que correspondan a la*

*Sociedad Controladora deberán reflejar los resultados de la Consolidación Fiscal.*

Lo anterior nos demuestra que sin pasar por la autorización correspondiente del Servicio de administración Tributaria junto con lo necesario para completar la solicitud, las empresas que intentan ingresar al régimen de consolidación fiscal, no podrán llegar al cometido, de no cumplir con esta serie de requisitos forzosos para dar entrada a esta figura.

No obstante con lo anterior la autoridad también es la encargada de poner las prohibiciones y colocar las regulaciones necesarias para que no se abuse de esta figura, a la hora de realizar las deducciones o la presentación de las pérdidas o utilidades que generen los grupos consolidados.

Para los efectos del cálculo de los pagos provisionales consolidados, en ningún caso se disminuirá de la utilidad fiscal consolidada las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que correspondan a las sociedades controladas, siendo un requisito muy importante para evitar el abuso de la figura de la consolidación fiscal.

Esta disposición tiene por objeto evitar que se disminuya de las utilidades fiscal consolidada base del pago provisional, las pérdidas de ejercicios anteriores de las controladas que hayan o no sido incluidas en la consolidación fiscal. En cuanto a las pérdidas de ejercicios anteriores de las controladas que no han sido incluidas en la consolidación, estas solo tienen efecto en la declaración anual consolidada, ya que el segundo párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que se disminuyan, para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del ejercicio, hasta por el monto de la utilidad que la controlada genere en el mismo ejercicio, teniendo un efecto neutralizador de cero.<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> MONTESSINOS Vicente, Vicente Serra Ibid pp. 35

Lo anterior ya tomado en cuenta en puntos anteriores pero que se tiene que enfatizar, toda vez que puede resultar confuso y por ello las grandes empresas puedan disfrazar de desconocimiento un abuso de esta situación.

Ahora en cuanto a los pagos provisionales en el primer ejercicio de consolidación también requiere de ciertas reglas especiales las cuales tienen que estar vigiladas por la autoridad.

En el primer ejercicio en el que se determine el resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora y las sociedades controladas continuaran efectuando sus pagos provisionales en forma individual y en la declaración de consolidación, la controladora acreditara dichos pagos en la participación consolidable que tenga en cada una de las sociedades controladas en dicho ejercicio, hasta por el monto del impuesto causado por cada una de dichas sociedades, en la participación consolidable.<sup>74</sup>

En virtud de que en el primer ejercicio de consolidación, la controladora acreditara los pagos provisionales de las controladas, en la participación consolidable, pero solo hasta por el monto del impuesto causado por las mismas, en los casos de que la controladora tenga un saldo a favor, este pertenece a la misma al 100%, y será susceptible de acreditarse, compensarse o de solicitar su devolución.

Concluyo este punto con las reglas para la determinación del impuesto consolidado anual, el cual ya se explicó como lo llevan a cabo las sociedades, pero ahora tocaremos el punto de las reglas y restricciones impuestas por la autoridad.

La relación jurídica tributaria que emana de la consolidación fiscal, como cualquier otra, tiene dos sujetos: el activo y el pasivo. El sujeto activo es la federación porque capta los recursos y los recauda y el sujeto pasivo es la sociedad controladora de la consolidación fiscal porque genera los ingresos y tiene que pagar el tributo correspondiente por todas sus controladas.

---

<sup>74</sup> MONTESSINOS Vicente, Vicente Serra Ibid pp. 36

Cuando la autoridad fiscal autoriza mediante una resolución administrativa a una sociedad controladora a determinar su resultado fiscal consolidado, no se le reconoce personalidad jurídica a la “unidad económica” formada por el conjunto de las sociedades que consolidaran fiscalmente. Si bien es cierto que la existencia de tal “unidad económica” es lo que justifica consolidar, en el Derecho Fiscal Mexicano no se llega al extremo de reconocerle personalidad jurídico-fiscal como un contribuyente distinto de las sociedades que integran el grupo.

Además, el hecho de que la sociedad controladora se convierta en sujeto pasivo sustituto de las sociedades controladas implica que estas últimas no tienen responsabilidad solidaria respecto de las obligaciones fiscales asumidas por la sociedad controladora, entre las cuales se encuentran el pago del impuesto consolidado del ejercicio.

En segundo lugar, la autorización para consolidar permite a la sociedad controladora calcular su impuesto del ejercicio conforme a las disposiciones que rigen la consolidación fiscal. Es decir, considerando las utilidades y pérdidas fiscales de las sociedades controladas, y las suyas propias, en lugar de ingresos y deducciones del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.<sup>75</sup>

Por su parte, las sociedades controladas no pierden su carácter de contribuyentes del impuesto a nivel individual, quedando vinculadas a cumplir con las obligaciones formales que la Ley Impuesto Sobre la Renta les impone por tener tal carácter, incluso la de presentar declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio. Respecto del deber de pago del impuesto, continúan teniendo una obligación directa frente a la Federación por la parte del gravamen que no sube a la consolidación fiscal por corresponder a la participación no consolidable.

---

<sup>75</sup> MONTESSINOS Vicente, Vicente Serra Ibid pp. 40

### 3.6 OTROS ELEMENTOS.

En cuanto a otros elementos de la consolidación fiscal, solo abordare lo que son las enajenaciones de acciones dentro de las sociedades que pertenecen a un grupo consolidado, además de cómo se maneja la consolidación fiscal en otros países del mundo, demostrando que no solo es una figura que se conoce en México.

#### 3.6.1 ENAJENACION DE ACCIONES EN LA CONSOLIDACIÓN FISCAL.

Cuando se realiza una enajenación de acciones es necesario determinar la ganancia gravable, o la pérdida deducible, en los términos de los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como 54 de su reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A este respecto, cuando se está dentro del régimen de consolidación fiscal es necesario atender a ciertas reglas específicas que resultan aplicables en dos casos concretos:

1. Cuando una sociedad controladora enajena acciones que son de su propiedad y fueron emitidas por una sociedad controladora.
2. Cuando el accionista de una sociedad que tenga, o haya tenido, el carácter de una controladora, enajena las acciones emitidas por esta última.

El primer caso que se regula en el artículo 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La sociedad controladora determinara el costo promedio por acción conforme a las reglas generales de los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de tal costo disminuirá los dividendos actualizados pagados por la sociedad controlada, respecto de los cuales se hubiera pagado el impuesto corporativo al dividendo de no haber consolidado fiscalmente.

Si los dividendos distribuidos piramidados son mayores que el costo promedio por acción de las acciones, el excedente formará parte de la ganancia. No obstante lo anterior, si la enajenación de las acciones de la sociedad controlada ocasiona la desincorporación de la consolidación fiscal, no se disminuirá del costo promedio por acción de las acciones el importe de los dividendos referidos. En cambio, deberá aplicarse el procedimiento que establece el segundo párrafo del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo al reconocimiento de la desincorporación de sociedades mediante la presentación de una declaración complementaria del ejercicio inmediato anterior.

Por otra parte, según el artículo 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de las acciones emitidas por una sociedad que tenga, o haya tenido, el carácter de controladora de una consolidación fiscal, también se calculara el costo promedio por acción de las acciones que se enajenen, pero considerando para los ejercicios en que la sociedad consolido fiscalmente los siguientes conceptos específicos,<sup>76</sup> esto es que no será sobre el ejercicio en general, sino ciertos aspectos dentro del periodo consolidado.

### 3.6.2 CONSOLIDACION FISCAL EN OTROS PAISES.

En el entorno internacional cada vez más globalizado como en el que actualmente vivimos, es imposible pensar en un estudio serio y profundo de cualquier tema de carácter fiscal, sin que conozcamos lo que está sucediendo en otros países, además es interesante comparar a nuestro país con otras naciones, ya que entre más competitivo es México no solo en materia fiscal sino en otros aspectos, será más atractivo para los inversionistas el realizar inversiones dentro de nuestro país.

Conforme a un estudio llevado a cabo por la Internacional Fiscal Association (IFA), en 2004, cuando se habla del régimen fiscal aplicable a un grupo de empresas que tiene un control común, no solo debemos referirnos a la consolidación fiscal

---

<sup>76</sup> Lizanda Cuevas, José M.; Cabedo Toneu, Manuel Ibid pp. 106

propriadamente dicha, sino también a otros métodos a través de los cuales se permite transferir ciertos atributos fiscales entre los miembros de un grupo corporativo.

Pueden distinguirse cuatro subgrupos a nivel mundial:

a) **Organschaft en Austria y Alemania.** Miembros corporativos controlados por una compañía tenedora común, son considerados como órganos internos y por lo tanto, sus utilidades y pérdidas son atribuidas a dicha compañía tenedora; sin embargo no existe diferimiento en el conocimiento de las ganancias y pérdidas que se derivan de la transferencia de activos entre las empresas del grupo.

b) **Contribution Grupal.** En algunos países del norte de Europa ( países nórdicos) la contribución grupal permite el intercambio de utilidades entre los miembros de un grupo corporativo, dentro del grupo existe una compañía que genera utilidades y puede hacer una contribución a una compañía perdedora del mismo grupo y tal contribución, será deducible para la ganadora y gravable para la perdedora.

c) **Group Relief** que existe en el Reino Unido, Nueva Zelanda y Singapur. Permite transferir las pérdidas de una o varias compañías del grupo a una u otras del grupo, pero a diferencia del Contribution Grupal, aquí no es necesaria la transferencia.

d) **Consolidación.** Este modelo no tiene un área geográfica específica de aplicación ya que se extiende por todo el mundo.

Con esto, podemos observar como México parece que toma parte de cada una de las formas de consolidación en el extranjero para intentar estar a la vanguardia a nivel internacional.

## **PROPUESTA**

### **4.1 IMPORTANCIA DE UNIFICAR TODO LO REFERENTE A LA CONSOLIDACIÓN FISCAL EN UN SOLO ORDENAMIENTO.**

Actualmente nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un régimen de consolidación fiscal; sin embargo, éste se encuentra muy lejos de lograr esa neutralidad que se pretende conseguir con la misma.

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, propongo que todas las disposiciones se incorporen al texto de la ley. A continuación propongo 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.

En relación con las disposiciones que contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta para clasificar a las controladas en puras u operativas, considero 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 de 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 de sociedades controladas del grupo o también los percibidos de personas morales ajenas a la consolidación, lo que



puede cambiar la situación de una controladora para su clasificación como pura u operativa. En mi 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 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 mi juicio no es correcta, pues puede suceder que la sociedad sólo realice funciones de tenedora actualmente. Pienso que en casos como éste, sólo deben considerarse los años en que la sociedad realiza funciones de tenedora de acciones.

De esta manera, es posible que se pueda realizar el mejoramiento de esta figura tal vez de manera parcial pero puede darle un mejor funcionamiento y un resultado positivo para la captación del Impuesto Sobre la Renta lo cual es lo fundamental que busca el país.

#### 4.2 MEJORAMIENTO DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL EN MÉXICO.

En cuanto al mejoramiento de las **sociedades controladas** tengo un par de propuestas o modificaciones siendo las siguientes:

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 y al tener buenos resultados podría ser funcional en la actualidad.

2. Contemplar la posibilidad de incorporar a la consolidación a sociedades residentes en países con los que México tenga celebrado un cambio amplio de intercambio de información fiscal. Este punto también estaba previsto con anterioridad a las reformas de 1999.

De esta forma se evitará el abuso de sociedades que tal vez tengan su centro de captación en otro país, pero que tengan una amplia captación de ingresos o su actividad económica sea muy dinámica dentro de nuestro territorio nacional.

En cuanto a la **participación consolidable**, considero que no existe una justificación económica por virtud de la cual deban integrarse los elementos de consolidación sólo al 60%, por lo que propongo 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.

Por lo que toca al **resultado fiscal consolidado** fue otro de los puntos en los cuales se realizaron reformas en el año de 1999 y que modifico la manera en que se obtenía el mismo.

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 incorporadas 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.

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 de 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 anual del ejercicio anterior. Por lo anterior considero conveniente aclarar este supuesto en la misma disposición, con el fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

En el **régimen de dividendos**, conforme al artículo 57-O de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 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, propongo 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).<sup>77</sup>

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 Ley del Impuesto Sobre la Renta, 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 Ley del Impuesto Sobre la Renta 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

---

<sup>77</sup> <http://www.senado.gob.mx/iilsen/content/lineas/docs/varios>

medida en que las utilidades por las que se pagó el impuesto no hubieran sido consideradas en el resultado consolidado.

Aunque considero conveniente el manejo y control de las utilidades pendientes de gravamen, reconozco 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 considero 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.

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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pudiendo acreditarse hasta por la participación consolidable que se tenga al cierre del ejercicio, contra el impuesto anual consolidado.

Además de lo mencionado en el punto anterior, 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Pero como beneficio se puede decir que es más conveniente realizar el pago provisional individual, toda vez que al final la Sociedad Controladora solo haría el

descuento de las controladas evitando confusiones realizándolo en un solo pago provisional sin saber cómo fue el descuento de cada una de las controladas, siendo así más simple y con un desarrollo más dinámico.

Por lo anterior propongo 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 Ley del Impuesto Sobre la Renta. 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 enterarán 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 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.

#### 4.3 MODO PARA LOGRAR UNA MAYOR RECAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO.

El tema de la reforma fiscal se ha convertido en prioridad nacional, pues es de suma importancia elevar la recaudación fiscal, ya que sin recursos el país no cumple con buena parte de sus funciones gubernamentales. De los ingresos públicos depende el desarrollo de un país, el obstáculo o posibilidad de ahorro, la inversión, el gasto, la competitividad de la economía, así como la redistribución del ingreso nacional, pues marca directrices generales en los niveles de equidad de una sociedad.

Para hablar de una auténtica reforma enfocada al aumento de la recaudación, en lo personal apuesto por la preparación de cuadros administrativos en la fase de liquidación, inspección y recaudación. La reforma tributaria requiere una reforma administrativa.

En primer lugar se requiere una legislación menos complicada, que el contribuyente comprenda, y hacer menos gravosas las cargas no fiscales para los contribuyentes. En este sentido, la administración pública debe ser eficiente, estable, con buena preparación y buena remuneración. También se requiere sistematizar los impuestos.

Para que todo se pueda llevar a cabo de manera satisfactoria es necesario que se tomen en cuenta diversos puntos en los cuales el Estado tuviera que hacer hincapié, esto en aras de que se pueda lograr el mejoramiento de la recaudación fiscal en nuestro país, por ello me veo obligado a tomar en cuenta puntos específicos para ese mejoramiento y tratare de mencionarlos con su debida propuesta al

respecto.

### ***Estímulos***

Un estímulo importante para los contribuyentes es proporcionar mejores servicios públicos, seguridad social, seguridad pública y educación. Actualmente, el Estado ofrece baja calidad de sus servicios para la cantidad de población que tiene.

Es por ello que en la gran mayoría de los casos el contribuyente duda de si el pago de todos los impuestos tal vez se pueda ver reflejado satisfactoriamente en la vida diaria de cada uno de ellos; al poder cumplir con esta parte se podrá ver un incremento sustancial de la Recaudación.

### ***Penalización***

No admitir pactos entre los presuntos inculcados e infractores y las autoridades fiscales.

Esta situación siendo una de las más importantes, dado que las grandes empresas o grandes personajes en nuestro país muchas veces no llevan a cabo sus pagos correctamente pero de diversas maneras logran realizar la evasión de los mismos poniendo en desventaja a la mayoría de los ciudadanos y estando muy olvidado la equidad dentro de la misma.

### ***La imposición a través de Internet***

Respecto a la tributación sobre el comercio electrónico, es necesaria la cooperación entre países, para lograr un óptimo nivel de recaudación; Dado a que en esta época, este medio de comunicación ha crecido a pasos agigantados y un país como el nuestro no puede quedarse atrás en la forma de controlar este sistema para evitar las fugas o evasiones de los pagos a la Hacienda Pública.



### ***Derechos subjetivos de los contribuyentes***

El Estado debe reconocer un conjunto de derechos subjetivos al contribuyente, como el derecho a la información de lo recaudado, la responsabilidad patrimonial de la Hacienda Pública del Estado y la declaración general de inconstitucionalidad tributaria.

Todo esto a raíz de que el sistema creado para la transparencia de todo lo realizado por el estado y Gobierno se ha visto imposibilitado de dar cumplimiento cabal con todas las situaciones mencionadas en el párrafo anterior, además de lo ya mencionado de ocultar los nombres de los grandes deudores y que al existir la equidad, tendría que estar plasmada esa lista con la gente que evade y hace no pagaderos sus impuesto correspondientes.

Es por ello que, para afrontar los problemas que limitan la recaudación, se deben atender las tendencias de cambio registradas en el mundo, las cuales a pesar de no ser el remedio a los problemas tributarios, sí son una guía que vale la pena analizar y tomar en cuenta al momento de decidir acerca de una reforma tributaria.

Es decir, no se trata de adoptar determinado modelo o tendencia, pero sí de tomar en cuenta ciertas generalidades importantes, sobre todo las de países con igual desarrollo económico y político que México. Las tendencias de cambio que se consideran de mayor relevancia para analizar y tomar en cuenta al momento de sugerir reformas, son las siguientes:

- Reducción de las tarifas y simplificación de algunos impuestos.
- Preferencia por impuestos menos altos y más anchos.
- Eliminación de los privilegios fiscales, como exenciones, bonificaciones y deducciones.

- Ampliar la base gravable de los impuestos indirectos, pues se asegura que siendo todos consumidores, necesariamente quien más gasta, más paga.
- Incluir impuestos ambientales.

De esta forma es con la cual, en mi punto de vista, se podría realizar una mejor recaudación fiscal en nuestro país y así poder llevar a cabo las mejoras que este país tanto necesita para que podamos salir adelante todos y no solo unos cuantos.

#### 4.4 REGULAR A LAS GRANDES EMPRESAS PARA EVITAR EL ABUSO DE ESTA FIGURA.

En este punto mis propuestas irán dirigidas a la firme idea de cómo regular y controlar realmente al sistema de consolidación fiscal para que las grandes empresas y en general la gente que logra evadir los impuestos al abusar de esta figura, al final del día no encuentre manera de hacerlo y si de realizar todo conforme a derecho; analizando también las reformas realizadas en el año 2010 y los beneficios de las mismas.

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

En primer término, se adicionó el artículo 70-A que establece la obligación del grupo de consolidación de enterar en el ejercicio el impuesto que hubiera “diferido” con motivo de la consolidación, en el sexto ejercicio anterior y que no se hubiera pagado al terminar el ejercicio inmediato anterior.

El impuesto deberá pagarse al momento de presentarse la declaración de consolidación (mes de abril) en cinco parcialidades anuales, conforme a los siguientes porcentajes: 25% en el primer ejercicio, 25% en el segundo, 20% en el tercero, 15% en el cuarto y 15% en el quinto ejercicio siguiente. Cuando no se pague el impuesto

diferido, en los plazos correspondientes, de la primera parcialidad se podrá exigir al grupo que pague el impuesto de la primera y segunda parcialidades inmediatamente.

Si la falta de pago es en la segunda o siguientes parcialidades anuales, se deberá enterar la totalidad del impuesto diferido con motivo de la consolidación que se encuentre pendiente.

Para determinar el impuesto que fue “diferido” con motivo de la consolidación, los contribuyentes tienen la posibilidad de elegir entre dos procedimientos: el primero de ellos, conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta para el caso de aquellas sociedades que se desincorporen del régimen y, el segundo, previsto en el artículo 71-A adicionado con la reforma.

Los procedimientos por los que las empresas controladoras deberán determinar el impuesto “diferido” consisten, medularmente, en las siguientes operaciones:

1. Sumarán el monto de las pérdidas fiscales que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado del sexto ejercicio inmediato anterior y que, al cierre del ejercicio anterior, no hubieran sido aprovechadas por la sociedad que las generó.

2. Compararán el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) de las sociedades controladas que integran el grupo y la de la sociedad controladora, con el saldo de la CUFIN consolidada (correspondiente al ejercicio por el que se determina el impuesto “diferido”). Si la suma de las primeras es mayor, se deberá multiplicar la diferencia por el factor 1.3889 y esa será la base del impuesto que se deberá enterar. Si la CUFIN consolidada es mayor, se disminuirá con la suma de la CUFIN de las sociedades controladas y de la sociedad controladora, y no habrá impuesto a cargo por este concepto.

Al resultado de las dos operaciones descritas en los dos numerales anteriores, se le deberá aplicar la tasa del impuesto sobre la renta y ese será el impuesto “diferido” que deberá enterarse, en los porcentajes y en las parcialidades ya mencionadas.

Además de las complicaciones técnicas que implica la determinación del impuesto “diferido” con motivo de la consolidación, podríamos concluir que el procedimiento descrito en el punto 1 anterior pretende eliminar el efecto fiscal que se hubiera dado a las pérdidas fiscales sufridas por sociedades controladas, que hubieran sido aprovechadas por otras sociedades del grupo y que —hasta ese ejercicio—, no hubieran sido aprovechadas por la sociedad que las generó.

Asimismo, el procedimiento señalado en el numeral 2 anterior, pretende que las sociedades que consolidan sus resultados fiscales paguen el impuesto que se hubiera generado por los dividendos que repartieron durante la consolidación —que no provengan de CUFIN—, como si no consolidaran sus resultados fiscales.

Adicionalmente, el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta adicionado con la reforma establece que las sociedades controladoras deberán calcular el impuesto “diferido” con motivo de los dividendos pagados por empresas del grupo.

Es importante destacar que desde su origen y hasta el 31 de diciembre de 2009, los dividendos que se hubieran pagado entre sí las sociedades que consolidan no causan el impuesto sobre la renta, sino hasta que:

- se enajenen las acciones de la sociedad que pagó el dividendo;
- se desincorpore la sociedad que los pagó o
- se desconsolide el grupo.

De esta manera se trata de controlar a las grandes empresas que son las que intentan sacar mayores ventajas en cuanto a la consolidación fiscal para que se difieran los pagos adeudados en el transcurso del tiempo y que no generen el ISR, pero la idea de estas reformas en 2010 era que ya no entraran y salieran de esta figura sin que surta efectos las consecuencias correspondientes de este régimen.

Es por ello que se está obteniendo un pequeño avance, aunque aún no se ve con claridad diversas situaciones como ya un pago provisional anual de este impuesto, realizado como corresponde y las parcialidades se hagan efectivas desde antes, sin embargo, todo esto aún se encuentra lejano pero en espera de que se pueda llevar a cabo un régimen de consolidación fiscal donde se obtengan los beneficios generales para todas las partes involucradas en ellas y no solo para las empresas.

## CONCLUSIÓN

En el desarrollo de esta tesis he realizado un análisis teórico y algo práctico del régimen de consolidación fiscal existente en México. Al llevarlo a cabo, he tratado también de realizar una crítica objetiva y constructiva de sus disposiciones y, por ende analicé en su mayoría cada uno de los conceptos básicos del derecho fiscal y de las leyes del Impuesto Sobre la Renta, para entender los conflictos existentes en el régimen de consolidación fiscal en su regulación.

La consolidación fiscal constituye una medida acertada de nuestro sistema fiscal al permitir a los grupos de empresas tributar el Impuesto Sobre la Renta como si se tratara de un solo contribuyente en la parte correspondiente a la empresa controladora dentro de este sistema. Por lo tanto, es un importante instrumento de apoyo para el crecimiento de las empresas al promover una mayor productividad y facilitar la reinversión de las utilidades que generan algunas empresas del grupo en otras de nueva creación o que requieren de fuertes inversiones.

En este punto cambió un poco mi visión acerca de la consolidación fiscal, dado que al inicio de la elaboración de esta tesis pensé que la figura era mala y contraproducente para el país, pero se encontraron grandes beneficios de la misma, solo que su principal problemática es la falta de una reglamentación correcta de esta figura, por lo cuál lo mas importante para hacer crecer la consolidación fiscal es la creación de su propio ordenamiento.

No obstante lo anterior, no considero que la consolidación fiscal constituya un régimen de estímulo o privilegio para los grandes grupos como algunos se empeñan en sostener. Creo que lo único que persiste en este régimen es la neutralidad, entre las empresas que pueden crecer de manera vertical, mediante el establecimiento de divisiones y sucursales dentro de la misma entidad jurídica y aquellas que, por diferentes circunstancias, se ven en la necesidad de crecer de manera horizontal adquiriendo o asociándose con empresas ya existentes o creando nuevas.

Lo anterior trayendo beneficios para la economía en nuestro país al tener la inversión extranjera con mayor oportunidad de crecimiento en el país y a su vez, aumenta la parte de recaudación del Impuesto Sobre la Renta en México

Otra disposición que, rompe con el principio de neutralidad que debe caracterizar al régimen de consolidación fiscal es la que obliga a eliminar las pérdidas a nivel consolidado, sufridas por las empresas del grupo y que hayan sido consideradas para determinar el resultado fiscal consolidado, cuando se vence el plazo de diez años previsto en la ley sin que la empresa que las genero, haya podido obtener utilidades fiscales en lo individual para poder amortizar dichas pérdidas.

El tratamiento previsto en la Ley para la desincorporación de empresas controladas, implica que se tenga que duplicar y a veces hasta triplicar la reversión de los beneficios obtenidos en la consolidación. En mi punto de vista, los conceptos que deben considerarse en una desincorporación son; las pérdidas fiscales y las pérdidas en enajenación de acciones controladas que se hayan aprovechado en la consolidación y que la controlada que se desincorpora tenga derecho a deducir en ejercicios futuros en lo individual, los conceptos especiales de consolidación pendientes por operaciones en que hayan intervenido dicha controlada y dividendos distribuidos por la misma que no provengan de la CUFIN o de la CUFINRE.

Pero no dejan de existir las salvedades y problemáticas tocadas, al no tener un ordenamiento específico para esta figura, lo cual es algo muy necesario, para que se deje de abusar de esta figura y se vean los beneficios a largo plazo de la misma.

Concluyó este análisis final con la idea de que esta figura de la consolidación fiscal es excelente para atraer a los empresarios extranjeros a nuestro país, siempre que se pueda regularizar las lagunas legales y de procedimiento que hasta el día de hoy siguen desgastando esta figura tan interesante y benéfica para nuestro país.

## BIBLIOGRAFA

ARRIOJA VIZCANO, ADOLFO. DERECHO FISCAL, 16 ED. THEMIS. MÉXICO, 2002.

CALVO NICOLAU ENRIQUE, Y C.P. ENRIQUE VARGAS AGUILAR, ESTUDIO DE LA LEY DEL ISR, 1 EDICIÓN, MÉXICO 1986, ED. THEMIS

CALVO NICOLAU ENRIQUE, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA TOMO I, 1 EDICIÓN, MÉXICO 1995, ED. THEMIS

CORRAL MORENO MANUEL, ESTUDIO PRACTICO DEL ISR PARA PERSONAS MORALES, 5 EDICIÓN, MÉXICO 2002, ED. ISEF

CARRASCO IRIARTE, HUGO, MÉXICO, ED. IURE, 2007 6A ED.

CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ, FERNÁNDEZ Y CUEVAS, JOSÉ LUIS COAUTORES, DERECHO FISCAL, MÉXICO, UNAM, 1991

DOMINGUEZ MOTA, ENRIQUE, ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EMPRESAS, 2ª EDICIÓN, MÉXICO 1997, ED. THEMIS

DUBLAN, MANUEL, DERECHO FISCAL, MÉXICO PORRA 1975

ESCORZA LEDESMA, JUAN, TRATADO PRACTICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, MÉXICO, CÁRDENAS, 1971

FERNADEZ Y CUEVAS, JOSÉ MAURICIO, DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, MÉXICO DOFÍSCAL EDITORES, 1983

FIX-ZAMUDIO, HECTOR INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO MEXICANO, MADRID ESPAÑA, INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL 1969

GONZLEZ RODRGUEZ ALFONSO, LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO, EDITORIAL JUS 1992

LOYO RIOS, LUIS FRANCISCO, ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL, 1 ED. JULIO 2008, DOFISCAL EDITORES, MÉXICO 2008

MARGAIN MANAUTOU EMILIO, LA CONSTITUCIÓN Y ALGUNOS ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, MÉXICO UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE SAN LUIS POTOS, 1967

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE ANULACIÓN O DE LEGITIMACIÓN. 11 ED. PORRA. MÉXICO, 2002.



MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO . 16 ED. PORRA. MÉXICO, 2003.

MONTESSINOS VICENTE, VICENTE SERRA, CONSOLIDACIÓN FISCAL EN MÉXICO ED. IURE, 2DA. EDICIÓN, MÉXICO 2010.

NAVARRO BAUELOS, RAMÓN, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LA FISCALIZACIÓN COORDINADA, MÉXICO 1994

PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO, DERECHO FISCAL; ASPECTOS JURÍDICOS CONTABLES, MÉXICO TEXTOS UNIVERSITARIOS 1970

QUINTANA VALLARTA, JESÚS, DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, MÉXICO, ED. TRILLAS, 1994

ROBLES GLENN, JOSÉ LUIS, APUNTES DE DERECHO FISCAL Y NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, MÉXICO UNAM, 1965

RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. DERECHO FISCAL 2 ED. OXFORD. MÉXICO, 1998.

YAEZ RUIZ MANUEL, EL PROBLEMA FISCAL EN LAS DISTINTAS ETAPAS DE NUESTRA ORGANIZACIÓN POLÍTICA, MÉXICO, TALLERES DE IMPRESIÓN, 1958-1959

#### **LEGISLACIÓN.**

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DEL AÑO 1857.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1917.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN MÉXICO 2010.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA MÉXICO 2010.

NIF (NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA) MÉXICO 2006.

#### **INTERNET.**

[HTTP://WWW.SENADO.GOB.MX/IILSEN/CONTENT/LINEAS/DOCS/VARIOS](http://www.senado.gob.mx/iilsen/content/lineas/docs/varios)

[HTTP://WWW.SCJN.GOB.MX](http://www.scjn.gob.mx)

### **OTRAS FUENTES.**

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA 2010.

DO FISCAL EDITORES, MÉXICO 2008.