



UNIVERSIDAD VILLA RICA

ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE
2010 VIOLA LA GARANTÍA DE
IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

GILBERTO EDUARDO SESMA TIBURCIO

Director de Tesis:

Lic. José de Jesús Rosales Romero

Revisor de Tesis

Lic. Joel Camargo Segovia

BOCA DEL RÍO, VER.

2012



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DEDICATORIAS

Antes que nada, quiero agradecer a Dios por la oportunidad que de existir, por las personas con las que me tocó compartir esta aventura llamada vida y por la capacidad infinita de asombro que me concedió, misma que espero no perder nunca.

A MI MADRE:

A quien le debo todo lo que he sido, lo que soy y lo que logre llegar a ser. Gracias Gordita por cada regaño, por cada castigo, por cada vez que dijiste que no a mis caprichos y por todas las veces que te disfrazaste de “enemiga” para formarme, créeme que ahora entiendo que eso fue indispensable y que cada vez que lo hiciste te causaba más dolor a ti que a mí. Gracias por creer en mí, por impulsarme, por tu amor incondicional, por ser mi guía, mi motor, mi mejor maestra y sin duda alguna mi mejor ejemplo. Gracias por tu esfuerzo infinito, no soy más que el resultado de él.

A MI HERMANA:

Gracias por tu apoyo, por tu ejemplo, por tu orden, por tu manera tan peculiar de ver la vida y por ser mi complemento ideal. Gracias por ser mi hermana y estar junto a mí cada vez que me meto en un problema, por recordarme quien soy y por

dejarme saber que no importa donde estemos ni lo que pase, siempre vamos a ser tu y yo.

A MI ABUELO:

Gracias viejo por ser mi ejemplo, mi modelo a seguir, por la formación, la educación, el carácter y los valores que me inculcaste, por enseñarme a trabajar y a descansar, por estar siempre ahí para darme un consejo y para corregirme, por mostrarme que la felicidad está en casa y no en la calle, pero sobre todo por darme la oportunidad de tenerte de padre.

A MIS TÍAS Y TÍOS:

Por su ejemplo, su tiempo, sus consejos, por siempre estar ahí, por regañarme cuando es necesario y por creer en mí. Gracias por mostrarme que sólo hay un camino en esta vida y que todo se puede lograr con trabajo, honestidad y respeto.

A CHÉVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CÍA

Por la oportunidad de ser parte de ese gran equipo y por enseñarme lo poco o mucho que sé de impuestos y de litigio fiscal, sin duda alguna la mejor escuela que pude tener.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.-	1
----------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1.- Planteamiento del problema.-	9
1.1.1.- Formulación del Problema.-	9
1.1.2.- Justificación del problema.-	9
1.2.- Delimitación de objetivos.-	10
1. 2.1.- Objetivo General.-	10
1.2.2.- Objetivos Específicos.-	10
1.3.- Formulación de la hipótesis.-	11
1.3.1.- Enunciación de la hipótesis.-	11
1.3.2.- Determinación de variables.-	11
1.3.2.1.- Variable Independiente.-	11
1.3.2.2.- Variable Dependiente.-	11
1.4.- Tipo de Estudio.-	11
1.4.1.- Investigación documental.-	12
1.4.1.1.- Biblioteca privada.-	12
1.4.1.2.- biblioteca particular.-	12

1.4.2.- Técnicas de investigación.-	12
1.4.2.1.- Fichas bibliográficas.-	12
1.4.2.2.- Fichas de trabajo.-	12
1.4.3.- Investigación de campo.-	13
1.4.3.1.- Delimitación del universo.-	13
1.4.3.2.- Selección de la muestra.-	13
1.4.3.3.- Instrumento de la prueba.-	13

CAPÍTULO SEGUNDO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

2.1.- Naturaleza y Objetivo de la Consolidación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.-	15
2.2.- Antecedentes.-	20
2.2.1.- Decreto de Unidades de Fomento y Ley del Impuesto sobre la Renta de 1982 a 1998.-	20
2.2.2.- Reformas 1999.-	21
2.3.- Nuevo Régimen de Consolidación fiscal vigente a partir del ejercicio fiscal de 2010.-	22
2.3.1.- Impuesto diferido correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005.-	24
2.3.2.- Impuesto diferido de 2005 a 2009.-	25
2.3.3.- Procedimiento general.-	29
2.4.- Exposición de motivos.-	29
2.4.1.- Fortalecer la recaudación tributaria.-	30
2.4.2.- Mejorar el control y combate a la evasión fiscal.-	30
2.4.3.- Simplificación de las disposiciones fiscales.-	30
2.4.4.- Otorgar seguridad jurídica.-	30

CAPÍTULO TERCERO

ELEMENTOS ESENCIALES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1.- Sujeto y Objeto.-	46
3.2.- Base y Tasa.-	53

CAPÍTULO CUARTO

RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

4.1.- Funcionamiento del Régimen de consolidación fiscal.-	56
4.1.1.- Sociedades Controladoras.-	59
4.1.2.- Sociedades Controladas.-	62

CAPÍTULO QUINTO

EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 2010 VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

5.1.- Garantía de Irretroactividad.-	66
5.1.1.- Derechos Adquiridos.-	67
5.1.2. Componentes de la Norma.-	72
5.2.- Violación a la garantía de irretroactividad de ley prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal respecto de la obligación de la controladora de pagar el ISR diferido por la distribución de dividendos no provenientes de CUFIN que las sociedades que consolidan fiscalmente distribuyeron entre sí con anterioridad al ejercicio de 2010	77
5.2.1. Antecedentes.-	80
5.2.2.- Violación bajo la teoría de los derechos adquiridos.-	81
5.2.3.- Violación bajo la Teoría de los Componentes de la Norma.-	96

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN:

A través del presente trabajo de investigación se demostrará que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2010 es inconstitucional pues viola la garantía de irretroactividad de la ley, al modificar las reglas que resultaban aplicables respecto del entero del impuesto sobre la renta diferido al momento en que las sociedades que determinan su resultado fiscal de manera consolidada distribuyeron dividendos contables a empresas de su mismo grupo de consolidación que no provenían de la cuenta de utilidad fiscal neta.

Lo anterior, pues las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal vigente obligan a las sociedades que determinan su resultado fiscal de manera consolidada a efectuar el pago del impuesto sobre la renta diferido con motivo de la distribución de dividendos efectuada dentro de las empresas del grupo con anterioridad a la entrada en vigor del mismo, ello a pesar de que no se han llevado a cabo los supuestos de causación de dicho impuesto previstos en la ley al momento en que se distribuyeron dichos dividendos.

A fin de demostrar lo anterior, en principio se realizará un breve análisis de la naturaleza y objetivos del régimen de consolidación fiscal a lo largo de la historia, así como una descripción de los antecedentes de dicho régimen de consolidación.

Posteriormente, se analizarán en forma breve aquéllos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecen quiénes son los sujetos de dicho impuesto, quiénes están exentos de su pago, así como los diversos artículos que establecen el objeto de dicha ley, qué ingresos se encuentran gravados y qué ingresos están exentos del pago de dicho tributo.

De igual forma se mencionarán ciertas partidas que se pueden deducir para calcular la base gravable del impuesto sobre la renta, así como ciertos requisitos que deben cumplirse para que las mismas puedan ser deducibles.

Por otro lado, se señalarán los distintos regímenes en que se clasifican las personas morales para efectos del impuesto sobre la renta, dependiendo de las actividades que realicen.

Una vez señalados los sujetos y el objeto del impuesto sobre la renta, se analizará brevemente la mecánica del régimen general para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo, para lo cual, se señalará la determinación de la utilidad fiscal así como del resultado fiscal.

Posteriormente, se analizará de manera general el régimen de consolidación fiscal, las personas que integran este régimen y la manera de tributar de las mismas.

Finalmente, se establecerá en qué consiste la garantía de irretroactividad de la ley y bajo que teorías, de conformidad con lo establecido en recientes

criterios por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, se deben analizar las leyes, a fin de determinar si las mismas respetan o no dicha garantía.

Una vez precisado lo anterior, se demostrará que a partir de la teoría de los derechos adquiridos, el nuevo régimen de consolidación fiscal es violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, al modificar las reglas relativas a la causación y pago del impuesto diferido causado por la distribución de dividendos no provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta efectuada con anterioridad a la entrada en vigor del mismo.

Lo anterior, pues el nuevo régimen no reconoce el derecho con que contaban los contribuyentes previo a la entrada en vigor de dicho régimen de enterar el impuesto sobre la renta diferido causado por tal concepto bajo determinadas reglas y en cierto momento.

Finalmente, se demostrará que de conformidad con la teoría de los componentes de la norma, el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2010 viola la garantía de irretroactividad de la ley, pues modifica los supuestos y consecuencias de las normas que regulan el entero del impuesto diferido causado por la distribución de dividendos no provenientes de cuenta de utilidad fiscal neta dentro del Grupo.

Ello es así, pues el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2010, no permite que un supuesto realizado con anterioridad a la entrada en vigor de dicho régimen, como lo es la distribución de dividendos no provenientes de dicha cuenta, tenga las consecuencias jurídicas previstas en la propia ley al momento de haberse realizado.

Es decir, la reforma a estudio establece consecuencias distintas a las vigentes al momento en que se realizó la distribución de dividendos dentro del

Grupo y, por ende, no permite que el ciclo de toda norma (supuesto-consecuencia) se lleve a cabo en los términos previstos al momento de la realización del supuesto.

CAPÍTULO PRIMERO

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1.- Formulación del Problema

¿Respete la garantía de irretroactividad de la ley el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2010?

1.1.2.- Justificación del problema

Es importante que las leyes fiscales respeten las garantías constitucionales de los individuos, pues de otra manera se obligaría a las personas a contribuir al gasto público fuera de lo previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, situación que no alentaría la inversión en nuestro País, razón por la cual es de suma importancia que el régimen de consolidación fiscal vigente respete la garantía de irretroactividad de la ley, pues de otra manera además de desalentar la inversión en el país, resultaría inconstitucional.

1.2.- DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS

1. 2.1.- Objetivo General

Demostrar y analizar la inconstitucionalidad del régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2010, al obligar a los Grupos que determinan su resultado fiscal de manera consolidada a pagar el impuesto sobre la renta diferido supuestamente causado por la distribución de dividendos efectuada con anterioridad a la entrada en vigor de dicha reforma, situación que transgrede la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.2.2.- Objetivos Específicos.

1.2.2.1.- Describir los antecedentes del régimen de consolidación fiscal.

1.2.2.2.- Analizar la reforma efectuada al régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2010 en aquella parte en que establece la obligación de pagar el impuesto sobre la renta diferido con motivo de la distribución de dividendos efectuada dentro del grupo de consolidación con anterioridad a la entrada en vigor de dicha reforma.

1.2.2.3.- Demostrar la inconstitucionalidad del régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2010, por cuanto hace a la obligación de los contribuyentes que determinen su resultado fiscal de manera consolidada de enterar el impuesto sobre la renta diferido con motivo de la distribución de dividendos efectuada con anterioridad a la entrada en vigor del mismo.

1.3.- FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS.

1.3.1.- Enunciación de la hipótesis.

El régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1º de enero de 2010, obliga a las sociedades que consolidan para efectos fiscales, a pagar el impuesto sobre la renta diferido por aquellos dividendos o utilidades que se distribuyeron entre sí con anterioridad a 2010, no obstante que dicho gravamen no se ha causado, ya que no se han actualizado los supuestos previstos por la ley vigente al momento en que dichos dividendos fueron distribuidos. Lo anterior pudiera implicar la obligación de dichas sociedades que consolidan fiscalmente de pagar el llamado impuesto sobre la renta diferido por los dividendos contables que hubiesen distribuido entre el mismo Grupo durante los ejercicios fiscales de 2005 a 2009.

1.3.2.- Determinación de variables.

1.3.2.1.- Variable Independiente.

Es necesario analizar las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal vigente establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta

1.3.2.2.- Variable Dependiente.

Hoy en día se vive un creciente número de empresas en crisis debido al excesivo pago de impuestos.

1.4.- TIPO DE ESTUDIO.

Al ser el presente trabajo de investigación de tipo analítico, se basa en una serie de información plasmada en diferentes libros, textos, leyes y demás libros de consulta.

1.4.1.- INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL.

Para elaborar el trabajo de investigación, se consultaron libros de texto, revistas, artículos y jurisprudencias necesarias para fundamentarlo.

1.4.1.1. BIBLIOTECA PRIVADA:

Nombre: Chévez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.

Ubicación: Vasco de Quiroga 2121

Localidad: México, Distrito Federal.

1.4.1.2.- BIBLIOTECA PARTICULAR:

Nombre: Gilberto Eduardo Sesma Tiburcio

Ubicación: Ingres 143

Localidad: México, Distrito Federal.

1.4.2.- TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN.

Se recopiló la información de todo lo consultado a través de diversas fichas bibliográficas y de trabajo.

1.4.2.1.- FICHAS BIBLIOGRÁFICAS.

Se estructuraron las fichas bibliográficas, cumpliendo con todos los requisitos metodológicos aplicables, que son:

Nombre del autor

Título del libro

Edición

Editorial

Lugar y fecha de edición

1.4.2.2.- FICHAS DE TRABAJO.

Se redactaron las fichas de trabajo necesarias, cumpliendo los requisitos metodológicos sugeridos.

1.4.3.- INVESTIGACIÓN DE CAMPO.

Se realizaron entrevistas informales a personas representantes de empresas que determinan su resultado fiscal de manera consolidada.

1.4.3.1.- DELIMITACIÓN DEL UNIVERSO.

El impuesto a los ingresos ha estado presente en diversas sociedades a lo largo de la historia, la sociedad Mexicana no escapa a esta situación, la cual se presenta como un fenómeno creciente y demandante.

1.4.3.2.- SELECCIÓN DE LA MUESTRA

Se encuentran ejemplos de estas variantes en personas morales que determinan su resultado fiscal en forma consolidada junto con sus empresas controladas.

1.4.3.3.- INSTRUMENTO DE LA PRUEBA

Se recopiló información realizando entrevistas informales a personas que han sufrido el fenómeno.

Estas fueron las preguntas:

- 1.- ¿La empresa que representa determina su resultado fiscal de manera consolidada?
- 2.- ¿El grupo de consolidación fiscal del que forma parte la empresa que representa distribuyó dividendos contables dentro del mismo grupo?
- 3.- ¿Conoce las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 2010?
- 4.- ¿Considera que los dividendos contables distribuidos dentro del grupo de consolidación fiscal del que forma parte su empresa representan una modificación patrimonial positiva para el Grupo?
- 5.- ¿Considera que los dividendos contables distribuidos dentro de un grupo de consolidación fiscal con anterioridad a la reforma efectuada al régimen de consolidación fiscal que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2010, causaron

el impuesto sobre la renta diferido conforme a las reglas establecidas con anterioridad a la reforma señalada?

CAPÍTULO SEGUNDO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

2.1.- Naturaleza y Objetivo de la Consolidación en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En primer lugar, es preciso señalar que las personas morales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), deben determinar su resultado fiscal disminuyendo de sus ingresos acumulables las deducciones que le sean propias, determinando con ello su utilidad o pérdida fiscal individual, a la cual pueden disminuir, en su caso, el importe de las pérdidas fiscales que hubieran generado en ejercicios anteriores y que se encuentren pendientes de ello.

En estos términos, en principio y como regla general, las personas morales residentes en el país, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta (en adelante ISR), deben considerar únicamente los ingresos, deducciones y pérdidas fiscales propias y no así los de terceros, ya que éstos deben cumplir con sus obligaciones fiscales de manera individual.

Ahora bien, no todas las personas morales estructuran la operación de su negocio de forma similar, ya que mientras algunas lo hacen de manera

interna a través de diversas divisiones, pudiendo compensar de manera natural y automática las utilidades y las pérdidas de dichas divisiones, así como los flujos que se generan, otras lo hacen de manera externa a través de la constitución de diversas empresas. En este último caso, pueden no gozar de dichos beneficios.

Cuando el volumen y diversidad de las actividades que realizaba una empresa no resultaba muy significativo, ésta podía acogerse al esquema de abrir más sucursales, establecimientos o divisiones hacia su interior.

La circunstancia de que estas empresas no se consideren como un solo ente jurídico, no obstante la vinculación económica que existe entre ellas, tiene como consecuencia que se grave a cada una de ellas en lo individual para efectos del pago del ISR, independientemente de lo que ocurra con las otras empresas del Grupo, lo que no permite reconocer los efectos económicos que como Grupo de empresas se presentan finalmente para los accionistas, que son quienes en última instancia reciben los beneficios o soportan las pérdidas derivadas de sus inversiones.

Por lo anterior, es necesario que la consolidación de empresas no sea únicamente corporativa y financiera, sino que también abarque el ámbito fiscal de la empresa, a efecto de que se reconozcan en la empresa tenedora de acciones todos los efectos que producen los resultados fiscales de sus subsidiarias, pues finalmente de la conjunción de resultados dependerá el beneficio económico o merma patrimonial que realmente sufran los accionistas de todas.

Consecuentemente, el legislador consciente de las distorsiones que se podrían generar para los contribuyentes que deciden estructurar corporativamente las operaciones que realizan, mediante la creación de un Grupo de empresas en lugar de sólo crear subdivisiones internas en la misma empresa, estableció la posibilidad de que aquellas empresas que se encuentren reunidas en un mismo Grupo de intereses económicos comunes, bajo la dirección económica y corporativa de una empresa tenedora de

acciones o controladora, puedan determinar un resultado fiscal en forma conjunta (consolidada), como si se tratara de un solo ente jurídico o Grupo de interés económicos.

Para lograr lo anterior, fue necesario que el legislador estableciera en la LISR un esquema bajo el cual la empresa controladora (que es quien reúne el interés económico y corporativo de todas las empresas del Grupo) bajo ciertos supuestos y requisitos, sea quien determine el resultado fiscal consolidado, es decir, la base para el pago del ISR, correspondiente al conjunto de empresas en consolidación, para lograr que éstas tributen como si fueran un mismo contribuyente.

Resulta conveniente recordar lo señalado por el licenciado Enrique Calvo Nicolau: “En otras palabras, la consolidación tiene el efecto práctico de que la compañía tenedora “muestra como suyos” los bienes, derechos, obligaciones y el haber patrimonial de las compañías subsidiarias como si jurídicamente le pertenecieran esos conceptos; como si la tenedora y la subsidiaria fueran un sólo ente económico, a manera de compañía matriz y sus sucursales.

Con este motivo, en el proceso de consolidación se eliminan las operaciones verificadas entre las compañías del grupo de manera que, dicho en palabras llanas, se trata de que no se presenten como utilidades que ya se realizaron, las derivadas de operaciones “que se pasaron de una bolsa a otra”, expresión figurativa que se inspira en el esquema de considerar que la tenedora y sus subsidiarias constituyen una sola unidad económica. Se advierte así, que el estado de situación patrimonial consolidado es propiamente el estado de situación patrimonial de una “unidad económica”, más no el de una “persona jurídica”, ya que el orden jurídico mexicano no dispone que la conjunción de compañías tenedoras y compañías subsidiarias constituyan una persona jurídica”¹, en el sentido de que el objeto de la consolidación fiscal es precisamente lograr gravar a un Grupo de empresas

¹.” CALVO NICOLAU, Enrique. *Tratado de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Themis, página 196.

como si fueran el mismo ente único, a través de la neutralidad de las operaciones llevadas a cabo por empresas que forman parte de un mismo Grupo de intereses económicos, aun cuando jurídicamente se trate de personas morales distintas.

Lo anterior incluso se reconoce en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Reformas propuestas por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión para 1999, al señalar expresamente la necesidad de conservar el esquema de la consolidación fiscal, como un medio que permite acceder a un régimen tributario más justo para Grupos de empresas que representan intereses económicos comunes².

No obstante lo anterior, en las reformas para el ejercicio de 2010, el Ejecutivo Federal establece que existen ciertos supuestos previstos en la LISR que originan el pago del llamado impuesto diferido; sin embargo, señala que el esquema no prevé una fecha determinada para el pago de dichos impuestos, situación que resulta falsa, pues claramente se señalan las condiciones para el pago de dicho impuesto.

Lo anterior, a decir del propio Ejecutivo Federal, en virtud de que el régimen de consolidación fiscal ha significado un mecanismo de financiamiento del fisco federal a los contribuyentes que tributan bajo este régimen por un periodo de casi tres décadas, lo cual ha impactado de manera significativa la recaudación.

Tanto el Ejecutivo Federal, como el Congreso de la Unión, coincidieron en que, no obstante la baja recaudación, el régimen de consolidación fiscal es un instrumento importante para que las empresas recuperen sus pérdidas y

² “Se considera que este régimen debe conservarse, ya que evita que empresas que tienen un alto grado de integración en sus transacciones, necesariamente tengan que formar una sola unidad. Incorporar un incentivo para que empresas separadas se integren en una sola (refiriéndose implícitamente a la posibilidad de desaparecer el régimen de la consolidación fiscal), puede resultar ineficiente; asimismo, puede ser inviable, dada la eventual negativa de los accionistas minoritarios en ceder su participación en la empresa controlada de que se trate.” Iniciativas y Dictámenes Aprobados, iniciativas 99, <http://www.dofiscal.net/> fecha de consulta: 26 de marzo de 2010, hora de consulta: 01:04 p.m.

reinvirtan sus utilidades dentro de un periodo razonable y, sobre todo, durante los primeros ejercicios en que se encuentran operando.

Sin embargo, ambos Poderes señalan que el concebirlo como un régimen de diferimiento de ISR como se encuentra actualmente, no es justificable desde el punto de vista de la rentabilidad económica de un proyecto de inversión, ni puede ser acorde con las necesidades actuales de financiamiento del gasto público, además de que es contrario al principio de solidaridad que busca la denominada “Reforma Hacendaria por los que Menos Tienen”.

Cabe mencionar que a diferencia de lo señalado en la Exposición de Motivos de la reforma para el ejercicio de 2010, la consolidación no es un estímulo ni un beneficio fiscal, sino justamente un esquema que otorga neutralidad y, consecuentemente, pone en igualdad de circunstancias desde el punto de vista fiscal, a los grupos empresariales, respecto de empresas que agrupan todas sus actividades en ellas mismas, lo cual evidentemente se avala internacionalmente.

El hecho de que el régimen de consolidación fiscal en México, inclusive a partir de 1999, funcione como un esquema en el cual los efectos no necesariamente son definitivos, afecta la competitividad de los grupos empresariales mexicanos, tanto internamente, respecto de empresas nacionales que agrupan todas sus actividades en ellas mismas, como externamente, respecto a sus competidores extranjeros que en sus países de origen pueden o están obligados a consolidar sus resultados fiscales; o bien, desarrollan sus actividades empresariales a través de los esquemas mencionados con anterioridad.

En este caso, es claro que con lo establecido en la reforma que nos ocupa, no sólo se obliga a los Grupos a pagar los efectos por los cuales se logra la neutralidad fiscal antes comentada, sino que además se adelanta el momento de su causación y pago, respecto de los plazos que se encontraban expresamente previstos en la LISR vigente hasta 2009, por lo que es evidente

que por cuestiones que van encaminadas a incrementar la recaudación, claramente se viola la seguridad jurídica, nuestra Constitución Federal y en general el Estado de Derecho, lo cual afecta la atracción de inversiones de capital extranjeras y el grado de riesgo del país.

Es por esto, que es claro que la justificación expuesta por el Ejecutivo Federal, respecto de la reforma al régimen de consolidación fiscal, carece de sustento legítimo y es claramente violatorio de garantías, como se explicará a lo largo del presente trabajo de investigación.

2.2.- Antecedentes

Como se mencionó en el apartado anterior, originalmente el régimen de consolidación fiscal buscaba lograr una neutralidad en el pago del ISR para aquellos Grupos de empresas con intereses societarios y económicos comunes, permitiendo que tributaran como si fueran una sola entidad legal.

Por lo anterior, en el presente trabajo de investigación, a fin de poder determinar la finalidad del mismo, se procederá a mencionar brevemente los antecedentes del régimen de consolidación fiscal en México.

2.2.1.- Decreto de Unidades de Fomento y Ley del Impuesto sobre la Renta de 1982 a 1998.

El 20 de junio de 1973 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto de Unidades de Fomento, a través del cual se permitió a las sociedades y unidades económicas que fomentaran el desarrollo industrial y turístico del país, sumar los resultados de las empresas del Grupo a una sola base gravable.

Dicha base se determinaba restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas de todas las empresas del Grupo a fin de calcular el ISR. En este régimen, no resultaba importante la participación que la empresa controladora tuviera en las controladas.

El régimen de consolidación fiscal similar a como lo conocemos actualmente, se introdujo en la LISR a partir del año de 1982, como resultado

de la globalización que estaba sufriendo nuestro país y con la finalidad de hacer frente a la apertura económica que ésta trajo consigo.

Uno de los propósitos de la reforma a la LISR para el año de 1982, fue mejorar la justicia y equidad tributarias, para lo cual el legislador permitió que empresas que pertenecen a un mismo grupo de intereses comunes consolidaron sus resultados para efectos fiscales, esto es, que determinen un impuesto consolidado correspondiente a las utilidades y pérdidas de todas las empresas que pertenecen al mismo Grupo de intereses económicos, como si se tratara de un solo ente jurídico.

Precisamente con la finalidad de establecer un esquema fiscal que permitiera lograr gravar al Grupo de empresas en consolidación, como si fueran un solo ente jurídico, desde 1982 y hasta el 31 de diciembre de 1998, la LISR señalaba que para determinar el resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora debía sumar o restar las utilidades o las pérdidas fiscales del ejercicio de que se trate, correspondientes a las sociedades controladas, en la proporción en que la controladora participe en su capital social y la utilidad o pérdida fiscal propia de la sociedad controladora.

Como resultado del citado procedimiento vigente hasta 1998, se obtenía la utilidad fiscal consolidada, a la cual, en su caso, se le disminuían las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, obteniendo así el resultado fiscal consolidado, es decir, la base sobre la cual se debía pagar el ISR correspondiente a la consolidación, por parte de la controladora.

2.2.2.- Reformas 1999.

El 31 de diciembre de 1998, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, expedido el 30 de diciembre del mismo año, mediante el cual se reformaron, entre otros, los artículos 57-E y 57-K de la LISR, los cuales entraron en vigor a partir del 1° de enero de 1999.

Con motivo de la entrada en vigor de dichas disposiciones, para determinar el resultado fiscal consolidado (esto es, la base para el pago del impuesto correspondiente a todas las empresas del Grupo, en la parte que representan intereses comunes), de conformidad con el artículo 57-E de la LISR, la empresa controladora realizaba básicamente el mismo procedimiento previsto hasta 1998.

Adicionalmente, a partir del ejercicio de 1999, la esencia que perseguía el régimen de consolidación fiscal fue modificada para establecer que los efectos impositivos de neutralidad fiscal originados por la utilización de pérdidas fiscales de las sociedades controladas contra las utilidades de otras sociedades, se considerarían diferidos en el tiempo hasta en tanto se materializara alguno de los supuestos jurídicos que se mencionan a continuación:

- a) Cuando se desincorpore una controlada o se desconsolide el Grupo.
- b) Cuando varíe la participación accionaria en una controlada.
- c) Cuando se enajenen acciones de una controlada fuera del Grupo.
- d) Cuando la pérdida fiscal de un ejercicio de una controlada que se haya considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, no haya sido amortizada a nivel individual por dicha controlada.

Esto es, a partir de 1999 el régimen se modificó para obligar a los contribuyentes a pagar el impuesto que hubieran estado obligados a pagar de no haber consolidado, al actualizarse los supuestos antes mencionados.

Esto dio lugar a que el contribuyente conociera en todos sus términos cuándo causaría, pagaría y estaría obligado al pago del ISR diferido con motivo del régimen de consolidación fiscal.

2.3.- Nuevo Régimen de Consolidación fiscal vigente a partir del ejercicio fiscal de 2010.

Con anterioridad al ejercicio de 2010, la LISR establecía que las sociedades podrían no causar ni pagar el ISR correspondiente a ciertos conceptos y, únicamente cuando ocurrieran determinados hechos o se

realizaran ciertas conductas, los contribuyentes estarían obligados a enterar el impuesto respectivo.

Así, durante los ejercicios anteriores a 2010 se estableció en los artículos 64 (vigente de 2002 a 2009) y el 57-A (vigente de 1999 a 2001) de la LISR, respectivamente, los supuestos conforme a los cuales se enteraría el impuesto diferido con motivo de la consolidación fiscal.

Por lo que hace a los ejercicios anteriores a 1999, el artículo 57-O de la LISR señalaba que no se causaba impuesto alguno por la distribución de dividendos que no provenían de la cuenta de utilidad fiscal neta (en adelante CUFIN) pagados entre sociedades del Grupo, también conocidos como dividendos contables (en adelante DC).

Por su parte, los artículos 78 y 57-O de la LISR vigente del 2002 al 2009 y en ejercicios fiscales desde 1999 a 2002, respectivamente, regulaban el tratamiento fiscal de los DC, con base en los cuales en el caso de la distribución de dividendos entre sociedades del mismo Grupo, no se causaba el ISR correspondiente, sino solamente en ciertos supuestos.

Dichos supuestos son: hasta que se desincorporara la sociedad o se desconsolidara el Grupo, se modificara la participación accionaria o se enajenaran las acciones de la sociedad que lo distribuyó (estos dos últimos sólo a partir de 2002).

Con base en lo anterior, se puede advertir que entre otros, un concepto por el cual las sociedades controladoras no estaban obligadas al pago o no habían causado el impuesto diferido con motivo de la consolidación es el siguiente:

- Dividendos no provenientes de la CUFIN pagados entre sociedades del Grupo (DC).

En estos términos, con anterioridad al ejercicio de 2010, la LISR vigente en ese momento permitía a las sociedades controladoras diferir el pago o no causar (tratándose de DC) el ISR correspondiente hasta que ocurriera cualquiera de los supuestos siguientes:

- i) Que el Grupo se desconsolidara.
- ii) Que la sociedad controlada correspondiente se desincorporara del Grupo.
- iii) Que se redujera la participación accionaria en la sociedad controlada.
- iv) Que se enajenaran las acciones de la sociedad controlada correspondiente.

Ahora bien, para poder llegar a un mejor entendimiento en el presente trabajo de investigación, resulta relevante el mencionar a los procedimientos que se prevén para determinar el llamado impuesto diferido correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, así como al correspondiente a los ejercicios de 2005 a 2009.

2.3.1.- Impuesto diferido correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005

En efecto, las reformas efectuadas a partir del 1º de enero de 2010 respecto del régimen de consolidación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre Renta establecen la obligación de calcular y enterar a partir del ejercicio fiscal de 2010 el llamado ISR diferido al 31 de diciembre de 2004 y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009.

Para estos efectos, los procedimientos de cálculo están contenidos en las fracciones VII, VIII y IX del Artículo Cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley de la materia.

El impuesto diferido que resulte se enterará: 25% en junio de 2010, 25% en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio de 2011, 20% en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio de 2012 y 15% en cada una de las fechas en que deban presentarse las declaraciones de consolidación de los ejercicios de 2013 y 2014, respectivamente.

Para la determinación del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004, los contribuyentes aplicarán el procedimiento previsto en el artículo 71 de la

LISR, esto es, el correspondiente al caso de desincorporación y desconsolidación, o bien, podrán aplicar el procedimiento opcional contenido en la fracción VIII de Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de dicha Ley, según se expone a continuación.

Ahora bien, en este sentido, el artículo 71 de la LISR prevé el procedimiento para el pago del impuesto en el caso de desincorporación de una sociedad o la desconsolidación del Grupo, esto es, cuando una o varias sociedades dejan de consolidar en definitiva o cuando todo el grupo de empresas lo hace. Sin embargo, las disposiciones transitorias establecen que el mismo procedimiento se deberá aplicar para el cálculo del impuesto diferido, aun cuando se continúe consolidando.

Asimismo, el artículo 71 señala que la empresa controladora calculará los efectos de la desincorporación al ejercicio inmediato anterior, para lo cual sumará o restará a la utilidad o pérdida fiscal consolidada, según sea el caso.

2.3.2.- Impuesto diferido de 2005 a 2009.

Asimismo, con dichas reformas se establece la obligación a cargo de la controladora de pagar en cada ejercicio el llamado impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Sin embargo, previo a ello es importante destacar que por lo que se refiere a los hechos que ocurran bajo el régimen de consolidación fiscal a partir del 1° de enero de 2010, está clara la obligación a cargo de la sociedad controladora de calcular y enterar el llamado impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior. Lo mismo ocurre por virtud de disposición transitoria, en el caso de los hechos llevados a cabo con anterioridad a 2005 dentro del propio régimen de consolidación fiscal.

Como ya se mencionó con anterioridad, no sucede lo mismo en el caso de hechos ocurridos en el régimen de consolidación fiscal en los ejercicios

fiscales de 2005 a 2009, ya que no es clara la obligación de pagar el llamado impuesto diferido por dicho periodo.

Ahora bien, como se analizará a fondo en el último capítulo del presente trabajo de investigación, nos podemos percatar de una lectura efectuada a la norma en comento, que en el caso de los actos llevados a cabo bajo el citado régimen de consolidación fiscal en los ejercicios fiscales de 2005 a 2009, no es claro que se encuentren regulados por los actos reclamados y que la empresa se encuentre obligada en su carácter de sociedad controladora, a aplicar el nuevo régimen a hechos ocurridos durante dicho periodo, es decir, a calcular y enterar el llamado impuesto diferido.

Ello es así, con base en el artículo 5 del Código Civil Federal (aplicable supletoriamente en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación), el cual prohíbe expresamente la aplicación retroactiva de cualquier Ley en perjuicio de persona alguna.

Consecuentemente, de la aplicación estricta de las disposiciones fiscales que nos ocupan, acorde con la citada disposición del Código Civil Federal, una primera interpretación de la Ley podría consistir en que el régimen que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2010 no debería resultar aplicable a los hechos ocurridos en los ejercicios fiscales de 2005 a 2009.

Lo anterior es así, debido a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN) ha sostenido: **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES DEBE COMPRENDERSE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONTROVERTIDA.** Si bien en el amparo directo no está permitido señalar como acto reclamado destacado la Ley que a juicio del quejoso es inconstitucional, sino que conforme al artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo tal circunstancia debe hacerse valer en los conceptos de violación, y el Tribunal Colegiado que conozca del asunto al analizar los conceptos relativos puede sustentar entre otras consideraciones, las que establezcan el alcance de la Ley o norma controvertida que, en principio,

pueden conceptuarse como de legalidad, pero si constituyen la base de ese análisis, entonces se tornan en materia propiamente constitucional. Ahora bien, si conforme a los artículos 83, fracción V, de la Ley citada y 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la materia del recurso de revisión en amparo directo se limita a la decisión de cuestiones propiamente constitucionales, es evidente que su solución implica que la Suprema Corte de Justicia de la Nación analice la interpretación adoptada por el Tribunal Colegiado para establecer si la Ley cuestionada se apega a la Carta Magna, incluso modificar válidamente tal interpretación, en tanto constituye el sustento del pronunciamiento de constitucionalidad que le corresponde emitir en definitiva. Estimar lo contrario vincularía y sujetaría el análisis que corresponde realizar al órgano terminal en materia de constitucionalidad de Leyes a lo considerado por un órgano jurisdiccional jerárquicamente inferior, lo que podría provocar determinaciones de inconstitucionalidad de normas apegadas a la Ley Fundamental; la integración de jurisprudencia en que se reiteren interpretaciones incorrectas; o que el Máximo Tribunal emitiera resoluciones contradictorias, dependiendo de lo concluido por cada Tribunal Colegiado de Circuito. En esta tesitura, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el recurso de revisión interpuesto en amparo directo, debe fijar el alcance de la Ley cuestionada y, por ende, hacer su interpretación para determinar cuál es el mandato contenido en la misma.”³, que antes de ocuparse de la posible inconstitucionalidad de una norma, debe analizar su interpretación, ya que de lo contrario se podría hacer el pronunciamiento sobre la posible inconstitucionalidad de una Ley que fue dictada conforme a la Constitución.

Ahora bien, en las reformas que nos ocupan se establece que el llamado impuesto diferido a pagar será calculado de acuerdo con lo previsto en la Ley para determinar los efectos de una desincorporación o desconsolidación, o bien, la suma de los que resulten conforme al nuevo

³ Tesis 114/2008. Segunda Sala de este Alto Tribunal. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVIII, Septiembre de 2008, página 260.

procedimiento; la opción que se elija deberá aplicarse por un periodo mínimo de cinco ejercicios fiscales.

El llamado impuesto diferido deberá enterarse en cinco ejercicios como sigue: 25% en el primero en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido, 25% en el segundo, 20% en el tercero y 15% en el cuarto y quinto ejercicios, respectivamente.

Para el entero del llamado impuesto diferido, éste deberá actualizarse desde el mes en que se debió haber pagado de no haber consolidado y hasta la fecha de presentación de la declaración de consolidación del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que deba pagarse. En el caso de los enteros correspondientes del segundo al quinto ejercicios, el impuesto se actualizará adicionalmente desde el mes en que se efectuó el primer pago y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad correspondiente.

Como sanción para los contribuyentes que no cumplan con la obligación de enterar el impuesto diferido en los plazos anteriores, cuando la omisión corresponda al entero de la primera parcialidad el contribuyente deberá pagar la totalidad del impuesto diferido en un solo pago, más los recargos y la actualización correspondientes desde la fecha en que debió haberse realizado el pago y hasta el mes en el que el mismo se efectúe.

Si la omisión corresponde a los enteros del segundo al quinto ejercicios, se deberá enterar el remanente, debidamente actualizado e incluyendo los recargos correspondientes por el periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el primer pago y hasta el mes en que efectivamente se realice.

El artículo 70-A de la LISR vigente a partir del 1º de enero de 2010 establece las formas que las sociedades controladoras deberán enterar el llamado ISR diferido, señalando que existen dos procedimientos a efecto de llevar el cálculo de dicho impuesto.

Ahora bien, para poder tener un mayor entendimiento al multicitado régimen, se analizará el procedimiento general contenido en el artículo 71 de la LISR.

2.3.3.- Procedimiento general.

El impuesto diferido del sexto ejercicio inmediato anterior será el determinado conforme al procedimiento aplicable para el caso de desincorporación y desconsolidación previsto en el artículo 71 de la LISR analizado en el apartado anterior.

Posteriormente, en el siguiente inciso se transcribirá la exposición de motivos de las reformas efectuadas a la LISR mencionadas en el presente trabajo de investigación, para poder así inmediatamente analizarla y explicar brevemente porque es inconstitucional.

2.4 Exposición de motivos.

Ahora bien, a efecto de poder seguir analizando la inconstitucionalidad de las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal previsto en la LISR es necesario analizar la exposición de motivos que dieron origen a dichas reformas.

El Ejecutivo Federal, propuso al Congreso de la Unión una reforma integral de la hacienda pública como un instrumento para garantizar al Estado, entre otros objetivos, la captación de mayores recursos para atender las necesidades de financiamiento y, en consecuencia, alcanzar el desarrollo humano sustentable, que constituye un aspecto prioritario contenido en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012.

De acuerdo con lo anterior, conforme a la exposición de motivos propuesta por el Ejecutivo Federal, en la "Reforma Hacendaria por los que Menos Tienen", se incluyeron propuestas y modificaciones orientadas a la atención de diversos temas en materia de finanzas públicas agrupados en cuatro vertientes: (i) mejorar la eficacia del gasto público y la rendición de cuentas; (ii) mejorar la administración tributaria; (iii) reforzar el federalismo fiscal, y (iv) establecer las bases de un sistema tributario para incrementar la

recaudación mediante instrumentos impositivos flexibles y neutrales respecto de la inversión.⁴

Por lo antes mencionado, las reformas efectuadas para el ejercicio de 2010, en la cual se incluye el tema motivo del presente trabajo de investigación se encuentran supuestamente orientadas al cumplimiento de los siguientes objetivos:

2.4.1.- Fortalecer la recaudación tributaria.

En dicha exposición de motivos, se menciona que es fundamental para el desarrollo y crecimiento económico del país mantener la solidez en las finanzas públicas y conservar la estabilidad de las principales variables macroeconómicas, para lo que se plantea modificar algunas disposiciones en materia del impuesto sobre la renta (ISR), tendientes a incrementar su eficiencia recaudatoria.

2.4.2.- Mejorar el control y combate a la evasión fiscal.

En este orden de ideas, se plantean ajustes a diversas disposiciones en materia del ISR, así como del Código Fiscal de la Federación, orientadas a precisar el alcance de algunos beneficios fiscales en favor de los contribuyentes y así robustecer los mecanismos para el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.4.3.- Simplificación de las disposiciones fiscales.

Asimismo, en la exposición de motivos, se proponen reformas en materia del esquema de intereses en el ISR y, en consecuencia, se precisa la mecánica para calcular los ingresos gravables provenientes de sociedades de inversión y para obtener la ganancia por la enajenación de acciones de la cartera accionaria de las sociedades de inversión.

2.4.4.- Otorgar seguridad jurídica.

Finalmente, también se presentan en la Iniciativa en mención otro conjunto de modificaciones que otorgan mayor seguridad jurídica en beneficio

⁴ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx> fecha de consulta: 24 de marzo de 2010, hora de consulta: 11:00 a.m., p. 11

de los contribuyentes respecto de la aplicación y alcance de las distintas obligaciones contenidas en las disposiciones fiscales, en materia del ISR.

Por lo antes expuesto y, una vez que se han mencionado los objetivos generales de las reformas que fueron efectuadas para el ejercicio fiscal de 2010, procederemos a analizar la exposición de motivos que dio origen a las reformas al régimen de consolidación fiscal.

A continuación se mencionará lo dispuesto en la exposición de motivos, analizando brevemente lo mencionado en la misma.

Con anterioridad a la entrada en vigor de las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal previsto en la LISR se establecía que dicho régimen permitía que un grupo de empresas con intereses societarios (tenencia accionaria superior al 50 por ciento) y económicos comunes, pueda tributar como si fuera una sola unidad económica, lo que posibilita el diferimiento del pago del ISR, derivado de la disminución inmediata de las pérdidas fiscales obtenidas por una o varias de las empresas que conforman el grupo contra las utilidades fiscales generadas por otras sociedades pertenecientes al mismo.⁵

Como ya se había mencionado con anterioridad, el régimen de consolidación fiscal se concibió como un sistema de incentivo para coadyuvar con la capacidad operativa y financiera de las empresas, pero con la condición de que no produjera un sacrificio fiscal o que, de producirlo, implicara un simple diferimiento en el pago del ISR, condición que se estableció claramente en el Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 1973, que constituye el origen del régimen de consolidación fiscal.⁶

⁵ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx> fecha de consulta: 25 de marzo de 2010, hora de consulta: 01:00 p.m., p. 3

⁶ Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 1973.

Ahora bien, cabe señalar que cuando se estableció el régimen de referencia aplicaba al 100% de la participación accionaria en las sociedades y a partir de su incorporación a la LISR en el año de 1982, se efectuaron diversos cambios y adecuaciones a dicho régimen, sin que se hicieran modificaciones importantes y trascendentes al mismo durante casi 17 años, ya que fue hasta el año de 1999 que se llevó a cabo una reforma radical como parte de las medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario.

En efecto, en el año de 1999 se realizaron una serie de modificaciones al régimen de consolidación fiscal, cuyos objetivos fueron, entre otros: (i) limitar el diferimiento del ISR, acotando la consolidación de las utilidades y/o pérdidas fiscales hasta un 60% de la participación accionaria que tuviera la sociedad controladora en forma directa en sus sociedades controladas; (ii) lograr su simplificación; (iii) adecuarlo a las prácticas internacionales; (iv) corregir disposiciones y procedimientos que llevaban a los contribuyentes a interpretaciones que erosionaban la base del ISR; (v) adecuar tratamientos específicos, como los relacionados con la desincorporación e incorporación de sociedades a la consolidación fiscal, y (vi) establecer nuevos supuestos de desconsolidación del grupo.

Respecto de las modificaciones referidas en el párrafo anterior, el Pleno de la SCJN emitió diversas tesis de jurisprudencia, mismas que son relevantes para el presente trabajo de investigación, toda vez que las mismas fueron emitidas con motivo de el régimen de consolidación fiscal, los rubros de las jurisprudencias más relevantes se transcriben a continuación, entre las que destacan las que tienen por rubro “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN

FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES”⁷, “CONSOLIDACIÓN FISCAL. VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN”⁸ y “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR.”⁹

Cabe mencionar que conforme a lo dispuesto por la LISR vigente con anterioridad a las reformas efectuadas, motivo del presente trabajo de investigación, existen situaciones que originan el pago del impuesto diferido dentro de la consolidación fiscal, a saber cuando: (i) se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo; (ii) varíe la participación accionaria en una sociedad controlada; y (iii) sea desincorporada una sociedad controlada o se desconsolide el grupo.¹⁰

Así, señalan en dicha exposición que no obstante que existen situaciones precisas en la Ley de la materia para el pago del impuesto diferido, el esquema anterior al contenido en las reformas efectuadas no preveía una fecha determinada para el pago del ISR diferido, lo que representaba un sacrificio fiscal para el erario público federal, ya que por casi

⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno; Tomo: XIV, Agosto de 2001. Tesis: P./J. 96/2001. Página: 6.

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno; Tomo: XIV, Octubre de 2001. Tesis: P./J. 122/2001. Página: 12.

⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno Tomo: XIV, Agosto de 2001. Tesis: P./J. 95/2001. Página: 5.

¹⁰ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx>, fecha de consulta: 25 de marzo de 2010, hora de consulta: 02:00 p.m., p. 5

tres décadas el Fisco Federal ha venido financiando a los contribuyentes de este régimen, obteniendo una recaudación mínima.

En tal sentido, se señala que en el esquema actual del régimen de consolidación fiscal se permite que las sociedades controladas empleen estrategias tales como la deducción inmediata, para generar pérdidas, las cuales serán disminuidas por la sociedad controladora contra las utilidades de empresas ganadoras integradas al mismo grupo o bien opten por incorporar empresas perdedoras al grupo y así prorrogar el entero del impuesto diferido por largos periodos de tiempo, dicha reforma será analizada posteriormente, toda vez que es una de las que dejan al contribuyente en un estado de indefensión.

Por otro lado, se menciona en la exposición de motivos que actualmente existen 4,862 empresas que consolidan para efectos fiscales integradas en 422 grupos.

Por otro lado, señalan que el pago agregado por concepto del ISR individual y consolidado y del IETU (impuesto empresarial a tasa única) que efectuaron estas empresas y los grupos en los que consolidan, correspondiente al ejercicio fiscal de 2008, representó apenas el 1.78 por ciento del total de sus ingresos declarados para el ejercicio fiscal de 2007, y el diferencial se pagará hasta que se actualicen los supuestos de Ley y, en consecuencia, dichas empresas efectúen el entero del impuesto diferido.

Es por lo anterior, que el órgano legislativo consideró que la carga fiscal de los contribuyentes señalados anteriormente es significativamente reducida por el diferimiento del impuesto, no obstante el tamaño de las empresas que conforman los referidos grupos, situación que cambió al aceptarse la propuesta de reformas de Ley.

Asimismo, se menciona en la multicitada exposición que la incidencia en el cobro del ISR por el grupo de consolidación no es la misma y pone en desventaja a otros grupos que sin tener un interés societario común sí lo

tienen económicamente y no pueden acceder al régimen multicitado por diversas razones.

Las autoridades reconocen que el régimen de consolidación fiscal es un instrumento importante para que las empresas recuperen sus pérdidas y reinviertan sus utilidades dentro de un periodo razonable y sobre todo durante los primeros años de su operación; sin embargo concebirlo como un régimen de diferimiento del ISR sin una fecha determinada no es justificable ni es acorde con las necesidades actuales de financiamiento del gasto público, además de que es contrario al principio de solidaridad a que ya se ha hecho referencia.

Al respecto, como se demostrará a continuación no es acorde con la realidad, ya que como se había mencionado con anterioridad, el régimen de consolidación fiscal es absolutamente necesario y dado a la complejidad de dicho régimen es necesario que las empresas que tributan bajo éste régimen tengan un periodo significativo para recuperar sus pérdidas, entre otras.

Por lo anterior, en la exposición de motivos se menciona que en las modificaciones al régimen de referencia que se proponen se mantiene como beneficio la disminución inmediata de las pérdidas fiscales contra las utilidades generadas dentro del grupo, así como el flujo de dividendos o utilidades contables sin que se cubra el gravamen al momento en que éstos se paguen; sin embargo, se plantea que el ISR que se difiera por la aplicación de dichos beneficios se limite a cinco años, periodo que se considera razonable para el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo, objetivo primigenio del régimen.¹¹

Por ello, que en la exposición de motivos se menciona que es necesario someter a consideración del Congreso de la Unión una reforma al referido Título II, Capítulo VI de la LISR, a fin de establecer un límite al diferimiento del ISR generado por la consolidación fiscal, para lo cual se

¹¹ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx>, fecha de consulta: 27 de marzo de 2010, hora de consulta: 09:00 p.m., p. 7

propone que los contribuyentes que consolidan enteren al Fisco Federal, en cada ejercicio fiscal, el impuesto actualizado que hubieran diferido con motivo de dicha consolidación en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Asimismo, en dicha reforma, se propone un esquema de pago fraccionado consistente en efectuar un pago inicial del 60 por ciento del impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se realice el pago y el remanente en partes iguales durante los siguientes cuatro ejercicios fiscales.

Por lo anterior, las modificaciones propuestas implican lo siguiente:

Las sociedades controladoras que hayan iniciado la consolidación de sus utilidades y/o pérdidas a partir del ejercicio fiscal de 2005, cuya autorización hubiera sido obtenida en 2004 o años posteriores, tengan obligación de pagar el ISR diferido una vez transcurridos los cinco ejercicios fiscales en los que tienen obligación de consolidar.

Aquellas sociedades controladoras que vengán consolidando con anterioridad al ejercicio fiscal de 2005 y que lo sigan haciendo al 31 de diciembre de 2009, deberán pagar el saldo del ISR diferido al 31 de diciembre de 2004 pendiente de pago al 31 de diciembre de 2009, a partir del ejercicio de 2010 en cinco parcialidades.

El impuesto diferido de cada ejercicio correspondiente a los ejercicios fiscales de 2005 y posteriores se pague una vez transcurridos cinco años, es decir, el correspondiente a 2005 se pagaría en cinco parcialidades a partir del ejercicio fiscal de 2011, el relativo a 2006 en cinco parcialidades a partir del ejercicio fiscal de 2012 y así sucesivamente, dejándose de tomar en cuenta el ejercicio fiscal de 2004 y anteriores.

Asimismo, resaltan que el acotamiento propuesto rescata la esencia del régimen de consolidación fiscal, como un régimen de diferimiento del pago del ISR que implícitamente resulta en un financiamiento del Fisco Federal a favor del contribuyente y que le permite obtener una mayor liquidez al disminuir

temporalmente su carga tributaria. Un diferimiento por largos periodos de tiempo, como es el esquema actual, convierte lo que debe ser considerado como un beneficio temporal en un beneficio permanente.

Lo anterior es a así, ya que lejos de ser un beneficio permanente, es un beneficio otorgado a 10 ejercicios, por lo que al reducir el plazo para dicho beneficio se modifica el régimen de consolidación fiscal en perjuicio de los contribuyentes.

Asimismo, el establecimiento de un límite para el entero del impuesto diferido, da certeza respecto al tiempo en el que las empresas que difieren sus impuestos, deban cumplir con su obligación de pago, por lo que con esta propuesta se impedirá que los grupos que consolidan pospongan por largos periodos el pago del impuesto diferido, ya que enterarán en cada uno de los ejercicios futuros los saldos de impuestos diferidos con motivo de la consolidación fiscal, generados en el sexto ejercicio fiscal previo y que no se hubiera pagado con antelación, permitiendo el incremento de los recursos que el Estado requiere para su debido funcionamiento y con ello mejorar los servicios públicos.¹²

Es por lo anterior, que la nueva reforma fiscal consiste en que el impuesto diferido por el grupo se pague una vez transcurridos cinco años de consolidación, para tal efecto, se plantea que la sociedad controladora deberá pagar el impuesto del sexto ejercicio fiscal anterior y así sucesivamente cada año.

Cabe señalar que con la propuesta se mantiene el carácter de opcional para el régimen de consolidación fiscal y la característica de que una vez que se opte por el mismo se deberá consolidar por un periodo no menor de cinco años, pero las empresas que ya habían optado por el citado régimen de consolidación tenían la opción de hacerlo en un periodo mayor.

¹² Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx> , fecha de consulta: 30 de marzo de 2010, hora de consulta: 08:00 a.m., p. 10

Así, una vez transcurrido dicho periodo, en tanto la sociedad controladora no presente, conforme a las disposiciones aplicables, aviso ante el Servicio de Administración Tributaria para desconsolidar, se entiende que el grupo de consolidación continúa voluntariamente en el régimen.

Al respecto, no se le está dando a las empresas otra opción más que aceptar el nuevo régimen o presentar su aviso de desconsolidación y, en muchos casos ninguna de las dos es favorable a los intereses de los contribuyentes.

Por otra parte, se propone incorporar como supuesto de desconsolidación que la sociedad controladora no cumpla con su obligación de enterar el impuesto diferido que corresponda.

Se destaca que, a efecto de evitar un doble entero del tributo, la obligación de pago en cada ejercicio fiscal del ISR diferido en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero será el que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

En ese sentido, tratándose del impuesto diferido correspondiente a 2005 en el ejercicio fiscal del 2011 se deberá enterar la primera parcialidad del ISR diferido pendiente de pago al 31 de diciembre de 2010. Con esta mecánica los contribuyentes pagarán lo efectivamente adeudado, reconociendo los pagos del impuesto diferido que entre 2006 y 2010 se hubieran efectuado.¹³

Asimismo, se plantea en la exposición de motivos que el ISR diferido se pague en la fecha en que debe presentarse la declaración del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago, actualizando el impuesto diferido desde el mes en que se debió haber pagado de no haberse consolidado en el sexto ejercicio fiscal anterior y hasta la fecha de presentación de la declaración, es decir, tratándose del impuesto del ejercicio

¹³ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx>, fecha de consulta: 30 de marzo de 2010, hora de consulta: 08:00 a.m., p. 11

fiscal de 2005, que debió enterarse a más tardar en el mes de abril de 2006, éste se actualizará a partir de dicho mes y hasta el mes de abril de 2011, fecha en que se deberá presentar la declaración del ejercicio de 2010, como se puede ver, esto está dejando fuera los ejercicios que eran efectivamente considerados en la mecánica de régimen de consolidación fiscal vigente en el 2009.

Adicionalmente, se propuso que para el cálculo del impuesto diferido se pueda aplicar la mecánica prevista en la LISR vigente, en materia de desincorporación o desconsolidación, con lo cual quedaría sin efectos cualquier disposición administrativa que establezca algún procedimiento que se oponga a lo dispuesto por la Ley, o bien, que los contribuyentes puedan optar por un nuevo procedimiento que se plantea incorporar, mismo que prevé un mecanismo más sencillo de cálculo, pero lo que se busca en el presente trabajo de investigación no es tanto la sencillez en la mecánica del tributo sino la inconstitucionalidad contenida en el procedimiento de la misma.

Para evitar que los resultados económicos de la mecánica elegida por el contribuyente se distorsionen, se propone establecer que dicha mecánica se mantenga por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales y no así, de diez ejercicios como se estipulaba anteriormente.

Los conceptos respecto de los cuales los contribuyentes deberán pagar el ISR diferido conforme a la mecánica opcional, con las modificaciones que se propusieron, son los siguientes:

- 1) Las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora que hubieran sido generadas y disminuidas para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada y que la sociedad o sociedades que las generaron no las hubieran podido disminuir en lo individual.

- 2) Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones de la sociedad controladora que hubieran sido generadas y disminuidas para

determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada y que no se hayan podido disminuir en lo individual.

3) Los dividendos o utilidades contables, distribuidas o pagadas, por las sociedades controladas cuyo ISR no hubiera sido pagado.

4) El resultado que se obtenga de comparar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, contra las cuentas determinadas individualmente por la sociedad controladora y las sociedades controladas, cuando la primera es menor que las individuales.

Así para resumir lo anterior, el mecanismo opcional que se propone para determinar el impuesto diferido del citado sexto ejercicio fiscal anterior es un procedimiento de reversión de las pérdidas que se generaron y disminuyeron en el sexto ejercicio fiscal anterior y que no han sido disminuidas, parcial o totalmente, en lo individual por la sociedad o sociedades que las generaron.

Ahora bien, procederemos a analizar lo dispuesto en cuanto a las reformas efectuadas, mismas que afectan la mecánica prevista para los dividendos o utilidades contables.

A partir de 1992, dentro del entonces artículo 10-A (actualmente artículo 11) de la LISR, se estableció un mecanismo para determinar el impuesto sobre los dividendos o utilidades contables; es decir, aquéllos que no provenían de la cuenta de utilidad fiscal neta. De tal forma que las empresas que paguen o distribuyan dividendos o utilidades contables pagan el impuesto correspondiente.¹⁴

El régimen de consolidación fiscal beneficia los flujos de efectivo provenientes del pago de dividendos o distribución de utilidades entre las sociedades que conforman el grupo, permitiendo que no se efectúe el pago del impuesto derivado de los mismos, sino hasta que tales dividendos o utilidades sean distribuidas a personas ajenas al grupo o cuando se enajenen

¹⁴ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx>, fecha de consulta: 02 de abril de 2010, hora de consulta: 11:45 a.m., p. 13

las acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo, cuando se disminuya la participación accionaria en una sociedad controlada o cuando se desincorpore una sociedad controlada o, en su caso, se desconsolide el grupo.

En dichas circunstancias, a diferencia de las empresas que no consolidan fiscalmente, el pago del impuesto diferido por los dividendos o utilidades contables se efectúa hasta que ocurran las situaciones mencionadas, de manera que se favorece el flujo de efectivo para el grupo que consolida. Esto se traduce en un ahorro sustancial para el grupo, ya que a pesar de que exista un gasto por concepto del ISR, mismo que registran las sociedades que distribuyen o pagan tales dividendos o utilidades contables, no tienen obligación de erogarlos, precisamente por el beneficio de diferir su pago hasta que ocurran los supuestos señalados.

Lo anterior, pues como se menciona en las multicitadas reformas, supuestamente ha representado un beneficio extraordinario para el grupo de consolidación porque ha permitido el uso de los flujos de efectivo provenientes de tales dividendos para sus actividades productivas, traducido en un financiamiento para el grupo sin ningún costo de interés.

Así, al igual que para el caso del impuesto diferido por la aplicación de pérdidas, se propuso incorporar el mecanismo para el pago del ISR diferido por los dividendos o utilidades contables en cada sexto ejercicio fiscal, cambiando de esta manera el usado en ejercicios anteriores.

Así, los mecanismos propuestos para que la sociedad controladora pague el impuesto diferido por sus sociedades controladas, son los siguientes:

1) Un mecanismo general, que consiste en pagar la deuda que por ISR tienen las sociedades controladas, es decir, aquélla que se determinó con base en la tasa de ISR que estuvo en vigor en la LISR en el año en que se pagaron los dividendos o se distribuyeron las utilidades contables y,¹⁵

¹⁵ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx>, fecha de consulta: 04 de abril de 2010, hora de consulta: 02:00 p.m., p. 14

2) Un mecanismo opcional, en el cual las sociedades controladoras podrán determinar el ISR diferido considerando los dividendos pagados o utilidades distribuidas en el sexto ejercicio fiscal inmediato anterior, actualizados por la inflación ocurrida desde dicho ejercicio y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél al que deba efectuarse el pago del impuesto diferido, aplicando a los mismos el factor y la tasa del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto; es decir, tratándose de los dividendos pagados o utilidades distribuidas en el ejercicio del 2005 éstos se deberán actualizar desde el mes en que se pagaron o distribuyeron hasta el mes en que se efectúe el pago respectivo.¹⁶

Ahora bien, para justificar dicha reforma, se mencionaron las siguientes bases constitucionales en las que se basó la misma.

1) Las personas morales se encuentran en libertad de tributar, para efectos del ISR, conforme al régimen general previsto en la LISR, o bien, optar por alguno de los regímenes especiales, atendiendo a sus propios intereses y características.

2) Las sociedades deciden, de manera voluntaria, si optan por tributar conforme a las disposiciones relativas al régimen de consolidación fiscal y, en su caso, presentan la solicitud correspondiente.

3) El régimen de consolidación fiscal reviste un carácter de doble opción, puesto que, en un inicio, las empresas deciden tributar bajo dicho régimen voluntariamente y, de la misma manera, pueden dejar de consolidar sus resultados fiscales cuando así lo deseen, con excepción de los primeros cinco años a partir de aquél en que se empezó a ejercer la opción, durante los cuales deben forzosamente seguir tributando de forma consolidada.

4) Si los contribuyentes no manifiestan su voluntad de salir del régimen de consolidación fiscal para tributar conforme al régimen general de la Ley, se entiende que han decidido continuar consolidando sus resultados fiscales, a

¹⁶ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx>, fecha de consulta: 04 de abril de 2010, hora de consulta: 02:10 p.m., p. 14

menos que dejen de cumplir con alguno de los requisitos para consolidar o se actualice alguno de los supuestos de desconsolidación previstos en la LISR, lo que implica que la permanencia en el régimen dependerá principalmente de la voluntad del grupo.

En virtud de lo anterior, se le está dando a los contribuyentes dos opciones, si se está de acuerdo se les da una opción para tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, y si no se deben desincorporar.

Ahora bien, en la multicitada exposición de motivos, se menciona que no se vulnera la garantía de irretroactividad prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respecto a los contribuyentes que actualmente tributan en el régimen de consolidación fiscal, en atención a que si bien tienen obligación de tributar bajo ese mismo régimen por un periodo no menor a cinco ejercicios, la propuesta no incide sobre los mismos.

Así, concluyendo que la propuesta de exigir a los contribuyentes enterar el impuesto actualizado no viola la garantía de irretroactividad prevista en nuestra Constitución Federal, en virtud de que, además de que se trata del impuesto diferido que no corresponde a los cinco ejercicios antes mencionados, dicha exigencia únicamente contempla la actualización del impuesto diferido que los contribuyentes no han enterado al Fisco Federal con motivo de la consolidación, lo que sólo implica traer a valor presente el impuesto diferido.

El principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, radica en que la contribución al gasto público debe ir en función a la capacidad contributiva de cada gobernado.

Al respecto, se estima que la reforma planteada de ninguna forma violenta dicho principio toda vez que en ella se definen periodos precisos de pago del impuesto para evitar la prolongación indefinida del diferimiento del impuesto, situación que no interviene en el aspecto de la capacidad contributiva de las empresas que se encuentren tributando bajo el régimen de

consolidación fiscal, puesto que el cálculo del impuesto diferido ya fue realizado en su oportunidad y su monto es conocido por los contribuyentes antes del momento de pago.

La autoridad menciona una prolongación indefinida, situación que se demostrará no sucede toda vez que en la mecánica anterior de consolidación claramente se establecía la mecánica para el pago del impuesto.

Asimismo, es claro que las reformas que entraron en vigor en el 2010 claramente no van acorde con la capacidad contributiva de las empresas toda vez que al cambiar el régimen se le está dejando a los contribuyentes en un estado de indefensión.

Además, se menciona que las sociedades controladoras al ingresar a tributar bajo el multicitado régimen de consolidación, aceptan y reconocen desde el momento en que les es autorizado consolidar su resultado fiscal, que tendrán la obligación de restituir al Fisco Federal el impuesto que se hubiera diferido como beneficio de tributar bajo dicho régimen, situación que se ve reflejada en la obligación que las sociedades tienen de informar el monto de los impuestos que hubieran diferido con motivo de la consolidación.¹⁷

En la aseveración anterior, la autoridad no menciona que las empresas que optaron contribuir bajo dicho régimen fue con anterioridad a las reformas efectuadas, por lo que dichas reformas claramente las dejan en un estado de indefensión.

Así, una vez establecida la parte relevante de la exposición de motivos de la reforma que nos ocupa, nos podemos percatar cuales fueron las razones por las que la autoridad justifica las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal, mismas que serán desestimadas a lo largo del presente trabajo.

Ahora bien, en el siguiente capítulo se señalarán cuales son los sujetos que están obligados al pago del ISR, el objeto de dicho impuesto así como la

¹⁷ Iniciativa de Ley de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la renta, <http://www.senado.gob.mx>, fecha de consulta: 05 de abril de 2010, hora de consulta: 06:00 p.m., p. 17

base y tasa del mismo, ya que todo esto será relevante para obtener un mayor entendimiento acerca de las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal.

CAPÍTULO TERCERO

ELEMENTOS ESENCIALES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Previo a iniciar con el desarrollo del presente capítulo, es necesario precisar que el contenido del mismo, no es un análisis interpretativo de las disposiciones fiscales contenidas en la LISR, sino sólo un resumen informativo de las disposiciones contenidas en dicha ley, que se encuentran relacionadas con el presente trabajo de investigación, tales como aquellas que corresponden al sujeto, objeto, base y tasa del ISR, así como aquéllas relacionadas con su determinación.

3.1.- Sujeto y Objeto

Precisado lo anterior, en el presente apartado, se analizarán los artículos relativos de la LISR en los cuales se establecen los sujetos y el objeto de la Ley en mención, a fin de facilitar el análisis que se pretende con el presente trabajo de investigación.

El artículo 1° de la LISR establece que estarán obligadas al pago del impuesto, las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el

país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en el que se generen, así como los residentes en el extranjero cuyos ingresos provengan de una fuente de riqueza situada en México.

Continúa señalando el citado artículo que en el caso de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, estos están obligados al pago del ISR por los ingresos que sean atribuibles a dicho establecimiento derivado de las actividades mencionadas.

A fin de esclarecer lo que debe entenderse por establecimiento permanente, es necesario analizar el contenido del artículo 2 de la LISR, mismo que establece a la letra lo siguiente:

“Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presenten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales...”¹⁸

Del artículo antes transcrito, se desprende que para efectos de la LISR un establecimiento permanente es cualquier lugar de negocios en el que se desarrollan actividades de índole empresarial o se presta cualquier servicio personal independiente.

Por otro lado, el artículo 3 de la multicitada Ley, establece los casos en los que no se considerará que existe establecimiento permanente:

"Artículo 3.

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

¹⁸Artículo Segundo, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, 16ª edic., Themis, México, 2010.

- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
- V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.”¹⁹

De lo antes transcrito se advierte que ciertos lugares no serán considerados como establecimientos permanentes, por lo que los ingresos generados en los mismos no serán objeto del impuesto que nos ocupa.

Por otro lado, señala la LISR que la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, los órganos constitucionalmente autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal no son considerados contribuyentes del ISR, por que estarán exentos del pago del mismo.

Asimismo, señala la LISR que las personas morales con fines no lucrativos, tales como los partidos políticos, las cámaras de comercio o de industria, incluidas las asociaciones civiles que en sus estatutos tengan el mismo objeto social de aquéllas, los sindicatos y asociaciones patronales, las asociaciones constituidas únicamente para administrar fondos y cajas de ahorro, las sociedades cooperativas únicamente para administrar fondos y cajas de ahorro, las sociedades cooperativas de consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas, entre otras, no deberán

¹⁹Artículo Tercero, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, 16ª edic., Themis, México, 2010.

enterar impuesto alguno respecto de aquellos ingresos propios de su objeto social, salvo ciertas excepciones.

Sin embargo, señala la propia ley que, ciertas personas morales con fines no lucrativos, tales como las sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, salvo que estén autorizadas en términos de la LISR para recibir donativos, las sociedades o asociaciones civiles organizadas con fines deportivos y las asociaciones de colonos o asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un bien inmueble afecto a propiedad en condominio, no estarán exentas del pago de dicho impuesto.

De igual forma, señala la LISR que, están exentas del pago del ISR las personas físicas y morales del sector primario (ganadero, agropecuario, etc.), siempre que estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Por último, de conformidad con lo establecido en la LISR se desprende que están exentos del pago del ISR, las sociedades residentes en México, en las que sean accionistas fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones, en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación de dichos fondos en la persona moral, éste sólo será aplicable cuando los fondos participen como asociados en una asociación en participación.

Por otro lado, para efectos de la LISR se deberá considerar ingreso a toda modificación positiva en el patrimonio, por lo que se deberá considerar ingreso acumulable a la totalidad de ingresos en efectivo, bienes, servicios, crédito, o de cualquier otro tipo.

Asimismo, señala dicha ley que no deben considerarse ingresos acumulables los dividendos o utilidades recibidos de personas mexicanas (sí incrementan la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa o la cuenta de utilidad fiscal neta).

De igual forma, en la LISR se establece que no se considerarán ingresos acumulables las cantidades percibidas por los contribuyentes respecto de los siguientes conceptos:

- Aumentos de capital
- Pago de pérdida por accionistas
- Primas en colocación de acciones
- Método de participación
- Reevaluación de activos o capital

Ahora bien, respecto del momento en que lo contribuyentes del ISR deben considerar que una cantidad es un ingreso acumulable, es decir, en qué momento deben considerarse ingresos las cantidades percibidas, la LISR establece lo siguiente:

Por lo que hace a la enajenación de bienes o prestación de servicios, se considerará que una cantidad modifica de manera positiva el patrimonio de una persona y, por tanto, que debe considerarse ingreso acumulable, cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos: se expida el comprobante, se envíe o entregue materialmente el bien y cuando se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o contraprestación, aún en el supuesto que provenga de anticipos.

Por otra parte, a través del artículo 29 de la LISR se prevén ciertas deducciones que pueden efectuar los contribuyentes a efectos de la determinación de la base gravable de dicho impuesto. Asimismo, a través de dicho artículo que todas las deducciones deberán estar previstas en la propia ley. Algunas deducciones autorizadas son las siguientes:

- Devoluciones, descuentos y bonificaciones
- Costo de lo vendido
- Gastos
- Inversiones
- Cuentas incobrables y pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes

- Aportaciones a fondos de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad

- Cuotas al IMSS

- Intereses y ajuste anual por inflación deducible

- Donativos y anticipos

De conformidad con lo establecido en el artículo 31 de la LISR, las deducciones antes mencionadas deben de cumplir ciertos requisitos a fin de poderse considerar para efectos de la determinación de la base gravable del ISR. Algunos de dichos requisitos son los siguientes:

- Deben de ser gastos estrictamente indispensables.

- Los comprobantes expedidos para considerarse una deducción autorizada deben de contener ciertos requisitos fiscales.

- Pagos con cheques nominativos, tarjeta de crédito, débito o de servicios o monedero electrónico.

- Registro contable.

- Registro Federal de Contribuyentes.

Ahora bien, a continuación se presentan diversas personas morales que se encuentran previstas a lo largo de la LISR, mismas que a grandes rasgos consisten en lo siguiente:

PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

Incluye a todas las personas morales cuya finalidad no es obtener una ganancia económica, tales como instituciones de asistencia o de beneficencia, asociaciones de padres de familia, asociaciones o sociedades civiles con fines políticos, deportivos o religiosos, asociaciones civiles de colonos o las que administren un inmueble de propiedad en condominio, asociaciones patronales, sindicatos obreros, cámaras de comercio e industria, asociaciones o sociedades civiles de enseñanza, asociaciones o sociedades civiles de investigación científica o tecnológica, sociedades cooperativas de consumo, sociedades mutualistas, asociaciones o sociedades civiles organizadas sin fines de lucro, colegios de profesionales, partidos políticos, entre otras.

PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Este régimen incluye sólo a quienes se dedican exclusivamente al auto transporte terrestre de carga o de pasajeros, así como a quienes desarrollan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, y a las empresas integradoras.

PERSONAS MORALES DEL REGIMEN GENERAL

Comprende a las sociedades mercantiles, asociaciones civiles de profesionales que realicen actividades lucrativas, sociedades cooperativas de producción, instituciones de crédito tales como bancos y casas de bolsa, organismos descentralizados que comercialicen bienes o servicios.

Por otro lado, es preciso señalar que los contribuyentes que obtengan sus ingresos dentro de los regímenes de las personas morales tendrán, entre otras, las siguientes obligaciones:

- Las personas morales deberán calcular el ISR, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa que corresponda al ejercicio fiscal de que se trate, misma que en 2010 es de 30%.
- Llevar la contabilidad de conformidad con el código fiscal de la federación.
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.
- Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México.
- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año del ejercicio.
- Proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores y con los clientes que se requiera en la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales. Proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores y con los clientes que se

requiera en la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales.

- Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.
- Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio.

3.2.- Base y Tasa

Una vez que se ha señalado a grandes rasgos qué personas están obligadas al pago del ISR, los conceptos que deberán considerarse ingresos y aquéllos que deben considerarse deducciones, a continuación se señalará de manera general la forma en que se debe calcular el resultado fiscal del ejercicio.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 de la LISR vigente en el ejercicio fiscal de 2010, las personas morales deberán calcular el ISR a su cargo aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Sobre el particular, a fin de obtener el resultado fiscal a que se refiere el artículo 10 de la LISR, en principio se debe obtener la utilidad fiscal del ejercicio, para lo cual se restarán a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas que se hayan efectuado en el mismo y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio de que se trate. Dicho resultado podrá ser positivo o negativo (utilidad o pérdida fiscal).

Asimismo, señala el citado artículo que a dicha utilidad se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, lo que nos dará el resultado fiscal del ejercicio.

Una vez señalado lo anterior, es importante mencionar que para efectos del régimen especial a estudio, es decir, del régimen de consolidación fiscal, no existe mucha diferencia respecto del cálculo que se debe efectuar a

fin de determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio, toda vez que para efectos de la consolidación, los grupos de consolidación se encuentran representados por una sociedad controladora, y para efectos del ISR consolidado deben considerarse como una sola entidad, con independencia de las personalidades jurídicas diferentes que cada sociedad perteneciente al grupo tiene para otros fines.

Sobre el particular, el cálculo que deberán efectuar los Grupos de consolidación a efecto de calcular el ISR a su cargo, se encuentra previsto en el artículo 68 de la LISR vigente en el ejercicio fiscal de 2010

Sin necesidad de entrar a detalle, se precisa que el artículo señalado establece que en el régimen de consolidación fiscal, a fin de determinar el ISR consolidado, además del cálculo del ISR a cargo que deberán efectuar las sociedades controladas en lo particular, en primer lugar se deberá obtener la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio, lo que se obtendrá de sumar las utilidades de las sociedades controladas, restar las pérdidas de las mismas y sumar o restar la utilidad o pérdida de la sociedad controladora en lo particular.

Posteriormente, a dicha utilidad o pérdida fiscal consolidada, se deberán restar las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, esto es, para que la empresa no tenga un déficit y le sea posible salir adelante.

Una vez realizado lo anterior, se obtendrá el resultado fiscal consolidado del ejercicio, al cual se le aplicará la tasa que corresponda de acuerdo con el ejercicio fiscal, misma que en 2010 es 30%.

Al respecto, es necesario precisar que el artículo 68 de la LISR establece que los conceptos que deben considerarse para efectos del cálculo del resultado fiscal consolidado, se tomarán únicamente en la participación consolidable, es decir, en el porcentaje que la sociedad controladora tenga de participación en cada una de las sociedades controladas.

Sobre el particular, se precisa que conceptos tales como participación consolidable, serán mayormente explicados en el siguiente capítulo.

En este sentido, una vez analizadas las generalidades de la LISR, procederemos a analizar el funcionamiento al régimen de consolidación fiscal, es decir, quiénes están sujetos a dicho régimen.

CAPÍTULO CUARTO

RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

4.1.- Funcionamiento del Régimen de consolidación fiscal.

En primer lugar, como ya fue establecido en el Capítulo Tercero del presente trabajo de investigación, las personas morales deben determinar su resultado fiscal disminuyendo de sus ingresos acumulables las deducciones que le sean propias, determinando con ello su utilidad o pérdida fiscal individual, a la cual pueden disminuir, en su caso, el importe de las pérdidas fiscales que hubieran generado en ejercicios anteriores y que se encuentren pendientes de amortizar.

Ahora bien, las personas morales residentes en el país, contribuyentes del ISR, deben considerar únicamente los ingresos, deducciones y pérdidas fiscales propias y no así los de terceros, ya que éstos deben cumplir con sus obligaciones fiscales de manera individual.

No obstante lo anterior, los contribuyentes que deciden estructurar corporativamente las operaciones que realizan mediante la creación de un Grupo de empresas en lugar de sólo crear subdivisiones internas en la misma empresa tiene la posibilidad de entrar al Régimen de consolidación

fiscal. Ahora bien, una vez establecido lo anterior, resulta conveniente mencionar lo que establece el Contador Público Alberto Navarro Rodríguez respecto a qué debe entenderse por consolidación fiscal: “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 sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, de forma tal que por su forma de organización no tuvieran efectos favorables ni desfavorables desde el punto de vista de los elementos básicos del impuesto respecto de los grupos organizados a partir de una sola empresa o de una matriz de sucursales.”²⁰

En este sentido, podemos establecer que la consolidación fiscal es una ficción, ya que el Grupo sujeto al pago del impuesto no existe al no tener personalidad jurídica propia, sino que existe únicamente para efectos del derecho fiscal, por lo que es sólo la controladora la que adquiere la calidad de sujeto, es decir, la sociedad controladora actúa como un solo contribuyente por el Grupo que consolida.

Así las cosas, en la LISR se estableció la posibilidad de que aquellas empresas que se encuentren reunidas en un mismo Grupo de intereses económicos comunes, bajo la dirección económica y corporativa de una empresa tenedora de acciones o controladora, puedan determinar un resultado fiscal en forma conjunta (consolidada), como si se tratara de un solo ente jurídico o Grupo de interés económico.

Lo anterior, ya que en varias ocasiones los Grupos crecen de manera horizontal; por lo que constituyen nuevas empresas o adquieren empresas ya existentes.

En este sentido, es necesario establecer el esquema de la consolidación fiscal, toda vez que el mismo es un medio que permite acceder a un régimen tributario más justo para Grupos de empresas que representan intereses económicos comunes.

²⁰ NAVARRO RODRÍGUEZ, Alberto. *La Consolidación Fiscal*, Editorial Themis, México, página 59.

La creación de los citados Grupos, mismos que consolidan sus resultados de manera fiscal, nace toda vez que al tener una empresa diversos objetivos, a veces resulta difícil cumplir los mismos con el crecimiento de una sola entidad.

En este sentido, resulta conveniente señalar lo precisado por los doctrinarios Gerardo Penilla Guerrero y Francisco Javier Labrador Goyeneche, en su obra titulada "Consolidación Fiscal"²¹, ya que mencionan diversas razones por las cuales un Grupo crece de manera horizontal, mismas que textualmente son listadas a continuación:

- Búsqueda de socios estratégicos para un negocio, sin que se desee que se involucren en otros negocios del mismo Grupo.

- Conservar en control accionario en una empresa o grupo, aun cuando se pierda en otra u otras empresas de nueva creación.

- Diversificación de riesgos en las inversiones.

- Lograr una mayor especialización de los ejecutivos y empleados en determinada actividad.

- Restricciones de tipo legal, incluyendo las relativas a la inversión extranjera.

- Razones de tipo laboral.

- Razones de tipo geográfico, incluyendo inversiones en otros países.²²

En este sentido, el objeto de la consolidación fiscal es precisamente lograr gravar a un Grupo de empresas como si fueran el mismo ente único, aún cuando jurídicamente se trate de personas morales distintas.

Lo anterior incluso se reconoce por el Ejecutivo Federal, toda vez que señala la necesidad de conservar el esquema de la consolidación fiscal, como

²¹ LABRADOR GOYENECHÉ, Francisco Javier y PENILLA GUERRERO, Gerardo. *Consolidación Fiscal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, página 33.

²² *Ibidem*, página 34.

un medio que permite acceder a un régimen tributario más justo para Grupos de empresas que representan intereses económicos comunes.

Mediante este esquema (consolidación de resultados para efectos fiscales), se busca evitar distorsiones en el pago del ISR y dar un tratamiento más justo y equitativo para el Grupo de empresas que consoliden, a partir de reconocer que se trata de empresas que pertenecen al mismo Grupo económico y corporativo, y que por un mero efecto de estructura corporativa, han diversificado sus actividades en distintas personas morales, pero sin que sus accionistas finales (que son los que realizaron las inversiones y quienes efectivamente se beneficiarán de las mismas) pierdan el control sobre ellas.

La posibilidad de reconocer los resultados fiscales de todas las empresas que pertenecen a un mismo Grupo de intereses económicos comunes en forma consolidada, a través de la empresa controladora (en la cual se encuentra el interés corporativo y económico común a todo el Grupo), logra una mayor justicia y equidad tributaria para grupos de empresas que se encuentran vinculadas entre sí.

Una vez establecido todo lo anterior y, con el propósito de entender lo anteriormente señalado, procederemos a establecer cual es la sociedad controladora y cuales las controladas, así como los requisitos necesarios para formar parte de este régimen.

4.1.1.- Sociedades Controladoras

En primer lugar, procederemos a analizar lo establecido por el artículo 64 de la LISR, en el cual se menciona que sociedades son consideradas como sociedades controladoras.

“Artículo 64. Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

- I. Que se trate de una sociedad residente en México.
- II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se

tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el servicio de Administración Tributaria.”²³

Ahora bien, para tener un mayor entendimiento respecto de la fracción I del citado artículo, debemos remitirnos al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, ya que en el mismo se establece que se consideran residentes en territorio nacional a las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Asimismo, en el artículo 64, fracción V de la LISR, las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas no pueden tener el carácter de sociedades controladoras, por lo que en el presente trabajo de investigación nos ocuparemos únicamente de las sociedades mercantiles.

Al respecto, para que una sociedad mercantil sea considerada como mexicana, es necesario que se haya constituido conforme a las Leyes mexicanas, por lo que las mismas son consideradas como tal al ser reconocidas por la Ley General de Sociedades Mercantiles al haber sido constituidas ante notario público y que las mismas estén inscritas en el Registro Público de Comercio.

Por otro lado, una sociedad extranjera constituida conforme a las Leyes de un país extranjero, la misma será considerada como residente en México si la misma establece en nuestro país la administración principal del negocio o su sede de dirección.

En resumen, para cumplir el primer requisito de sociedad controladora, es que la sociedad sea residente en México para efectos fiscales, sin importar

²³ Artículo Sesenta y cuatro, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, 16ª edic., Themis, México, 2010.

si la misma fue o no constituida conforme a las Leyes de nuestro país, siempre y cuando la misma haya establecido en México la administración principal de su negocio o si sede de dirección efectiva.

Una vez establecido lo anterior, procederemos a analizar la fracción II del artículo 64 de la LISR, en el cual se establece que para que una sociedad pueda ser considerada como controladora, además de ser residente en México, debe de ser propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas.

Por lo anterior, nos podemos percatar que dicho requisito exige a la controladora ser propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de cuando menos una controlada, por lo que de esta manera podemos ver que para que exista el régimen de consolidación fiscal el Grupo debe de conformarse de 2 sociedades como mínimo.

Ahora bien, el último requisito mencionado el multicitado artículo 64 de la LISR, establece que en ningún caso más del 50% de sus acciones sean propiedad de una u otra sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

Ahora bien, una vez establecido quiénes pueden ser las sociedades controladoras, procederemos a analizar el artículo 66 de la LISR, el cuál textualmente señala lo siguiente:

“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.”²⁴

²⁴ Artículo Sesenta y seis, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, 16ª edic., Themis, México, 2010.

Finalmente y, una vez que hemos establecido que sociedades pueden ser parte del régimen de consolidación fiscal, procederemos a analizar cuáles son los requisitos que, una vez que se haya cumplido lo anterior, las sociedades deben cumplir para formar parte del citado régimen.

4.1.2.- Sociedades Controladas

Los requisitos antes mencionados se encuentran consagrados en el artículo 65 de la LISR, mismo que establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 65. La sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumplan los requisitos siguientes:

I. Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtenga autorización del servicio de administración tributaria para determinar su resultado fiscal consolidado.

La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado a que se refiere esta fracción, deberá presentarse ante las autoridades fiscales por la sociedad controladora, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquel por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, debiéndose reunir a esa fecha los requisitos previstos en este Capítulo. Conjuntamente con la solicitud a que se refiere este párrafo, la sociedad controladora deberá presentar la información que mediante reglas de carácter general dicte el Servicio de Administración Tributaria.

En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 de esta Ley. 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 sus 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 se pretenda consolidar a la fecha en que se presente dicha solicitud. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 9o-.A de esta Ley.

La autorización a que se refiere esta fracción será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con autorización del Servicio de Administración Tributaria y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte el mismo. La transmisión de la autorización señalada en este párrafo no implica el reinicio del computo del plazo que establece el tercer párrafo del artículo 64 de esta Ley. Para los efectos de la determinación del impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de la presente Ley, la sociedad controladora que reciba la autorización deberá considerar los ejercicios fiscales por los que consolido la sociedad controladora que le trasmitió la autorización.

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.

En el dictamen de estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, el contador público de acuerdo con las pruebas selectivas que lleve a cabo en los términos del Código Fiscal de la Federación, su reglamento y las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, deberá revisar y emitir opinión sobre los conceptos establecidos en el artículo 72, fracciones i, incisos c), f), g), h), i), j) y k) y VI de esta Ley.”²⁵

Ahora bien, una vez señalado lo anterior, podemos tener una idea más clara acerca del multicitado régimen de consolidación previsto en la LISR y, en este sentido, podemos asumir que el propósito de dicho régimen es el de facilitar al contribuyente con su organización fiscal.

²⁵ Artículo Sesenta y cinco, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, 16ª edic., Themis, México, 2010.

En relación con lo anterior, resulta importante destacar que en la mayoría de los países que son socios comerciales de México, existe la figura legal de la consolidación fiscal (que incluso en algunos casos es obligatoria), o bien, existen otras formas jurídicas que se contemplan en su legislación, mediante las cuales se obtienen efectos equivalentes al que se consigue a través de la consolidación fiscal, como por ejemplo:

a) Entidades jurídicas "transparentes para efectos fiscales": Tienen la característica de que sus socios o accionistas incluyan en sus resultados fiscales los ingresos y deducciones que obtengan dichos "entes transparentes".

b) Contribución de grupo: Permite que empresas que tienen utilidades utilicen pérdidas de otras sociedades y las que tienen pérdidas tomen utilidades de otros entes jurídicos del grupo.

c) Transferencias de grupo: Permite que las pérdidas de una empresa puedan ser utilizadas en otra empresa del mismo grupo.

d) Eliminación de operaciones ínter compañías: Elimina utilidades o pérdidas incurridas por operaciones intra grupo.

e) Método de participación: Registra la inversión en acciones permanente al valor en libros en el capital contable y permite agregar o deducir la parte proporcional de utilidades o pérdidas cuando las subsidiarias las generen.²⁶

El régimen de consolidación fiscal ha significado un mecanismo de financiamiento del fisco federal a los contribuyentes que tributan bajo este régimen por un periodo de casi tres décadas, lo cual ha impactado de manera significativa la recaudación.

Tanto el Ejecutivo Federal, como el Congreso, coincidieron en que, no obstante la baja recaudación, el régimen de consolidación fiscal es un instrumento importante para que las empresas recuperen sus pérdidas y

²⁶ MORALES MEDRANO, Raúl, *Aspectos relevantes de la Quinta y Sexta Resolución de Modificaciones a la RMFA Aspectos*, en *Puntos Finos*, Dofiscal, Lexis Nexis, núm. 114, México, 1a Quincena noviembre 2006, pág. 7.

reinvirtan sus utilidades dentro de un periodo razonable y, sobre todo, durante los primeros ejercicios en que se encuentran operando.

Ahora bien, una vez establecido lo anterior, en el siguiente capítulo se demostrará que las reformas efectuadas el régimen de consolidación fiscal, específicamente por lo que hace a la obligación de los contribuyentes de pagar el ISR diferido con motivo de la distribución de dividendos efectuada dentro del grupo de consolidación fiscal, resulta violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, prevista en el artículo 14 de nuestra Constitución.

CAPÍTULO QUINTO
EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL VIGENTE A PARTIR DEL 1°
DE ENERO DE 2010 VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE
LA LEY.

5.1.- Garantía de Irretroactividad.

El artículo 14 constitucional prevé la garantía de irretroactividad de la Ley “es el principio de derecho según el cual las disposiciones contenidas en las normas jurídicas no deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor de dichas normas”²⁴, la cual tutela que la Ley no puede desconocer los efectos jurídicos de un acto realizado con anterioridad a su entrada en vigor, esto es, cuando desconoce las consecuencias de derecho de una situación jurídica concreta constituida al amparo de la Ley anterior.

Ahora bien, en torno a la retroactividad de la Ley, la doctrina ha construido diversas teorías, entre las cuales destacan las siguientes:

²⁴ Respecto a la irretroactividad de la Ley, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México

5.1.1.- Derechos Adquiridos.

Por una parte, está la teoría de las situaciones jurídicas abstractas y concretas. En ella, las primeras se refieren a la simple esperanza que un sujeto de poder beneficiarse en lo preceptuado por una Ley, y las segundas a situaciones en las cuales una Ley funciona verdaderamente en beneficio de una persona, por lo que una Ley no será retroactiva cuando respete las situaciones jurídicas concretas.

En relación con las situaciones jurídicas abstractas, haciendo alusión a Bonnecasse, en su obra “Las garantías individuales”²⁵, Editorial Porrúa, México, Ignacio Burgoa señala que las situaciones jurídicas abstractas, como meros estados de derecho objetivo, pueden ser modificadas o suprimidas por una Ley nueva, sin que la misma sea retroactiva; sin embargo, en el caso de las situaciones jurídicas concretas, las cuales se traducen en los estados particulares de los individuos que se hubieren colocado dentro de los supuestos o hipótesis de las situaciones jurídicas abstractas, no pueden ser afectadas por una Ley posterior sin que ésta sea retroactiva.

Al respecto, Ignacio Burgoa señala que Bonnecasse pretendió resolver el problema de la retroactividad legal por lo que respecta a los llamados “derechos condicionales”, afirmando que cuando una situación concreta está pendiente de formarse por el no cumplimiento de una condición, antes de que ésta se realice, la nueva Ley, modificativa o extintiva de la situación jurídica abstracta anterior, puede regir e incluso impedir la situación concreta por constituirse.

En este sentido, si una persona no ha actualizado los supuestos de una norma para que pueda entenderse que con motivo de la misma cuenta con un derecho subjetivo a su favor, entendiéndose por éste las consecuencias jurídicas previstas por dicha norma, una nueva Ley que desconozca o modifique tales consecuencias no puede considerarse retroactiva respecto de dicha

²⁵ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, Trigésima Primera edición, Editorial Porrúa, México 1995.

persona, en tanto que la misma no adquirió derecho alguno al no haber actualizado los supuestos de la norma.

Por el contrario, si una persona se ubicó en los supuestos de una norma, otorgándosele por ello un derecho subjetivo en su esfera jurídica, una nueva Ley no puede desconocer ni modificar las consecuencias jurídicas que deriven de tal derecho, so pena de considerarse retroactiva.

En relación con lo anterior, la teoría “clásica” distingue los derechos adquiridos, que son los que han entrado a formar parte del patrimonio del individuo y que no pueden ser afectados por la Ley posterior, de las expectativas de derecho, que son simples esperanzas respecto de las cuales puede aplicarse una Ley posterior, sin que ello constituya un efecto retroactivo.

Por su parte, la teoría de los derechos adquiridos define que la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y la expectativa de derecho como la mera esperanza de que se realice una situación determinada que eventualmente generará un derecho. En consecuencia, sostiene que si una Ley o acto concreto de aplicación no afecta derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no se viola la garantía de irretroactividad de las Leyes.

En este sentido, no se pueden afectar derechos adquiridos durante la vigencia de una Ley anterior, ya que aquéllos se regirán siempre por la Ley a cuyo amparo nacieron y entraron al patrimonio de las personas, aun cuando esa Ley hubiese dejado de tener vigencia; por el contrario, una nueva Ley podrá afectar simples expectativas de derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Lo anterior, incluso ha sido reconocido por la SCJN, en la tesis jurisprudencial cuyo rubro es “IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de

Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las Leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una Ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las Leyes prevista en el precepto constitucional citado.”²⁶

De los razonamientos anteriores, se debe concluir que una Ley es retroactiva cuando trata de modificar en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la Ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en el patrimonio o en la esfera jurídica del contribuyente, y no cuando se aplica a meras expectativas de derecho.

En materia tributaria, la SCJN ha sostenido que no es posible aplicar la teoría de los derechos adquiridos en el sentido de que los individuos puedan seguir tributando de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un momento dado.

Lo anterior implicaría desconocer que el sistema tributario constituye un instrumento privilegiado para alcanzar metas de política fiscal y económica,

²⁶ Tesis 2a. LXXXVIII/2001 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Junio de 2001, página 306.

motivo que determina la extraordinaria variabilidad de las normas fiscales, misma que responde a las necesidades de una constante adecuación de los recursos económicos a las finalidades estatales que se pretenden conseguir.

Por tanto, si bien el Congreso de la Unión legisla para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente, debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regularán los hechos acontecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar las situaciones jurídicas consumadas con anterioridad ni tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo, en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar las consecuencias aún no producidas cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho. “RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN. Normalmente las Leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las Leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no-retroactividad de la Ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la Ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una Ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva Ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los

impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (facta pendencia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho”²⁷

Conforme a lo expuesto hasta el momento en el capítulo que nos ocupa, puede hablarse de derechos adquiridos cuando por haberse ubicado en los supuestos de una norma, una persona incorpora en su esfera jurídica determinadas consecuencias previstas a partir de dicha norma, mientras que nos referiremos a una expectativa de derecho cuando la persona no haya actualizado los supuestos de la norma que le permitan agregar a su esfera jurídica las consecuencias establecidas conforme a la misma, pudiendo ubicarse en tales supuestos en un futuro.

Ahora bien, por lo anteriormente expuesto, nos podemos percatar que tanto la teoría de las situaciones jurídicas abstractas y concretas como la teoría “clásica” coinciden en que la aplicación de una nueva Ley no puede dañar derechos adquiridos o incidir en situaciones jurídicas generadas con anterioridad a su vigencia, entendiéndose por estos las consecuencias jurídicas derivadas de haberse ubicado en los supuestos de una norma.

En efecto, una nueva Ley no puede desconocer ni modificar los derechos adquiridos por una persona al haberse ubicado, con anterioridad a la entrada en

²⁷ Tesis Aislada emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación 38 Tercera Parte, página 53.

vigor de dicha nueva Ley, en el supuesto de una norma que le confirió tal derecho.

5.1.2. Componentes de la Norma.

En adición a la teoría señalada anteriormente, la SCJN ha acudido a la teoría de los componentes de la norma, a efecto de determinar si una norma es retroactiva.

Al desarrollar la teoría de los componentes de la norma: “RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una Ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un

supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la Ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa Ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva Ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan²⁸, nuestro Máximo Tribunal parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en el que si aquél se realiza, ésta debe producir derechos y obligaciones y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y de cumplir con éstas.

²⁸ Tesis P./J. 123/2001 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Octubre de 2001, página 16.

Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por lo que para que se pueda analizar la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario analizar las siguientes hipótesis que pueden llegar a generarse a través del tiempo:

a) Cuando durante la vigencia de una norma se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia, no se pueden modificar ese supuesto o la consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley.

b) Cuando la norma establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una Ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha Ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.

c) Cuando la realización de alguna de las consecuencias de la Ley anterior no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa Ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo, por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría modificar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva Ley.

d) Cuando para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma, se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, en atención a que antes de la vigencia de dicha Ley no se actualizaron ni ejecutaron ninguno de los componentes de la Ley anterior (supuestos y consecuencias que acontecen bajo la vigencia de la nueva disposición).

En este sentido, para determinar si una disposición es violatoria del artículo 14 constitucional, es importante tener en cuenta los distintos momentos en que se realiza el supuesto o supuestos jurídicos, la consecuencia o consecuencias que de ellos derivan y la fecha en que entra en vigor la nueva disposición.

Derivado de lo expuesto en el presente apartado, se puede concluir que una norma es retroactiva, cuando la misma modifica o altera derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una Ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual, circunstancia que no ocurre cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la Ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva Ley las regule.

En efecto, para interpretar el tema de retroactividad de la Ley, resulta que una norma transgrede el precepto constitucional antes señalado, cuando la Ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una Ley anterior, situación que ha sido reconocida en reiteradas ocasiones por nuestro Máximo Tribunal: "RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 809 DE LA LEY DE LA MATERIA (ADICIONADO POR DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1986), VIOLA LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD QUE CONSAGRA EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL."²⁸ y "RENTA. EL PÁRRAFO PRIMERO DE LA FRACCIÓN XXXIII DEL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE FUE EMITIDA LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL."²⁹

²⁸ Tesis P./J. 46 6/90 emitida por el Pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Primera Parte, Enero a Junio de 1990, página 75

²⁹ Tesis 2a. LXV/2003 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 303.

Finalmente, es importante señalar que la SCJN ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el artículo 14 de la Constitución, se encuentra referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las Leyes, así como a las autoridades que las aplican a un caso determinado y para resolverlo: “GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE. Conforme al criterio actual adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre la interpretación del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra la garantía de irretroactividad, ésta protege al gobernado tanto de la propia Ley, desde el inicio de su vigencia, como de su aplicación, al constreñir al órgano legislativo a no expedir Leyes que en sí mismas resulten retroactivas, y a las demás autoridades a que no las apliquen retroactivamente, pues la intención del Constituyente en dicho precepto, fue prever de manera absoluta, que a ninguna Ley se le diera efecto retroactivo, sin atender a si dicho efecto nace de la aplicación de la Ley por las autoridades, o a si la Ley por sí misma lo produce desde el momento de su promulgación, pues resultaría incongruente admitir que el amparo proceda contra las Leyes y se niegue cuando se demuestre que sus preceptos, automáticamente vuelven sobre el pasado, lesionando derechos adquiridos.”³⁰

De esta forma, es claro que conforme al artículo 14 de nuestra Constitución Federal, el órgano legislativo no puede expedir Leyes retroactivas, en tanto que éstas desconozcan las consecuencias incorporadas en la esfera jurídica de una persona al haberse ubicado en los supuestos previstos en la norma respecto de la cual se previeron tales consecuencias, con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley.

Ahora bien, una vez analizado lo anterior, procederé a analizar porque, desde mi punta de vista, las reformas efectuadas al régimen de consolidación

³⁰ Tesis 1a./J. 50/2003 emitida por la Primera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Septiembre de 2003, página 126.

fiscal previsto en la LISR referente a obligar a pagar el impuesto diferido respecto de los dividendos o utilidades que las sociedades que consolidan fiscalmente distribuyeron entre sí con anterioridad al ejercicio de 2010 son inconstitucionales al ser violatorias de la garantía de irretroactividad de Ley prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal.

5.2- Violación a la garantía de irretroactividad de ley prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal respecto de la obligación de la controladora de pagar el ISR diferido por la distribución de dividendos no provenientes de CUFIN que las sociedades que consolidan fiscalmente distribuyeron entre sí con anterioridad al ejercicio de 2010.

Ahora bien, una vez expuesto todo lo anterior, procederemos a analizar la constitucionalidad de las reformas efectuadas al régimen de consolidación fiscal previsto en la LISR a partir de 2010, en relación la garantía de irretroactividad contenida en el artículo 14 de la Constitución Federal.

Lo anterior, toda vez que al obligar a pagar el ISR diferido por la distribución de los dividendos o utilidades que las sociedades que consolidan fiscalmente distribuyeron entre sí con anterioridad al ejercicio de 2010., se violan derechos adquiridos y, por ende, dicha garantía.

Hasta antes de la reforma al régimen de consolidación fiscal previsto en la LISR, los dividendos no estaban gravados por el ISR para quien los percibía siendo a cargo de la empresa que los paga, el cálculo y el entero del impuesto correspondiente.

Ahora bien, para el caso de dividendos distribuidos entre empresas que consolidan, podemos establecer cuatro grandes momentos respecto del tratamiento que la LISR ha otorgado a este tipo de distribución y los cuales, se pueden clasificar de la siguiente manera:

a) Régimen anterior a 1999.

El artículo 57-O de la LISR vigente con anterioridad al ejercicio de 1999, establecía que los dividendos distribuidos entre sociedades de un mismo Grupo de consolidación no causaban impuesto alguno.

b) Régimen de 1999 a 2001.

A partir del ejercicio de 1999 y hasta el ejercicio de 2001, el artículo 57-O de la LISR establecía que los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan se distribuyan entre sí y que no provinieran de su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, según fuera el caso, no se causaba el ISR correspondiente, sino hasta que se desincorporara la sociedad o se desconsolidara el Grupo, se modificara la participación accionaria o se enajenaran las acciones de la sociedad que lo distribuyó (estos dos últimos sólo a partir de 2002).

c) Régimen de 2002 a 2009.

El artículo 78 de la LISR vigente durante los ejercicios 2002 a 2009, establece los mismos supuestos de causación que preveía el artículo 57-O vigente durante los ejercicios de 1999 a 2001, tratándose de Dividendos Contables.

En efecto, en términos del referido artículo 78, los Dividendos Contables en el ISR correspondiente, solamente hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad que los repartiera, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad del régimen de consolidación fiscal o se desconsolide el Grupo.

d) Régimen en vigor a partir del 1° de enero de 2010.

El artículo 78 de la LISR vigente a partir de 2010, así como el Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de dicho ordenamiento legal, obliga a las sociedades que consolidan para efectos fiscales, a pagar el ISR por aquellos dividendos o utilidades que se distribuyeron entre sí con anterioridad a 2010, no obstante que dicho gravamen no se ha causado, ya que no se actualizan los supuestos previstos por la Ley vigente al momento en que dichos dividendos fueron distribuidos.

Lo anterior pudiera implicar la obligación de dichas sociedades que consolidan fiscalmente de pagar el llamado ISR diferido por los Dividendos Contables y que hubiesen distribuido entre el mismo Grupo durante los

ejercicios fiscales de 2005 a 2009, no obstante, no se hubieran actualizado los supuestos normativos previstos en las disposiciones legales vigentes al momento en que se efectuaron dichas distribuciones, lo que como se acreditará en este último capítulo del presente trabajo de investigación, resultaría inconstitucional.

Ahora bien, el desconocimiento a los derechos previamente adquiridos por las sociedades bajo la vigencia de normas anteriores, se vuelve más grave y evidente con lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción VII del Artículo Cuarto Transitorio, el cual establece que para el entero del llamado ISR diferido (el cual ni siquiera está causado) durante el ejercicio fiscal de 2010 y para los efectos del mecanismo previsto en dicha fracción VII y en el artículo 78 de la LISR, no se deberán considerar los dividendos o utilidades pagados o distribuidos con anterioridad a 1999, pero también se señala que dicho mecanismo será aplicable cuando se desconsolide el Grupo.

Lo anterior es así, pues al establecerse la anterior obligación, se pasa por alto que la distribución de dividendos entre empresas que consolidan con anterioridad al ejercicio de 1999, no causaba el ISR, es decir, en este último supuesto, la causación del ISR ni siquiera se difería a la actualización de supuesto alguno, sino que simplemente nunca se daba.

En este orden de ideas, resulta evidente el desconocimiento de situaciones acontecidas en el pasado, lo cual como se demostrará más adelante, resulta violatorio a la garantía de irretroactividad de Ley prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal.

En este capítulo se analizará de manera general el desconocimiento del sistema de pago del supuesto impuesto diferido, específicamente por las normas que prevén la obligación (artículos 70-A y Cuarto, fracción VI), así como las que prevén los procedimientos de cálculo (artículos 71, 71-A, 78 y Cuarto, fracción VII), de los hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigor y, consecuentemente, de los derechos de mi representada.

Específicamente en el caso de DC distribuidos con anterioridad a 1999, se demostrará que el sistema de cálculo y pago del supuesto impuesto diferido no toma en consideración que las normas vigentes con anterioridad a 1999 establecían que no causaría ISR alguno cuando se llevara a cabo tal distribución.

Por lo que hace a los DC distribuidos entre 1999 a 2009, en el apartado en cuestión se analizará que las normas que los regulaban en ese periodo establecían que únicamente se causaría ISR cuando se llevaran a cabo ciertos actos y, a pesar de ello, las normas en mención imponen la obligación de su pago.

Así las cosas se analizarán las normas que regulaban la distribución de DC con anterioridad a 2010, las cuales en esencia establecían que los dividendos distribuidos entre sociedades del grupo no causaría ISR, sino hasta que se actualizaran ciertos supuestos.

Asimismo, se analizará que en el caso de DC distribuidos con anterioridad a 1999, la LISR establecía que no se causaría ISR alguno ni se obligaría al pago bajo ningún supuesto.

A partir de lo anterior, se demostrará que las normas citadas violan la garantía de retroactividad al obligar al pago de un supuesto impuesto diferido con motivo de los DC distribuidos, a pesar de que las normas vigentes con anterioridad no preveían tal cuestión.

5.2.1.- Antecedentes

Como ya se mencionó con anterioridad, tratándose de dividendos o utilidades distribuidas entre empresas que consolidan para efectos fiscales, se puede establecer cuatro grandes momentos respecto al tratamiento que la LISR ha otorgado a este tipo de distribuciones y los cuales, se pueden clasificar de la siguiente manera:

Régimen anterior a 1999.

El artículo 57-O de la LISR vigente con anterioridad al ejercicio de 1999, establecía que los dividendos distribuidos entre sociedades de un mismo Grupo de consolidación no causaban impuesto alguno.

Régimen de 1999 a 2001.

A partir del ejercicio de 1999 y hasta el ejercicio de 2001, el artículo 57-O de la LISR establecía que los DC, según sea el caso, no causarían el ISR hasta que se actualicen diversos supuestos previstos en dicha disposición, los cuales son los siguientes:

- Se enajene la totalidad o parte de las acciones de la empresa que las distribuya.
- Disminuya la participación accionaria.
- Se desincorpore del régimen de consolidación fiscal.
- Se desconsolide el Grupo.

Régimen de 2002 a 2009.

El artículo 78 de la LISR vigente durante los ejercicios 2002 a 2009, tratándose de dividendos distribuidos entre empresas que consolidan fiscalmente y que no provinieran de la CUFIN, establece los mismos supuestos de causación que preveía el artículo 57-0 vigente durante los ejercicios de 1999 a 2001, mismos que fueron precisados anteriormente.

5.2.2.- Violación bajo la teoría de los derechos adquiridos.

A fin de demostrar la violación a la garantía de irretroactividad de las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, primeramente se demostrará que las disposiciones que regulaban los DC con anterioridad a la entrada en vigor de las normas que se reclaman generaron derechos a favor del contribuyente.

El artículo 78 de la LISR y la fracción VII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento legal, a partir del ejercicio de 2010, establecen el tratamiento fiscal que las sociedades controladoras deben otorgar a los DC, a partir de tres grandes divisiones:

a) Dividendos que no provienen de la CUFIN, distribuidos del ejercicio de 2005 a 2009 y a partir del ejercicio de 2010.

b) Dividendos que no provenían de la CUFIN, distribuidos durante los ejercicios de 1999 a 2004.

c) Dividendos distribuidos con anterioridad al ejercicio de 1999.

A fin de dar mayor claridad a lo anterior, a continuación se explica el tratamiento fiscal que las multicitadas reformas otorgan a la distribución de los DC precisados en el párrafo anterior, según el año en el que se efectuó la distribución y pago de los mismos.

a) Dividendos que no provienen de la CUFIN distribuidos del ejercicio de 2005 a 2009 y a partir del ejercicio de 2010.

Los artículos 71 y 78 de la LISR vigentes a partir de 2010 establecen la mecánica para que las sociedades controladoras de un Grupo en el que se hubieran distribuido dividendos o utilidades en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago y por los que no se hubieran enterado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se determina el llamado ISR diferido, puedan calcular el ISR correspondiente a dichas distribuciones, que deberán cubrir en términos del artículo 70-A del mismo ordenamiento legal.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo 71 de la LISR señala que se deberá reconocer los efectos de la desincorporación, para lo cual deberá, entre otras cosas, multiplicar los DC por el factor de 1.3889 (vigente para 2010), lo cual deberá ser añadido a la utilidad fiscal consolidada del ejercicio o, en su caso, disminuido de la pérdida fiscal consolidada.

Por su parte, de conformidad con el artículo 78, se puede observar que, como regla general, el ISR por los dividendos o utilidades precisados en el párrafo anterior se calculará aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley de la materia vigente en el ejercicio en que tales dividendos fueron pagados, conforme la mecánica que prevé el primer párrafo del artículo 11 de dicha Ley.

Asimismo, la referida disposición establece a favor de la sociedad controladora que efectúe el pago, la posibilidad de optar por calcular el pago del impuesto por los dividendos o utilidades precisados en el párrafo anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de la LISR vigente en el ejercicio fiscal en que se deba efectuar el pago de dicho tributo, conforme a la mecánica que se establece en el primer párrafo del artículo 11 de esa misma Ley, debiendo actualizar los referidos dividendos o utilidades desde el mes en que se distribuyeron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido de conformidad con el artículo 70-A de este último ordenamiento legal.

Por otro lado, el precepto en comento dispone la obligación de aplicar la opción que se haya elegido conforme a los dos párrafos anteriores, por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales, contados a partir de aquél en que se empiece a ejercer la misma.

Finalmente, el artículo 78 de la LISR establece que una vez pagado el impuesto por los dividendos o utilidades en comento, el saldo de la CUFIN consolidada a que se refiere la fracción II del artículo 71-A de la LISR se incrementará con el monto de dichos dividendos o utilidades.

Cabe destacar que, al establecer los artículos 71 y 78 de la LISR la obligación de calcular el ISR por los dividendos o utilidades que se hubieran pagado dentro de un Grupo de consolidación en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago en términos del artículo 70-A, se refiere a aquellos DC y que fueron distribuidos a partir del ejercicio de 2005 y que deberán pagarse en el ejercicio de 2011, así como aquellos dividendos distribuidos en 2006 y que deberán pagarse en el ejercicio de 2012, sucesivamente.

Asimismo, los contribuyentes podrán optar por los procedimientos previstos en los artículos 71 y 78 de la multicitada Ley para determinar el llamado ISR diferido aquellos dividendos que se distribuyan entre empresas que consolidan a partir del ejercicio de 2010, en el entendido de que el ISR

correspondiente deberá enterarse en el sexto ejercicio posterior a este último y así sucesivamente.

Lo anterior es así, pues como se precisará a continuación, el Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de la LISR, establece la mecánica para efectuar a partir del ejercicio de 2010, el pago del ISR por aquellos DC, según sea el caso, que fueron distribuidos entre sociedades que consolidan con anterioridad al ejercicio de 2005, a saber entre el período de 1999 a 2004.

En este sentido, podremos percatarnos que los artículos 71 y 78 de la LISR establecen de manera retroactiva la obligación de pagar retroactivamente el ISR por concepto de DC, que durante los ejercicios de 2005 a 2009 se hubieran distribuido entre empresas de un mismo Grupo de consolidación fiscal, así como también, para calcular el ISR que se deberá pagar por los dividendos que se distribuyan a partir del ejercicio de 2010.

Lo anterior, no obstante que el ISR por concepto dividendos o utilidades distribuidos durante los ejercicios de 2005 a 2009, no se hubiese causado a la luz de las disposiciones legales vigentes durante dichos ejercicios.

b) Dividendos que no provenían de la CUFIN distribuidos del ejercicio de 1999 a 2004.

Ahora bien, por lo que hace al pago de ISR por concepto de dividendos o utilidades distribuidos entre empresas que consolidaron durante los ejercicios de 1999 a 2004, dicho tratamiento fiscal como ya fue señalado, se encuentra regulado en el Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de la LISR.

Esta última disposición establece que las sociedades controladoras deberán efectuar el entero del ISR a que se refiere el artículo 78, segundo párrafo del mismo ordenamiento legal, correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, conforme a lo siguiente:

- Se pagará el impuesto por las sociedades controladas que distribuyeron los dividendos o utilidades, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del materia vigente en la fecha en que se pagaron los dividendos o se distribuyeron las utilidades, conforme a la mecánica del primer párrafo del artículo 10-A u 11 de dicha Ley, según corresponda, actualizando el monto del impuesto desde el mes en que se pagaron los dividendos y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto diferido en los términos del referido artículo 70-A.

- La sociedad controladora podrá también pagar el ISR precisado en el párrafo anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley de la materia vigente en 2010 sobre el monto de los dividendos o utilidades actualizados desde el mes en que se pagaron o se distribuyeron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido en términos del artículo 70-A antes precisado, de conformidad con la mecánica del primer párrafo del artículo 11 de la mencionada Ley.

En este orden de ideas, podemos concluir que el Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII, de la LISR vigente a partir de 2010, establece la obligación de pagar el ISR por concepto de DC, según fuera el caso, que se hubiesen distribuido dentro de un Grupo de consolidación durante los ejercicios anteriores a 2005 y por los que no se hubiera pagado al 31 de diciembre 2009, no obstante dicho impuesto no se hubiese causado a la luz de las disposiciones legales vigentes durante los ejercicios en los que se pagaron los referidos dividendos.

c) Dividendos distribuidos con anterioridad al ejercicio de 1999.

Finalmente, por aquellos dividendos distribuidos entre sociedades de un Grupo de consolidación fiscal con anterioridad al ejercicio de 1999, el penúltimo párrafo del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de la LISR, establece que para los efectos del mecanismo previsto en dicha fracción y en el artículo 78 de la LISR, no se considerarán los

dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1° de enero de 1999.

No obstante lo anterior, las propias reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, establecen que los mecanismos precisados en el párrafo anterior, sí serán aplicables cuando se desconsolide el Grupo.

En este sentido, se puede observar que para efectos del cálculo a que hace referencia el artículo 78 de la LISR, así como la fracción VII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento legal, deberán ser considerados los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1° de enero de 1999, cuando se desconsolide el Grupo, no obstante que de conformidad con el artículo 57-O vigente en aquellos ejercicios, el pago de este tipo de dividendos no estaba gravado.

d) Violación del derecho subjetivo

En virtud de lo antes expuesto, nos podemos percatar que las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, vienen a modificar completamente los supuestos de causación del ISR como consecuencia de la distribución y pago de dividendos entre sociedades que forman parte de un mismo Grupo de consolidación con anterioridad a 2010.

Lo anterior, pues como ya se señaló, durante los ejercicios de 1999 a 2009, los DC, según fuera el caso, y que fueran distribuidos entre empresas del mismo Grupo de consolidación, no causarían el ISR correspondiente, hasta en tanto no enajenara la totalidad o parte de las acciones de las sociedades que los repartiera, disminuyera la participación accionaria en dicha sociedad, se desincorporara del régimen de consolidación fiscal o se desconsolidara el Grupo.

Situación que se vuelve más grave y evidente con lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción VII, del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, el cual establece que para los efectos del mecanismo previsto en dicha fracción y en el artículo 78, segundo párrafo, se deberán considerar los

dividendos o utilidades pagados o distribuidos con anterioridad a 1999, cuando se desconsolide el Grupo.

Lo anterior es así, pues se pasa por alto que la distribución de dividendos entre empresas que consolidan con anterioridad al ejercicio de 1999, no causaba el ISR, es decir, en este último supuesto, la causación del ISR ni siquiera se supeditaba a la actualización de supuesto alguno, sino que simplemente no existía un hecho generador que diera lugar al pago del impuesto, es decir, no existía la obligación de pago.

Así, a pesar de que conforme a la legislación vigente durante los ejercicios fiscales anteriores a 2010, las sociedades controladoras no causaban el ISR por concepto de los dividendos o utilidades distribuidos dentro del Grupo de consolidación, ya sea porque para tales efectos resultaba necesario la actualización de un supuesto o porque simplemente no existía la obligación de pago, a partir de este último ejercicio, los artículos citados modifican dichas situaciones jurídicas y pretenden que se pague el impuesto por las anteriores distribuciones, no obstante el mismo no se hubiese causado.

Una vez demostrados los derechos con los cuales contaban los contribuyentes bajo las normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, a continuación se demostrará los términos en que dichas normas desconocen tales derechos.

Dividendos que no provenían de la CUFIN o CUFINRE distribuidos del ejercicio de 1999 a 2009

Como se ha manifestado a lo largo del presente capítulo, la circunstancia de que durante los ejercicios de 1999 a 2009 no se causara el ISR por concepto de DC distribuidos entre empresas del mismo Grupo de consolidación, constituye un derecho adquirido que ha sido desconocido y modificado por una Ley cuya vigencia inició con posterioridad, situación que claramente afecta de forma negativa la esfera jurídica de la sociedad.

En efecto, con anterioridad a la vigencia de las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, el ISR por concepto de distribución de dividendos o utilidades precisadas en el párrafo anterior no se causaba, sino hasta en tanto no se enajenara la totalidad o parte de las acciones de la sociedad que los repartía, disminuyera la participación accionaria, se desincorporara del régimen de consolidación fiscal o se desconsolidara el Grupo.

Sin embargo, de forma retroactiva, las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, modifican y desconocen un derecho adquirido por el contribuyente que nació bajo la vigencia del régimen de consolidación fiscal establecido durante los ejercicios de 1999 a 2009.

Lo anterior, pues las consecuencias que habría de generar la distribución de dividendos o utilidades dentro de un mismo Grupo de consolidación, ya estaban previstas en la propia legislación vigente al momento en que se efectuaron dichas distribuciones, siendo entonces claro que constituye un derecho adquirido que pasó a ser parte del patrimonio de los contribuyentes desde su nacimiento.

En efecto, del análisis integral del régimen de consolidación fiscal que estuvo vigente con anterioridad al ejercicio de 2010, claramente podemos apreciar que las reglas sobre la forma en que el impuesto habría de causarse y pagarse en el futuro, se encontraban perfectamente definidas en aras de respetar el principio de seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes.

En este sentido, que resulta innegable que en caso de el contribuyente al haberse distribuido dividendos o utilidades dentro del Grupo de consolidación, obtuvo un derecho sobre el momento de causación y, por lo tanto, del pago del ISR, circunstancia o situación que claramente se pretende modificar en términos de las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR.

Por tal motivo, resulta constitucionalmente inadmisibles que una disposición posterior, como lo son las reformas efectuadas al régimen de

consolidación previsto en la LISR, pretendan que se obligue al pago del ISR correspondiente a los dividendos o utilidades distribuidas dentro del Grupo de consolidación durante los ejercicios de 1999 a 2009, desconociendo los supuestos normativos bajo los cuales únicamente se podía causar dicho tributo, es decir, desconociendo el derecho adquirido por el contribuyente.

En tal virtud, resulta incuestionable que a la luz de la “Teoría de los Derechos Adquiridos”, desarrollada a través de jurisprudencia por nuestra SCJN, el contribuyente efectivamente cuenta con el derecho adquirido a no causar el ISR por los dividendos distribuidos dentro del Grupo de consolidación, sino hasta que se dieran los supuestos específicamente regulados bajo la vigencia de la LISR de 1999 a 2009.

No pasa inadvertido que la “Teoría de los Derechos Adquiridos” establece que cuando existen esperanzas jurídicas, o meras “expectativas de derecho”, la violación a la garantía de irretroactividad de Ley no se surte.

En el caso en concreto no estamos en presencia de una mera expectativa de derecho, toda vez que la no causación del ISR por aquellos dividendos distribuidos entre empresas de un Grupo durante los ejercicios de 1999 a 2009, es un derecho que está en el patrimonio del contribuyente desde los ejercicios en que se distribuyeron los referidos dividendos.

Efectivamente, desde el momento mismo de la distribución del dividendo o utilidad, los contribuyentes, como sociedades controladoras tenían la certeza y seguridad jurídica de que el ISR correspondiente a dicha distribución, no se causaría sino hasta que la sociedad que los repartiera, no enajenara la totalidad o parte de sus acciones, disminuyera su participación consolidable, se desincorporara del régimen de consolidación fiscal o se desconsolidara el Grupo.

En este sentido, la mera expectativa de derecho surte cuando en el patrimonio del gobernado, existe la posibilidad de que una consecuencia jurídica sea producto de un derecho, esperando a que éste pueda surtirse en algún momento, lo cual no ocurre, pues como ya se demostró, el

contribuyente, al momento de distribuir los dividendos, a la luz de las disposiciones vigentes, contaba el derecho a que no se causara el ISR hasta en tanto no se actualizaran alguno de los supuestos precisados en el párrafo anterior

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

³¹en el cual ha determinado que una norma es violatoria de la garantía de irretroactividad cuando modifica o destruye los derechos adquiridos o los supuestos jurídicos y las consecuencias nacidos bajo la vigencia de una Ley anterior, situación que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la Ley anterior, pues en tales casos sí se permite que la nueva Ley las regule.

En términos de lo antes expuesto, es claro que en el caso en particular no estamos en presencia de una expectativa de derecho, pues el derecho a que no se causara el ISR correspondiente a dividendos o utilidades distribuidos entre empresas que consolidan fiscalmente, existe desde luego, e incluso está perfectamente identificado.

Ello, pues desde el momento mismo de la distribución, las sociedades controladoras sabían que el ISR correspondiente no se causaba, hasta en

³¹ Tesis: P./J. 95/2001 emitida por el Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Agosto de 2001, página 5

tanto la sociedad que los repartiera, no enajenara en la totalidad o parte de sus acciones, disminuyera su participación consolidable, se desincorporara del régimen de consolidación fiscal o se desconsolidara el Grupo

En este orden de ideas, la no causación del ISR por los DC, es un derecho adquirido que nació bajo la vigencia de la LISR de 1999 a 2009, y que de ninguna forma puede ser considerado como una mera expectativa de derecho, puesto que las consecuencias son resultado de lo previsto por la Ley anterior.

Sobre el tema, es importante tomar en consideración que en un asunto de características muy similares, el Pleno de la SCJN concluyó que una Ley fiscal viola la garantía de retroactividad consagrada en el artículo 14 constitucional.

Corroborando lo anterior, una tesis: "RENTA. EL PÁRRAFO PRIMERO DE LA FRACCIÓN XXXIII DEL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE FUE EMITIDA LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL." ³² de la Segunda Sala de la SCJN en la que determinó que la fracción XXXIII del Artículo Segundo del decreto por el que fue emitida la LISR vigente a partir de 2002, resultaba violatorio de la garantía de irretroactividad de la Ley, en virtud de que obligaba a las sociedades controladoras a revertir los efectos de los Conceptos Especiales de Consolidación como si se tratara de una desincorporación efectuada al 31 de diciembre de 2001, en términos de lo dispuesto por el artículo 57-J de la misma Ley vigente hasta 2001.

Lo anterior, al considerar que con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LISR, las empresas que consolidaban fiscalmente podían eliminar los efectos fiscales producidos por las operaciones celebradas entre ellas o entre

³² Tesis: 2a. LXV/2003 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 303

la controladora y una controlada, y diferirlos hasta el momento en que aquéllas se efectuaran con contribuyentes ajenos al Grupo, o hasta que la empresa que los generó se desincorporara de éste.

Situación anterior, que a su parecer fue modificada con la entrada en vigor de la fracción XXXIII del Artículo Segundo del Decreto por el que fue emitida la LISR vigente a partir de 2002, pues dicha disposición retroactivamente obligaba a la sociedad controladora a eliminar el efecto de neutralidad fiscal producido conforme al sistema anterior y variaba las condiciones en que legalmente se adquirió ese derecho, al introducir nuevas obligaciones al patrimonio jurídico del causante y normar acontecimientos producidos antes de su entrada en vigor.

Inclusive, en una ejecutoria del amparo en revisión 1227/2002³³, mismo que resulta de relevancia, la SCJN determinó que efectivamente la fracción XXXIII del Artículo Segundo incidía sobre los efectos de las normas que estaban vigentes previamente.

En este sentido, no se podrá pasar por alto, que al igual que lo resuelto por la SCJN en el amparo en revisión 1227/2002, en el caso en concreto, el artículo 78 y el Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de la LISR vigente a partir de 2010 modifican las consecuencias jurídicas conforme las cuales los DC fueron distribuidos durante los ejercicios de 1999 a 2009.

Lo anterior es así, pues no obstante el contribuyente contaba con el derecho a que el ISR por la distribución de dichos dividendos o utilidades no se causaría hasta en tanto no se enajenara la totalidad o parte de las acciones de la sociedad que hubiera distribuido disminuyera su participación accionaria, se desincorporara del régimen de consolidación fiscal o se desconsolidara el Grupo, las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR eliminan dichas consecuencias jurídicas e introducen nuevas

³³ Ejecutoria 1227/2002 emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

obligaciones a su patrimonio, pues se le obliga al pago del tributo, no obstante no se hubiesen actualizado alguno de los anteriores supuestos.

Efectivamente, no obstante las consecuencias y efectos jurídicos por la distribución de los dividendos se conocían desde el momento en que las mismos surgieron a la vida jurídica, es decir, cuando fueron distribuidos durante los ejercicios de 1999 a 2009, las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR cambian dichas consecuencia y efectos, pues obligan al contribuyente a pagar el ISR por la distribución de los dividendos que nos ocupan, no obstante el mismo no se hubiese causado conforme al sistema anterior, lo cual, invariablemente varía las condiciones bajo las cuales legalmente se adquirió el derecho a no causar el impuesto.

Lo anterior, pues si la hipótesis de causación es compleja y conlleva varios actos, una nueva norma no podrá establecer las reglas de causación si durante su vigencia únicamente se actualizó uno de esos actos.

En mérito de lo expuesto, resulta claro que las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, al pretender modificar o alterar derechos adquiridos durante los ejercicios de 1999 a 2009, viola en perjuicio del contribuyente, la garantía de irretroactividad de la Ley contenida en el artículo 14 de la Constitución.

Dividendos distribuidos con anterioridad al ejercicio de 1999.

Ahora bien, por lo que hace aquellos dividendos distribuidos por sociedades que consolidan fiscalmente con anterioridad al ejercicio de 1999, el penúltimo párrafo del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias fracción VII, de la LISR vigente a partir de 2010, establece que para los efectos del mecanismo previsto en dicha fracción y en el artículo 78 del referido ordenamiento legal, no se considerarán los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1° de enero de 1999, para el entero del ISR diferido durante este último ejercicio fiscal.

No obstante lo anterior, las propias reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR establecen que los mecanismos precisados en el párrafo anterior, sí serán aplicables cuando se desconsolide el Grupo.

En este sentido, la violación al principio de irretroactividad previsto en el artículo 14 de la Constitución Federal a la luz de la “Teoría de los Derechos Adquiridos”, resulta más grave y evidente tratándose de esta última disposición, pues los dividendos distribuidos entre sociedades de un mismo Grupo de consolidación durante los ejercicios anteriores a 1999, no causaban el ISR bajo ningún supuesto.

En efecto, de conformidad con el artículo 57-O de la LISR vigente con anterioridad a 1999, el derecho del contribuyente a no pagar el impuesto por los DC, no se encontraba supeditado a la actualización de determinados supuestos, sino que simplemente no existía dicha obligación de pago.

Lo anterior es así, pues no se puede perder de vista que la disposición precisada en el párrafo anterior, establece que los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan se distribuyan entre sí, no estarán sujetos al pago del impuesto previsto en el artículo 10-A de la LISR vigente en dicho ejercicios, en cuyo caso los referidos dividendos no incrementarán el saldo de la CUFIN de la sociedad que los reciba.

Es decir, el hecho de que el artículo 57-O vigente con anterioridad al ejercicio de 1999, haya establecido que el impuesto a que se hace referencia en el artículo 10-A no se causaría cuando se distribuyeran los dividendos entre las sociedades que consolidan, no implica que la causación de este gravamen se encontrara supeditado a la actualización de diversos supuestos, sino que simplemente no existía la obligación de pago por este impuesto.

En este sentido, la violación al principio de irretroactividad que ocasiona el penúltimo párrafo del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII, de la LISR vigente a partir de 2010, resulta más grave y evidente respecto aquellos dividendos distribuidos con anterioridad a 1999, pues en

este caso, no existía el pago del ISR correspondiente, ya que simple y sencillamente no se causaba.

En efecto, a diferencia de lo que ocurría con los dividendos distribuidos entre empresas que consolidan durante los ejercicios de 1999 a 2009, respecto los cuales se adquiría la certeza y seguridad jurídica de que el ISR correspondiente no se causaba hasta en tanto no se actualizara alguno de los supuestos previstos para tales efectos, situación que *per se* constituye un derecho adquirido, en el caso de los dividendos distribuidos con anterioridad de 1999, no existía la obligación de efectuar dicho pago.

En tal virtud, el antepenúltimo párrafo del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de la LISR vigente a partir de 2010, contraviene la garantía de irretroactividad de la Ley, al tratar de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias que nacieron bajo la vigencia de una Ley anterior.

No siendo óbice para concluir lo anterior, el hecho de que la obligación de incluir dentro del mecanismo previsto en el artículo 78 o en la fracción VII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la LISR vigente a partir de 2010, se origine únicamente como consecuencia de que se desconsolide el Grupo, ya que no se puede perder de vista que aún en este último supuesto, la obligación del pago del ISR por los dividendos distribuidos entre empresas que consolidan con anterioridad a 1999, nunca ha existido.

Lo anterior es así, pues resulta contrario al principio de irretroactividad de la Ley, que se pretenda obligar al pago de un impuesto, respecto del cual nunca existió dicha obligación desde su origen, es decir, a diferencia del derecho que adquiere un contribuyente a que no se cause el ISR hasta en tanto no se actualicen diversos supuestos, en el caso en concreto, nunca ha existido la obligación de pago del impuesto en comento.

En mérito de lo expuesto, resulta claro que las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR precisadas en el párrafo anterior, al pretender modificar o alterar derechos adquiridos durante los

ejercicios anteriores a 1999, viola en perjuicio del contribuyente la garantía de irretroactividad de la Ley contenida en el artículo 14 de la Constitución Federal.

No obstante que lo anterior es suficiente para acreditar la violación a la garantía de irretroactividad motivo del presente trabajo de investigación, a continuación se acredita que las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, también resultan violatorias de garantías a la luz de la segunda de las teorías creadas por la SCJN, es decir, la “Teoría de los Componentes de la Norma”.

5.2.3.- Violación bajo la Teoría de los Componentes de la Norma.

a) Dividendos que no provenían de la CUFIN o CUFINRE (CUFIN reinvertida) distribuidos del ejercicio de 1999 a 2009.

Como cualquier norma jurídica, el artículo 78 de la LISR vigente de 2002 a 2009 y el artículo 57-O del mismo ordenamiento legal pero vigente de 1999 a 2001, cuentan con un supuesto normativo y una consecuencia de derecho.

En el caso en particular, el supuesto implica la distribución de dividendos o utilidades no provenientes de la CUFIN, según sea el caso, entre empresas que consolidan y su consecuencia será que dichos dividendos no causarán el ISR, hasta en tanto no se actualicen los supuestos previstos para tales efectos en la disposiciones precisadas en el párrafo anterior.

En este sentido, el derecho adquirido por el contribuyente a la luz del artículo 78 de la LISR vigente de 2002 a 2009 y del artículo 57-O del mismo ordenamiento legal vigente de 1999 a 2001, en relación con los DC distribuidos durante los citados ejercicios, consiste en que dichas distribuciones no causarán el ISR correspondiente hasta en tanto la sociedad que los hubiera distribuido, no enajene la totalidad o parte de sus acciones, disminuya su participación consolidable, se desincorpore del régimen de consolidación fiscal o se desconsolide el Grupo.

Como ya se expuso con anterioridad en el presente trabajo de investigación, bajo la “Teoría de los Componentes de la Norma”, la SCJN ha sostenido que, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo.

Dentro de las hipótesis que la SCJN determinó que existirá una violación a la garantía de irretroactividad bajo la teoría de los componentes de la norma, es cuando la realización de alguna de las consecuencias de la Ley anterior no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa Ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo, por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría modificar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva Ley.

En el caso en concreto, sucede que la realización de alguna de las consecuencias de la Ley anterior no se produjeron durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa Ley, sino únicamente están diferidas en el tiempo por la actualización de diversos supuestos.

A fin de evidenciar lo anterior, es importante analizar los supuestos que prevé la causación del ISR por la distribución de DC. Como se advierte de los artículos 57-O y 78 de la LISR, el impuesto por la distribución de DC se causa cuando: i. La sociedad que pertenece al grupo obtiene utilidades; ii. La sociedad distribuye dividendos que no provienen de la CUFIN; y iii. Que se enajenen las acciones de la sociedad que distribuyó los dividendos, disminuya la participación accionaria en dicha sociedad, se desincorpore o se desconsolide el grupo.

Como podemos advertir de lo anterior, artículos 57-O y 78 de la LISR contenían un supuesto completo en la hipótesis de causación del impuesto por la distribución de DC, lo que evidencia que la causación de dicho impuesto

estaba sujeto a las normas que estaban vigentes cuando se realizó parte del supuesto de causación, esto es, desde que se distribuyó el DC.

Efectivamente, desde el momento mismo de la distribución de los DC, existió la certeza y seguridad jurídica de que ello llevaba aparejado una consecuencia normativa, a saber, que el ISR por concepto de dichas distribuciones, no se causaba sino hasta que la sociedad que los hubiera distribuido, no enajene la totalidad o parte de sus acciones, disminuya su participación consolidable, se desincorpore del régimen de consolidación fiscal o se desconsolide el Grupo.

Así, una nueva norma únicamente regulará una distribución de DC si está vigente cuando tal distribución de dividendos se lleva a cabo, pues no podrá regular únicamente parte del supuesto complejo de causación.

Por ello, resulta evidente que las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR del nuevo régimen de consolidación fiscal no pueden alterar la consecuencia jurídica antes referida, pues lo cierto es que la misma se actualizó desde el momento mismo de la distribución de los dividendos y sólo se encuentra supeditada al cumplimiento de los anteriores supuestos.

Así las cosas, podemos apreciar que el tema de la irretroactividad de la Ley, se actualiza en la medida de que las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, modifican, alteran, restringen o desconocen los derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una Ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual.

Ahora bien, tal como sucede en el caso de la “Teoría de los Derechos Adquiridos” desarrollada en el inciso anterior, donde se expuso que la irretroactividad de la Ley no se surte sobre meras expectativas de derecho sino sobre derechos adquiridos, de igual forma, en la “Teoría de los Componentes de la Norma”, la irretroactividad se surte sobre situaciones jurídicas reales y no así sobre situaciones que aun no se han realizado, ni

tampoco sobre consecuencias de supuestos que no sean atribuibles al propio supuesto.

Incluso sobre el particular, la propia SCJN es categórica al concluir que sí se está en presencia de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la Ley anterior, en esos casos sí se permite que la nueva Ley las regule.

Sin embargo, en el caso en particular, el artículo 78 de la LISR y la fracción VII, del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias del mismo ordenamiento, violan la garantía de irretroactividad perniciosa de la Ley a la luz de la “Teoría de los Componentes de la Norma”, en la medida en que intenta modificar y/o trastocar las consecuencias jurídicas de la Ley, a saber la no causación del ISR por los dividendos o utilidades distribuidos entre empresas de un mismo Grupo de consolidación, hasta el momento en que se actualicen alguno de los supuestos previstos en dichas disposiciones, situación jurídica real nacida al amparo de la LISR vigente durante los ejercicios de 1999 a 2009.

Sobre esta línea de pensamiento, se tiene que la irretroactividad del acto reclamado, se surte en el presente caso, analizando incluso las dos teorías desarrolladas por la SCJN, es decir, la de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma.

b) Dividendos distribuidos con anterioridad al ejercicio de 1999.

Ahora bien, la violación a la garantía de irretroactividad de la Ley prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal a la luz de la “Teoría de los Componentes de la Norma”, resulta más evidente tratándose de aquellos dividendos distribuidos con anterioridad al ejercicio de 1999, a la luz del artículo 57-O del mismo ordenamiento legal vigente en dichos ejercicios.

Lo anterior es así, pues el supuesto previsto en esta última disposición, implica la distribución de dividendos o utilidades entre empresas que consolidan y su consecuencia directa será que dichos dividendos no causarán el ISR bajo ningún supuesto.

En efecto, como ya fue mencionado, el artículo 57-O de la LISR vigente con anterioridad a 1999, establece que los dividendos o utilidades distribuidos entre empresas que consolidaban fiscalmente durante dichos ejercicios, no causarían el correspondiente ISR, es decir, la consecuencia de esta última disposición ni siquiera se encuentra supeditada a la actualización de supuesto alguno; simplemente no se causa el impuesto y, por lo tanto, no están gravadas las referidas distribuciones.

Esto, pues siguiendo con la “Teoría de los Componentes de la Norma”, el supuesto y la consecuencia previstas en la disposición precisada en el párrafo anterior, se generan de modo inmediato, a saber que la distribución del dividendo dentro de Grupo de consolidación (supuesto), no causa el ISR (consecuencia).

Situación anterior, que desde luego significa que el supuesto y la consecuencia jurídica antes precisadas, no se pueden modificar mediante una Ley posterior sin violar la garantía de irretroactividad, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley.

Efectivamente, desde el momento de la distribución de los dividendos o utilidades dentro del Grupo de consolidación, existió la certeza de que ello llevaba aparejado una consecuencia jurídica, a saber, que los mismos no causaban el ISR, sin que dicha situación como ya se mencionó, estuviera condicionada a ningún supuesto, ni limitada a ningún determinado período de tiempo.

Así las cosas, se está actuando claramente en perjuicio de las empresas, ya que contrario a lo dispuesto por la Constitución, se está violando la garantía de irretroactividad toda vez que las empresas que venían tributando bajo el régimen anterior deben de cambiar el mismo en su claro perjuicio.

De acuerdo con lo anterior, al ser voluntaria la permanencia en el régimen opcional de referencia, una vez transcurrido el periodo de

permanencia obligatoria en términos de la LISR, los contribuyentes no cuentan con derechos adquiridos respecto a las disposiciones para consolidar sus resultados fiscales, puesto que son ellos mismos quienes deciden permanecer en un régimen sobre el cual el legislador puede realizar modificaciones, contando con la total libertad de dejar de tributar de esta manera y hacerlo conforme al régimen general, lo cual encuentra sustento en la tesis de jurisprudencia 95/2001 del Pleno de la SCJN.

La anterior jurisprudencia es malinterpretada por parte de la autoridad, toda vez que al permanecer en el régimen voluntario si se cuenta con un derecho adquirido, toda vez que las empresas ya cuentan con la mecánica de tributación contenida en el régimen de consolidación fiscal y su planeación fiscal se encuentra acorde con dicha mecánica.

Sobre esta línea de pensamiento, tenemos que la irretroactividad de las reformas efectuadas al régimen de consolidación previsto en la LISR, se surten conforme a lo expuesto, analizando incluso las dos teorías desarrolladas por la SCJN; en virtud de ello, ha quedado demostrado conforme a lo dispuesto en este último capítulo del presente trabajo de investigación, que las reformas efectuadas al citado régimen de consolidación de la LISR son a todas luces inconstitucionales al violar las mismas la garantía de irretroactividad consagrada en Nuestra Constitución.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Ley del Impuesto sobre la Renta representa una gran proporción en la tributación del país, en este sentido el régimen de consolidación también forma parte de dicha tributación.

SEGUNDA.- No justifica el actuar de los legisladores que al pretender contar con una mayor recaudación, las reformas efectuadas a la LISR resulten violatorias a las garantías individuales establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCERA.- Es importante señalar que la garantía de irretroactividad atiende a que una Ley no puede tener un efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

CUARTA.- Resulta violatorio a la garantía de irretroactividad de Ley prevista en el artículo 14 de nuestra Constitución Federal la obligación de la controladora a pagar el impuesto sobre la renta diferido por la distribución de dividendos o utilidades que las sociedades que consolidan fiscalmente distribuyeran entre sí con anterioridad al ejercicio de 2010.

QUINTA.- Podemos concluir que la violación a la garantía de irretroactividad se actualiza toda vez que los contribuyentes ya contaban con un

derecho adquirido, mismo que ya no es reconocido a partir de las reformas efectuadas al régimen de consolidación de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEXTA.- Asimismo, podemos concluir que las reformas efectuadas al régimen de consolidación de la Ley del Impuesto sobre la Renta son violatorias a la garantía de irretroactividad consagrada en la Constitución Federal al violar la Teoría de los Componentes de la Norma, como se expresó en el último capítulo del presente trabajo de investigación.

SÉPTIMA.- Por todo lo anterior, es claro que a partir de las citadas reformas, la obligación de la controladora a pagar el impuesto sobre la renta diferido por la distribución de dividendos o utilidades que las sociedades que consolidan fiscalmente distribuyeran entre sí con anterioridad al ejercicio de 2010 es a todas luces inconstitucional.

BIBLIOGRAFIA

ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO
DERECHO FISCAL
20ª Edición
Editorial THEMIS, S.A. DE C.V.
México 2006.

BURGOA ORIHUELA, IGNACIO
LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES
39ª Edición
Editorial PORRÚA
México 2007.

CALVO NICOLAU, ENRIQUE
TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Editorial THEMIS
México 1997.

E. STIGLITZ JOSEPH
LA ECONOMÍA DEL SECTOR PÚBLICO
3ª Edición
Editorial ANTONI BOSCH
España 2000.

HALLIVIS PELAYO MANUEL
TRATADO DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE
MÉXICO

1ª Edición

Editorial TAXXX.

JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO
LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO

9ª Edición

Editorial Thomson

México 2004.

LABRADOR GOYONECHE FRANCISCO JAVIER y PENILLA GUERRERO,
GERARDO

CONSOLIDACIÓN FISCAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

México.

NAVARRO RODRÍGUEZ ALBERTO

LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

Editorial THEMIS

México 2002.

SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO
DERECHO FISCAL MEXICANO

6ª Edición.,

Editorial PORRÚA

México 2008.

URESTI ROBLEDO, HORACIO
LOS IMPUESTOS EN MÉXICO: RÉGIMEN JURÍDICO

Editorial TAX

México 2002.

HEMEROGRAFIA

BRIZ PINTOS, SANTOS E.
REFORMA FISCAL 2008: ACUERDOS DESACUERDOS
Revista Puntos Finos,
Editorial DOFISCAL LEXIS NEXIS
Año VI, vol. XX, núm. 137,
2ª quincena octubre 2007, págs. 17-24
México.

MORALES MEDRANO, RAÚL,
ASPECTOS RELEVANTES DE LA QUINTA Y SEXTA RESOLUCIÓN
DEMODIFICACIONESA LA RMFA ASPECTOS
Revista Puntos Finos
Editorial DOFISCAL LEXIS NEXIS
Núm. 114, 1ª Quincena noviembre de 2006.
México.

LEGISGRAFIA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
16ª Edición
Editorial THEMIS
México 2010.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
16ª Edición
Editorial THEMIS
México 2010.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO
1ª Edición,
Editorial PORRÚA
México 2001.

OTRAS FUENTES

Semanario Judicial de la Federación 1917-2010.

Iniciativa y Exposición de Motivos del Ejecutivo Federal, por medio del cual se reforma el régimen de consolidación de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Dictamen de la Cámara de Diputados respecto a la discusión de las reformas del régimen de consolidación de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dictamen de la Cámara de Senadores respecto a la discusión de las reformas del régimen de consolidación de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

JURISPRUDENCIA

REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES DEBE COMPRENDERSE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONTROVERTIDA.

Tesis 114/2008. Segunda Sala de este Alto Tribunal. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVIII, Septiembre de 2008, página 260.

CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno; Tomo: XIV, Agosto de 2001. Tesis: P./J. 96/2001. Página: 6.

CONSOLIDACIÓN FISCAL. VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno; Tomo: XIV, Octubre de 2001. Tesis: P./J. 122/2001. Página: 12.

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

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno Tomo: XIV, Agosto de 2001. Tesis: P./J. 95/2001. Página: 5.

IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS.

Tesis 2a. LXXXVIII/2001 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Junio de 2001, página 306.

RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.

Tesis Aislada emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación 38 Tercera Parte, página 53.

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Tesis P./J. 123/2001 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Octubre de 2001, página 16.

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 809 DE LA LEY DE LA MATERIA (ADICIONADO POR DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1986), VIOLA LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD QUE CONSAGRA EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.

Tesis P./J. 46 6/90 emitida por el Pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Primera Parte, Enero a Junio de 1990, página 75

RENTA. EL PÁRRAFO PRIMERO DE LA FRACCIÓN XXXIII DEL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE FUE EMITIDA LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.

Tesis 2a. LXV/2003 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 303.

GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE.

Tesis 1a./J. 50/2003 emitida por la Primera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Septiembre de 2003, página 126.

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

Tesis: P./J. 95/2001 emitida por el Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Agosto de 2001, página 5.

RENTA. EL PÁRRAFO PRIMERO DE LA FRACCIÓN XXXIII DEL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE FUE EMITIDA LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.

Tesis: 2a. LXV/2003 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 303.