

INCORPORADA A LA UNAM. CLAVE 8183-09

**LAS PÉRDIDAS FISCALES EN EL RÉGIMEN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A:
BEATRIZ NÚÑEZ MARINES**

ASESOR: MTRO. LUIS MERCURIO PÉREZ CONTRERAS

TLALNEPANTLA, ESTADO DE MÉXICO. 2013



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.

**LAS PÉRDIDAS FISCALES EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

DEDICATORIA

A mis padres Andrés Núñez Cortés y Guadalupe Marines Martínez, por siempre estar conmigo, por enseñarme y alentarme a ser una mejor persona y a cumplir mis sueños, por educarme como lo hicieron, por hacerme saber que todo esfuerzo es siempre bien recompensado, por mostrarme el camino, por demostrarme la pasión por las cosas que nos gustan, simplemente por ser mis padres los amo y gracias.

A ti, Paola A. Núñez Marines la mejor hermana y amiga que alguien puede tener, por apoyarme en todo, por ser parte fundamental en mi vida, por amarme y compartir todo conmigo y enseñarme a disfrutar de las pequeñas cosas de la vida y a ti Angélica Marines Martínez por ser parte fundamental de todo esto gracias.

A ustedes, familia Granados Marines y González Millán, por apoyarme siempre y estar cuando los necesito, por estar en mi vida y enseñarme tanto y demostrarme que la familia siempre estará ahí, los amo.

A mi maestro Samuel Raúl Camacho Martínez, por confiar en mi y por enseñarme la pasión, amor y dedicación que se le debe de tener a nuestra profesión, a los maestros Gerhard Achar Zavalza y Luis Mercurio Pérez Contreras por ser excelentes maestros y un ejemplo a seguir.

Y a todos mis amigos, por ser parte de esto, por su apoyo y amistad a lo largo de nuestras vidas los quiero y por enseñarme que a pesar del paso del tiempo siempre estaremos juntos.

INDICE

TEMA: LAS PÉRDIDAS FISCALES EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I: RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	8
1.1 Antecedentes históricos del Régimen de Consolidación Fiscal	12
1.1.1 Origen del Régimen de Consolidación Fiscal en México	13
1.1.2 Primera Etapa (1982-1998)	16
1.1.3 Segunda Etapa (1999-2001).....	18
1.1.4 Tercera Etapa (2002-2004).....	20
1.1.5 Cuarta Etapa (2005-2009)	21
1.1.6 Quinta Etapa del Régimen de Consolidación Fiscal	21
1.2 Estructura y Funcionamiento del Régimen de Consolidación Fiscal ...	22
1.2.1 Partes	23
1.2.1.1 Sociedad Controladora o Holding	23
1.2.1.2 Sociedad Controlada o Subsidiaria.....	27
1.2.1.3 Quienes no pueden ser consideradas sociedades controladas ni controladoras	29
1.2.2 Obligaciones de las empresas que tributen en el Régimen de Consolidación Fiscal.....	30
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, PRINCIPIOS, TEORÍAS Y ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL	36
2.1 Principio de Irretroactividad en las Leyes Tributarias	38
2.1.1 Artículo 14 Constitucional	39
2.2 Principio de Equidad y Proporcionalidad	46
2.3 Principio de Certidumbre	47
2.4 Principio de Legalidad.....	48
2.5 Teoría de los Derechos Adquiridos.....	51
2.6 Teoría de los Componentes de la Norma	59
2.7 Principio de Neutralidad.....	62
2.8 Artículo 16 Constitucional	62
2.8.1 Principio de Legalidad.....	63

2.9 Artículo 17 Constitucional	63
CAPÍTULO III: REFORMA A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2010 Y SU EFECTO EN DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO	69
3.1 Reforma en cuanto al diferimiento del impuesto sobre la renta en el régimen de consolidación fiscal cambiar.....	70
A. Argumentación del ejecutivo para la propuesta de reforma.....	73
B. Argumentación de la Comisión Dictaminadora	74
3.2 Diferimiento de los Impuestos en la Consolidación.....	76
3.3 Las pérdidas fiscales	78
3.4 Determinación del Resultado Fiscal.....	79
CAPÍTULO IV: APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD A LA REFORMA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN DE 2010	86
CONCLUSIONES	89
BIBLIOGRAFÍA	92

INTRODUCCIÓN

El presente estudio no pretende cuestionar cada uno de los elementos del Régimen de Consolidación Fiscal, ni los distintos tratamientos fiscales aplicables a las operaciones que éste realiza, sino analizar su naturaleza legal como un régimen optativo de tributación para las personas morales en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en específico el manejo de las pérdidas fiscales para efectos del diferimiento del impuesto a la luz del principio constitucional de irretroactividad de las leyes consagrado en el artículo 14 constitucional.

El Régimen de Consolidación Fiscal surge por la necesidad de reconocer la existencia de las unidades económicas integradas por un conjunto de diversas sociedades, las cuales están sujetas a un control común, y por lo mismo se les considera y se les trata como si fueran una sola entidad y no como sociedades independientes.

Este sistema de tributación nace en nuestro país desde hace tres décadas, inspirándose en el principio de neutralidad para la estructura de negocios, permitiendo que sus efectos trasciendan del ámbito tributario al económico del país, al fomentar la inversión nacional con todos los beneficios que esto implica.

El Régimen de Consolidación Fiscal es uno de los sistemas de tributación que se encuentra contemplado dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta para personas morales, siendo considerado como un régimen optativo de tributación frente al régimen general de personas morales.

Este Régimen se distingue básicamente del Régimen General y del Simplificado, en cuanto a que permite que dos o más personas morales tributen de manera conjunta el Impuesto sobre la Renta como si se tratara de una sola entidad.

Dentro de la Consolidación Fiscal existen dos tipos de sociedades: la Controladora y la Controlada, en la cual cada una determina el Impuesto sobre la Renta a cargo, y una vez determinado, las Sociedades Controladas en lugar de enterar el pago del impuesto al Servicio de Administración Tributaria, sube tal impuesto a la Sociedad Controladora, para que ésta efectúe el pago del Impuesto sobre la Renta por todo el grupo consolidado, como si se tratara de un solo ente.

Las reformas no han pasado por alto este Régimen, ya que ha sufrido varias de ellas a través del tiempo, una de las últimas y de las más importantes y trascendentes fue la del 2010, afectando específicamente el tema de las pérdidas que es el tema que trataremos en el presente estudio, esta reforma produjo efectos inconstitucionales al reducir el plazo de 10 a 5 años para amortizar tales pérdidas fiscales, sin tomar en cuenta las consecuencias de la misma.

Dicha reforma persigue fines estrictamente recaudatorios, sin tomar en cuenta el impacto negativo, el cual afecta directamente a la inversión, la realidad es

que hoy nos encontramos en un mundo global donde las empresas multinacionales representan un factor importante para la economía mundial, lo cual puede determinar el crecimiento de un país como es el caso de Brasil o el estancamiento o retroceso de otros, por lo que tales flujos de efectivo buscan países atractivos fiscalmente hablando que les otorguen beneficios que en otros países no les dan.

Si bien es cierto, que el Régimen de Consolidación Fiscal, es un régimen optativo de tributación, también lo es que por tal circunstancia no se justifica que las reformas legales realizadas a tal régimen, no estén bajo el control constitucional.

El principal problema que enfrenta este Régimen, es que al ser considerado como optativo, se le ha negado el acceso a la Justicia ante excesos legislativos que violan las garantías individuales consagradas en nuestra Carta Magna, tales como el principio de irretroactividad de las leyes en perjuicio de persona alguna.

Por tal motivo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, juega un papel muy importante en estos casos debido a que son ellos los que deciden si son o no legales las reformas hechas a las leyes.

Específicamente en este tema de la reforma del 2010, al encontrarse la mayoría de los contribuyentes en un estado de indefensión solicitaron el amparo, por lo que estuvo en las manos de nuestro máximo tribunal decidir sobre la procedencia o improcedencia de estos que tenían como acto reclamado, las reformas a la ley de Impuesto sobre la Renta en las que se reduce el plazo de diferimiento del impuesto de 10 a 5 años.

La realidad es que el Régimen de Consolidación Fiscal ha sido poco explorado y de escaso estudio, a pesar de que actualmente en nuestro país existen alrededor de 422 grupos empresariales que consolidan sus resultados para fines fiscales, los cuales se encuentran catalogados en el grupo de Grandes Contribuyentes, en los que se encuentra concentrada gran parte de la riqueza de nuestro país.

|
|
|

CAPÍTULO I
RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN
FISCAL

CAPÍTULO I. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

A través del tiempo y debido a los cambios que ha tenido la sociedad, las empresas buscan su crecimiento no solamente ampliando sus volúmenes de producción sino también creando empresas, asociándose para diversificarse, incursionando en nuevos campos o desarrollando servicios que y productos complementarios a los que ya manejan, para así lograr su objetivo de crecimiento.

Lo anterior se refiere a que dentro del ambiente de globalización en el cual nos encontramos hoy en día, el desarrollo e integración de las economías y la evolución en la forma de hacer negocios han ocasionado que la mayoría de las empresas se organicen a través de diversas estructuras corporativas o se constituyan en varias personas morales con objetivos individuales concretos, que a su vez forman parte de un mismo grupo, creando así la estructura conocida como Consolidación, la cual tiene un origen histórico y un origen dentro del Derecho.

Dentro del Derecho existen varias ramas y para el tema que trataremos las principales y las que debemos conocer son por un lado el Derecho Financiero, el cual comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado. Para ello cuando enfocamos esta materia exclusivamente hacia la obtención de recursos estamos frente al llamado Derecho Fiscal, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que se generan con esta actividad.

El Derecho Fiscal de acuerdo a los principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el fisco y de acuerdo al Tribunal Fiscal de la Federación en pleno de 19 de noviembre de 1940 resolvió que la definición sería “El Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a la vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente se puede considerar como una verdadera rama autónoma del Derecho, y características especiales, que si lo distinguen en el campo del Derecho Administrativo y del Derecho Público, con mayor razón los distinguen del Derecho Civil”.

El término “Fiscal” proviene de la voz latina *fisco*, que quiere decir *tesoro del Emperador*, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto, lo fiscal también se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el “fiscos” o “erario”, como también se le conoce debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador (fisco) y el del pueblo (erario).

No fue sino hasta finales del siglo XVIII, con la discusión de las ideas surgidas de la Revolución Francesa, cuando salió completamente renovada la concepción ética política del tributo, considerándolo como uno de los más nobles deberes del ciudadano; no se consideró ya a la imposición como un

simple atributo de la soberanía, sino como un medio necesario a fin de que el estado pueda prestar los servicios públicos.

En términos generales, el Derecho Fiscal es aquella parte del Derecho Financiero que estudia los aspectos jurídicos de los impuestos, de cómo se captan los ingresos necesarios para la vida y funcionamiento del Estado. De acuerdo con **Rafael de Pina Vara**, en la definición que nos da su diccionario entendemos por Derecho Fiscal al "conjunto de disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, Entidades Federativas o Municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos";¹ **De la Garza** define al Derecho Fiscal como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos contenciosos que pudieran surgir y a las sanciones establecidas por su violación.²

De las anteriores definiciones se desprende la facultad del Estado de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones, como son sufragar los gastos públicos y satisfacer los servicios públicos, y si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no debe, ni puede ser anárquico, esto debe siempre ceñirse a la ley y en ningún momento salvo excepciones como en caso de guerra o epidemia, podrá actuar sobre las garantías constitucionales que nos otorga nuestra Carta Magna.

Se ha considerado que el término de fiscal es más preciso y un tanto más conveniente, sin embargo algunos tratadistas lo llama Derecho Tributario.

De lo anterior podemos entender más claramente de que parte del Derecho se desprende el Régimen de Consolidación Fiscal, a ahora analizaremos el origen histórico del mismo.

El vocablo consolidación viene del latín *consolidatio*, -ónis, de acuerdo con la definición del diccionario de la lengua española, significa acción y efecto de consolidar; a su vez, consolidar del latín *consolidare*, en las acepciones que nos interesan para nuestro estudio, significa: reunir, volver a juntar lo que antes se había quebrado o toro, de modo que quede firme, reunirse en un sujeto atributos de un dominio antes disgregado.

Los primeros en "consolidar" sus estados financieros básicos fueron los grandes grupos corporativos nacionales y transnacionales, durante los siglos XVI a XVII, el desarrollo de estos grandes grupos se debió en gran parte a que mientras el mismo consorcio realice más actividades dentro de la misma cadena productiva de bienes o servicios, mayor será su utilidad global, es decir,

¹ Cfr. Pina Vara, Rafael, *Diccionario de derecho*; Editorial Porrúa, 12 ed., México, 2000; pp.410.

² Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1998; pág.

que cuando se tiene un mayor número de procesos que hace una cadena productiva, las contraprestaciones correspondientes permanecen dentro del grupo y por lo mismo se obtiene un mayor número de utilidades para los inversionistas al reducir la salida de efectivo para pagos a terceros.³

Dentro del tema de la Consolidación existen dos tipos, la Consolidación Fiscal y la Consolidación Financiera, las cuales son totalmente diferentes, pero tienen un mismo origen que es el de “reconocer la existencia de las “unidades económicas” formadas por un conjunto de sociedades sujetas a un control común, cuyos desempeños financieros y fiscales deberían medirse como si se tratara de un solo ente y no como un grupo de sociedades independientes.”⁴

De acuerdo a lo anterior, nos damos cuenta que lo más importante de la Consolidación cualquiera que sea el caso ya sea fiscal o financiera es la “unidad económica”, la cual surgió del reconocimiento del Estado considerándolas como grupos de sociedades, las cuales pertenecen a una misma persona o están sujetas a un control común, éstas debían de encontrar la manera de conocer el rendimiento del negocio de manera conjunta para los inversionistas, para así saber la realidad financiera, por lo anterior nació la Consolidación Financiera.

Mientras que la Consolidación Fiscal supone la existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y que ejercen sus derechos y responden a sus obligaciones en forma individual, pero pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado. Esto les permite diferir el gravamen respecto de actos jurídicos celebrados entre las empresas del grupo y les da la posibilidad de deducir las pérdidas fiscales de una de ellas contra las utilidades fiscales de otras.⁵

Al haber surgido las unidades económicas y autorizarlas el Estado surgió la necesidad de establecer nuevos criterios respecto de la relación tributaria formada por las unidades económicas y el Estado, otro punto importante es el doctrinario, el cual establece la necesidad de que los Estados mantengan políticas de “neutralidad fiscal”, es decir, que el Régimen Fiscal interno no influya totalmente en la toma de decisiones de negocios, ya que estas decisiones deben ser totalmente comerciales y no para obtener beneficios tributarios.

Respecto a la naturaleza que la Consolidación Fiscal tiene en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente:

³ Loyo Ríos, Francisco Luis. *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal* 2da. Edición. Ed. Dofiscal, México 2010. P. 4

⁴ *Ibíd*em

⁵ Cfr. Calvo, Nicolau, Enrique. *Comentarios a la Reforma Fiscal 1999*, Ed. Themis, México, 1999, pp. 93 a 97.

CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN. *El régimen de consolidación fiscal, en términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aún cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales. Entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratar de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas de otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual.⁶*

La necesidad de la creación de estas unidades económicas han sido reconocidas aquí en México por la Comisión Nacional de Valores y por los Principios Internacionales de Contabilidad, obligando a los grupos de empresas a consolidar sus estados financieros para dar a conocer sus resultados reales.

Éste Régimen es parte de la rama del Derecho Tributario, por lo tanto regulado normativamente y dicha normatividad, debe ser compatible con las realidades sociales que pretende regular para satisfacer así los requerimientos y necesidades de la sociedad.

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

A finales del siglo XIV, por las modificaciones entre las relaciones políticas de los países europeos, principalmente entre Alemania e Italia, trajo varias consecuencias en materia comercial e industrial, lo que ocasionó que surgieran agrupaciones de negocios los cuales permitieran obtener ciertos beneficios tanto económicos, políticos y sociales. Estas agrupaciones son las primeras noticias que se tienen de empresas unidas que trataban de obtener un beneficio, las cuales se han ido desarrollando a través del tiempo.

La administración de estas primeras agrupaciones, era un tanto precaria, así que para que se diera un desarrollo real de estas empresas agrupadas, se creó un Régimen llamado Consolidación Fiscal, para poder regir a dichas agrupaciones, el cual en ese entonces consistía en que un grupo de empresas

⁶ Tesis P./J120/2001, Jurisprudencia. Novena época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta.

determina conjuntamente sus resultados fiscales, con la intención de que exista un efecto de neutralidad para las operaciones comerciales realizadas entre ellas, eso ayudaba a las empresas a lograr una mayor eficiencia en su organización y administración.

1.1.1 ORIGEN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

A lo largo de la historia, las empresas han tenido que organizarse a través de diversas estructuras, obedeciendo a varias razones y necesidades en las que entran algunas de tipo jurídico, esto para conocer las disposiciones legales aplicables a la actividad en la que participaran.

Después de la Independencia, el país se enfrentó a una crisis política, durante la cual peligró incluso la soberanía de nuestro país, pero las luchas contra propios y extraños, concluyeron con el triunfo de la República y el establecimiento en definitiva de la forma democrática y federal del Gobierno Mexicano.

En el periodo Porfirista gracias a la labor de Matías Romero y José Limantour, se logro la reorganización de los impuestos, sin que se pudieran proponer reformas esenciales; pero fue justo en la época revolucionaria cuando operó una política fiscal que ocasionó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921⁷, con lo cual inicio la implantación del Impuesto sobre la Renta; el cual gravó los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a crédito y de participantes o dividendos en las empresas.

Desde la vigencia de esta Ley se señaló como sujetos del pago del Impuesto sobre la Renta a los mexicanos y a los extranjeros, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio mexicano, obligándoles a calcular la tasa sobre las ganancias, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

En el año de 1924, se promulgó la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, esta no fue transitoria como la del Centenario y marcó el inicio del “sistema cédular” de gravamen que rigió a nuestro país durante un periodo de cuarenta años.

A diferencia de la Ley del Centenario, esta Ley para la Recaudación no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, para la determinación de la base gravable, lo cual permitiría que se efectuarán las deducciones de los ingresos; por lo cual esta Ley constituye el antecedente

⁷ Primera LISR es en realidad un mero antecedente. Fue promulgada siendo Presidente Constitucional el General Álvaro Obregón y el Secretario de Hacienda, Don Adolfo de la Huerta el 20 de julio de 1921, estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio.

más remoto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya que además de ser una ley permanente, permitió que sólo se gravara la utilidad.

Es el año 1925, en el cual se aprobó la tercera Ley al respecto, y la primera en llamarse como tal Ley de Impuesto sobre la Renta, expedida por el Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles y por el Secretario de Hacienda el Ingeniero Alberto J. Pani, la cual rigió por un periodo de dieciséis años, en la cual se definió que eran los ingresos, asimismo se reguló por primera vez el pago del impuesto por parte de grupos corporativos que constituían unidades económicas; el primero reglamento se publicó el 22 de abril de 1925 y el segundo el 18 de febrero de 1935.

Es en el Reglamento de 1925, en el cual se permitió por primera vez que un grupo de sociedades con personalidad jurídica distinta tuvieran una relación de negocios entre sí, que fusionaran su contabilidad y su administración y de manera optativa sus declaraciones fiscales, sin embargo en el año de 1940 hubo una modificación a dicho reglamento que consistía en hacer obligatoria la presentación de una sola declaración por parte del grupo consolidado.

Es en 1941 cuando entra un nuevo régimen establecido en el Reglamento de este mismo año, en el cual se realizaron varias modificaciones necesarias para la transformación de la estructura económica de nuestro país, en el intenso desarrollo industrial, así como por el cambio de criterio en la política fiscal, cuyas doctrinas más avanzadas aconsejaban fincar las bases de la recaudación en impuestos directos sobre los rendimientos, en vez de acudir a los impuestos indirectos sobre la producción, importación o venta de mercancías o servicios.

Algunas de estas modificaciones son las siguientes, que cuando diversas sociedades con personalidad jurídica tuvieran negocios “íntimamente ligados entre sí”, deberían de presentar una sola declaración comprendiendo el total de los ingresos percibidos por todas ellas.

Las reformas de esta Ley y de su Reglamento, aparecieron agregadas a los artículos entonces existentes, mediante párrafos que con frecuencia no correspondían con el encabezado. En ocasiones se tuvo que recurrir al mismo número del precepto vigente, y para distinguir la reforma se comenzó a usar la expresión “bis”; pero ni de esta manera encajaban las reformas dentro del artículo de la Ley, aún cuando faltaban caracteres normativos por definir y precisar la base del gravamen, dando oportunidad a litigios ante los Tribunales.

En los casos anteriores los artículos del Reglamento, por no incluir las reformas sustanciales, fueron tachados de inconstitucionales, debido a que su redacción rebasaba los límites que la Constitución establecía como la facultad reglamentaria. Todo está hacia de difícil comprensión los preceptos aplicables y se prestaba a errores y confusiones, lo cual se traducía en el menoscabo de la recaudación o en litigios con particulares.

El 30 de Diciembre de 1964, la Ley de Impuesto Sobre la Renta se dividió en dos Títulos, uno para las personas morales y otro para las personas físicas, y

por primera vez se permitió la disminución de pérdidas fiscales de los ejercicios anteriores, y su Reglamento se publicó el 4 de octubre de 1977, es decir, trece años después de la entrada en vigor de la misma.

Esta nueva ley señalaba que eran sujetos del Impuesto sobre la Renta “las unidades económicas sin personalidad jurídica”; solo en los casos en que la misma ley previera que se gravara en conjunto el ingreso de tales unidades económicas; también establecía que serían sujetos del impuesto los ingresos globales de las empresas, las personas físicas y las morales que realizaran actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, así como las unidades económicas sin personalidad jurídica cuando realizaran tales actividades.

En 1973 se publicó el “Decreto que concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomenten el Desarrollo Industrial y Turístico del país”, con la finalidad de promover la inversión mexicana, regular y aminorar la inversión extranjera, dirigiéndose a los sectores manufactureros y turísticos; permitiendo la unión en una sola base gravable, los resultados fiscales de las Sociedades, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 1973, creando un sistema de beneficios que ayudan a la capacidad operativa y financiera de las empresas sin producir, en general, es un sacrificio fiscal o que de producirlo implicaría un simple diferimiento en los pagos de impuestos.

Dentro de la exposición de motivos de este Decreto, se estableció lo siguiente:

“[Considerando] Que tanto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 13, como la Ley de Impuesto sobre la Renta en sus artículos 3º. Fracción III y 17, consideran sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria a las unidades económicas por lo que, con fundamento en estos ordenamientos así como en lo dispuesto por el artículo 19 fracción VII de la última Ley citada y conforme al principio de neutralidad fiscal, se otorga tratamiento similar a la empresa que se organiza en sucursales y a la que recurre al sistema de sociedades filiales...”⁸

Como se puede observar, el Decreto se fundó en el principio de neutralidad, lo cual confirma que el Régimen de Consolidación Fiscal obedece a la necesidad de establecer reglas fiscales que no influyan de manera determinante en las decisiones de los negocios o de las empresas, respecto a la forma de organizarse y realizar sus objetivos comerciales, esto hasta el 2009, ya que en el 2010 el principal objetivo y en el que se basa ahora es el de favorecer el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo durante un periodo razonable ahora de 5 años.

Es en este Decreto en el que se establece por primera vez un sistema integral con reglas específicas, a través del cual un conjunto de sociedades que reunían determinadas características podía agrupar sus resultados fiscales individuales para así obtener un resultado fiscal único, con la posibilidad de lograr un diferimiento importante del impuesto; dicho diferimiento debía de

⁸ “Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país” publicado en el DOF el 20 de junio de 1973

revertirse cuando alguna de las sociedades que formaban parte de la unidad económica abandonara el grupo, es decir, se desincorporara el mismo.

La existencia de una unidad económica se reconocía, para efectos fiscales, mediante autorización emitida por el fisco federal y, una vez otorgada debía continuar tributándose como una unidad económica hasta en tanto se obtuviera una autorización para dejar de hacerlo.

La Ley del 30 de diciembre de 1980 continuó con el sistema general establecido por la Ley de 1973, consideró por primera vez un ajuste al costo comprobado de adquisición de acciones para determinar la ganancia por enajenación, asimismo incluye por vez primera la definición para las sociedades “controladoras” o “holding”.

1.1.2 PRIMERA ETAPA (1982-1998)

Mediante las reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta que entraron en vigor el 1 de enero de 1982, se estableció por primera vez el Régimen de Consolidación Fiscal, vía artículo transitorio del artículo 23 del 31 de diciembre de 1981, estableciendo lo siguiente:

“Las sociedades controladoras que sean fomento en los términos del Decreto que concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 1973, podrán optar para consolidar en términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y para ello necesitan obtener autorización de las autoridades fiscales, cuando la obtengan dejarán de gozar de los beneficios y estímulos que establece el Decreto a que se refiere este artículo”.⁹

El artículo transitorio canaliza a las empresas de fomento a que se clasifiquen dentro de dicho Capítulo, por lo cual es formalizado el Régimen de la Consolidación Fiscal.

Asimismo es en el Capítulo denominado “De las sociedades mercantiles controladoras”, en el cual dicho régimen supone:

“La existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y que ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual; pero que pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado.”¹⁰

⁹ Artículo 57-H Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1982

¹⁰ Disponible en la página www.cronica.diputados.gob.mx, año II, No. 6, Cámara de diputados, Diciembre 2001, pág.298

De acuerdo a la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1982 se propuso suprimir el Decreto de 1973 por las siguientes razones:

Constituye un incentivo que, por lo estricto de los requisitos, sólo ha estado al alcance de las grandes empresas.

Es conveniente suprimir la exención a las ganancias de capital por enajenación de acciones de las sociedades de fomento.

Incorporar un sistema general y optativo de consolidación de resultados dentro de la Ley de ISR.

Por lo anterior, en disposición transitoria para 1982 se estableció la supresión del citado decreto además de poner como fecha límite el 31 de diciembre de 1983, formar la opción a las sociedades de fomento a consolidar sus resultados conforme al Capítulo IV del Título II de la LISR vigente a partir del 1º de enero de 1982.

Las alternativas fundamentales de este nuevo Régimen eran sin lugar a dudas las siguientes:

La amortización de pérdidas en forma inmediata contra las utilidades generadas por las otras compañías del mismo grupo.

Aprovechar la deducción adicional en forma consolidable.

Libre flujo de dividendos entre las empresas del grupo provenientes de superávit por revaluación que a través de resolución miscelánea permitía que se pagaran sin retención alguna, siempre y cuando dichos dividendos no salieran del grupo.

El 1 de enero de 1989 entró en vigor la Ley de Impuesto al Activo, estableciendo ese gravamen como un impuesto mínimo del ISR. Sin embargo, aunque se creó como un impuesto mínimo del ISR y, por ende, existe una íntima relación entre el ISR y la LIMPAC, que no incluía disposiciones para regular este Régimen.

Un estudio elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante el ejercicio fiscal de 1996, concluyó:

“Los grandes grupos corporativos en México que consolidan fiscalmente, prácticamente no contribuyen en el Impuesto sobre la Renta, es decir, no consolidan y se han convertido en grandes recaudadores de impuestos indirectos y retenedores de impuestos sobre nóminas”.

De manera tal que se observó que dentro del régimen existen diversas ambigüedades que era necesario reconsiderar.

Como parte de un paquete de reformas fiscales que contenía el Decreto que modificó diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales, publicado el

31 de diciembre de 1998, en relación a la Consolidación Fiscal, entre otros se le adicionó su segundo párrafo a la fracción II del entonces artículo 57-E, para decir en esencia lo siguiente:

“Artículo 57-E, lo que actualmente es el **artículo 68** establece que las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o una sociedad controlada que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 55 (actualmente artículo 61) de esta Ley, y que en los términos del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo **se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad de la pérdida fiscal consolidada, deberían adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal constituida del ejercicio en que se pierde el derecho a disminuirlas...**para estos efectos, las pérdidas de la controladora que se adicionen a la utilidad fiscal consolidada o se disminuyan de la pérdida fiscal consolidada, serán aquellas distintas de las que deriven de su actividad como tenedora de acciones de sus sociedades controladas, y que de no haber consolidado, la controladora no hubiera podido disminuirlas en los términos del artículo 55 (actualmente artículo 61) de esta Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Podemos concluir esta etapa con un breve resumen de lo ocurrido¹¹:

- Se introdujo por primera vez la consolidación fiscal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante la adición del Capítulo IV del Título II.
- La etapa de la Consolidación Fiscal se realizaba al 100% de la participación accionaria que la sociedad “holding” o “controladora”, mantenía en el capital social de sus “subsidiarias” o “sociedades controladas”.
- Existían dos criterios para identificar si una sociedad tenía el carácter de “controladora”, el primer criterio se basaba en el “control accionario” y el segundo en el “control efectivo”.
- Se neutralizaban ciertas operaciones dentro de la base del impuesto realizadas entre empresas del grupo.
- Los recursos correspondientes al ISR a cargo de las sociedades controladas fluían de éstas a la sociedad controladora que, después de realizar los cálculos correspondientes a la consolidación fiscal, pagaba al fisco, exclusivamente, las cantidades correspondientes a la misma conservando el excedente.
- Se permitió a los residentes en el extranjero consolidar para efectos fiscales.
- La consolidación fiscal se permitió en el IMPAC a partir del segundo año de existencia del impuesto (1990) y duró hasta que fue abrogado en el 2007.

¹¹ Cfr. Loyo Ríos, op. Cit. Pág. 31

1.1.3 SEGUNDA ETAPA (1999-2001)

Es hasta el año de 1999 donde el Régimen de Consolidación Fiscal sufre una reforma sustancial, que consistió en limitar el diferimiento del Impuesto sobre la Renta hasta un 60% de la participación accionaria, creando dos categorías de sociedades controladoras: las sociedades controladoras puras y las sociedades controladoras operativas. Se considera una sociedad controladora pura cuando menos del 80% de sus ingresos provienen de sus actividades como tenedora de acciones, en caso contrario estaremos frente a una sociedad controladora operativa; la importancia de saber qué clase de sociedad controladora tenemos, esto radica en la forma en que se incluirá en el proceso de consolidación. En el caso de las sociedades controladoras operativas, solo será posible consolidarlas al 60%, mientras que las controladoras puras se podrán consolidar en hasta un 100%.

La inclusión del concepto “participación consolidable”, con el que se limitaron los efectos de la consolidación únicamente al 60% del resultado fiscal de las sociedades controladas y la sociedad controladora, que integraban el grupo. La oposición consistía básicamente en que...”al eliminar la neutralidad del mismo estamos en presencia de una enfermedad terminal, ya que los grupos de empresas que hoy consolidan fiscalmente y que tienen un control accionario de 99.9%, buscarán la forma de centralizar operaciones y fusionar empresa, y eventualmente, llegado el momento, abandonar la consolidación fiscal.”¹²

Algunos datos importantes de esta etapa son las siguientes¹³:

- Se introducen ciertas reformas al régimen que restringen sus beneficios de manera muy drástica.
- Se incorpora el concepto de “sociedades controladoras puras”, las cuales consolidaban al 100% de su participación accionaria, mientras que las “sociedades impuras” debían de hacerlo al 60% de la misma.
- Se incluyó en la Ley el concepto denominado “participación consolidable”, conforme al cual la consolidación fiscal se realizaría al 60% de la participación accionaria de la sociedad controladora tuviera en el capital social de sus sociedades controladas.
- Desapareció el criterio de “control efectivo” para determinar si una sociedad podía considerarse como controladora.
- Los recursos correspondientes al pago del ISR de las sociedades que formaban el grupo de consolidación fiscal dejaron de fluir hacia la sociedad controladora. Conforme a las nuevas reglas, las sociedades que formaban parte del grupo de consolidación fiscal debían entregar al fisco, directamente, el importe, del ISR provisional y anual a su cargo como si no consolidaran.

¹² Montiel Castellanos Alberto. “*La Consolidación fiscal (una muerte anunciada)*”, boletín 18-1999 del Comité Técnico Nacional Fiscal, Instituto Mexicano de Especialistas en finanzas.

¹³ Loyo Ríos., op. Cit. pág. 32, 33.

- Se prohibió a las sociedades residentes en el extranjero consolidar fiscalmente.
- El régimen de las pérdidas fiscales generadas a nivel individual y aplicadas en el resultado fiscal consolidado cambió , de manera que tal aplicación dejó de ser definitiva y pasó a estar condicionada a que la pérdida fiscal individual fuera agotada por la sociedad que la generó dentro del plazo de 10 años desde nuestro punto de vista, con esta reforma se inició el camino hacia la transformación filosófica del régimen de consolidación fiscal que culminó con la reforma en vigor a partir de 2010, mediante la cual el régimen dejó de preocuparse por lograr una neutralidad fiscal permanente para los grupos corporativos organizados en sociedades independientes respecto de quienes se organizan en sociedades individuales con departamentos internos, pasando a convertirse simplemente en un medio de favorecer, según se dijo en la iniciativa de decreto presentada por el Ejecutivo Federal, “*el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo*” durante un “*periodo razonable*” (cinco años).

1.1.4 TERCERA ETAPA (2002-2004)

En el año 2002 se vuelve a modificar la Ley, pero esta vez con motivo de los juicios de amparo ganados por varias empresas que consolidaban fiscalmente, reforma que dura hasta el 2003, lo que permitió en la realidad tributaria nacional la coexistencia de tres Regímenes de Consolidación Fiscal, el de 1998, el de 2001 y el de 2002.

Esta tercera etapa a pesar de ser muy corta tiene varios acontecimientos¹⁴:

- Inicia con la abrogación de la LISR de 1980.
- Entra en vigor la LISR del 2002, en donde se regula el régimen de consolidación fiscal en el capítulo VI del Título II, en los artículos 64 a 78.
- Desaparece el concepto de sociedades controladoras “puras”, por lo que todas las sociedades en una consolidación fiscal aportan sus utilidades y sus pérdidas en participación consolidable del 60%.
- Se modificó la base del impuesto consolidado, eliminando algunos elementos que, hasta el 2001, se conocían como “conceptos especiales de consolidación”.
- Se considera a la fusión de sociedades que forman parte de una consolidación fiscal como una desincorporación de la sociedad fusionada (lo cual obliga a determinar el impuesto que se difirió por su participación como sociedad controlada, a lo largo de vida de la consolidación fiscal).

¹⁴ Idem pág. 34

- Modificaron ciertas reglas en materia de pérdidas por enajenación de acciones; se cambian las reglas para determinar el costo fiscal de las acciones, así como el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada (CUFIN).

1.1.5 CUARTA ETAPA (2005-2009)

En el 2005 entraron reformas que dieron marcha atrás a los cambios de 1999.

Se abandonó la limitante de la participación consolidable (60%) y se retomó el criterio que permite a los grupos de consolidación determinar sus resultados consolidados en proporción a la tenencia accionaria de las empresas controladas, por las empresas controladoras, la Consolidación Fiscal vuelve a realizarse en la participación accionaria promedio que la sociedad controladora tenga en sus controladas. Además, todas las sociedades controladoras consolidan en una participación consolidable del 100%.

Con las reformas a la LISR en el 2005, se establecen nuevas reglas, que se resumen en los siguientes puntos:

- a) Se vuelve a permitir la consolidación en la participación accionaria promedio que la sociedad controladora tenga en sus controladas.
- b) Se permite de nueva cuenta la consolidación al 100%
- c) Se permite de nueva cuenta, que el ISR provisional pagado por las controladas, fluyan a la controladora. (Entro en vigor tal disposición a partir del 1º de Enero de 2006)
- d) Regresa el procedimiento para pagos provisionales en consolidación que estuvo en vigor hasta 1998, en el cual los recursos correspondientes al ISR a cargo de las sociedades controladas fluían de éstas a la sociedad controladora, la que después de realizar los cálculos correspondientes a la consolidación fiscal pagaba el fisco, exclusivamente, las cantidades correspondientes a la misma.
- e) En el 2008 el IMPAC es abrogado y entre en vigor el IETU como nuevo impuesto complementario del ISR. Sin embargo el IETU no es consolidable.

1.1.6 QUINTA ETAPA DEL RÉGIMEN DESDE 2010

Con fecha 8 de septiembre de 2009, el ejecutivo federal envió a la Cámara de diputados la presente Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales.

En la exposición de motivos de dicha inactiva por parte del ejecutivo federal se establece como fundamento una reforma que permita Fortalecer la recaudación tributaria así como Mejorar el control y combate a la evasión fiscal, de manera que en la iniciativa adiciona a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), los artículos 70-A y 71-A, los cuales pretenden darle efectos retroactivos a una disposición legal y limitar los derechos adquiridos de las empresas que consolidan pago diferido de la contribución.

Para el 2010 nuevamente se reformo este Régimen, ya que hoy en día ya no obedece al principio de neutralidad fiscal, ahora simplemente busca favorecer el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo durante un periodo razonable que se consideró de cinco años.

El cambio radica en la filosofía que justifica este régimen especial de tributación, así como los momentos y la manera en que se determina y paga el impuesto diferido.

Las sociedades controladoras deben determinar el impuesto diferido que se hubiere generado con motivo de la consolidación fiscal en el sexto ejercicio inmediato anterior, pagándolo al fisco federal a lo largo de cinco años mediante un esquema de pagos fraccionados.

1.2 ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Como se ha venido mencionado el Régimen de Consolidación Fiscal, es un régimen optativo que permite a un grupo de sociedades que tributen como un solo ente económico, la cual ha sufrido gran cantidad de reformas y con ellas se ha modificado el funcionamiento del mismo.

Conforme a la reforma fiscal para el ejercicio 2010, la cual fue solo para fines recaudatorios, sin considerar las consecuencias y el impacto que tendría directamente en la inversión a nuestro país, la cual es parte fundamental no solo para México sino para el mundo entero; las empresas multinacionales son las que andan en busca de países que sean atractivos fiscalmente, que les ofrezcan beneficios que otros no les brindan para establecerse y desarrollarse, un ejemplo de esto es Alemania y Japón los cuales después de sus respectivas guerras mundiales no estaban en condiciones de invertir en su reconstrucción, estos dentro de su gran preocupación por recuperarse, establecieron políticas fiscales que permitieron la inversión de las empresas multinacionales, las cuales encontraron un campo fértil para establecer sus inversiones, lo que ocasionó que tales países se levanten y que hoy en día sean consideradas grandes potencias.

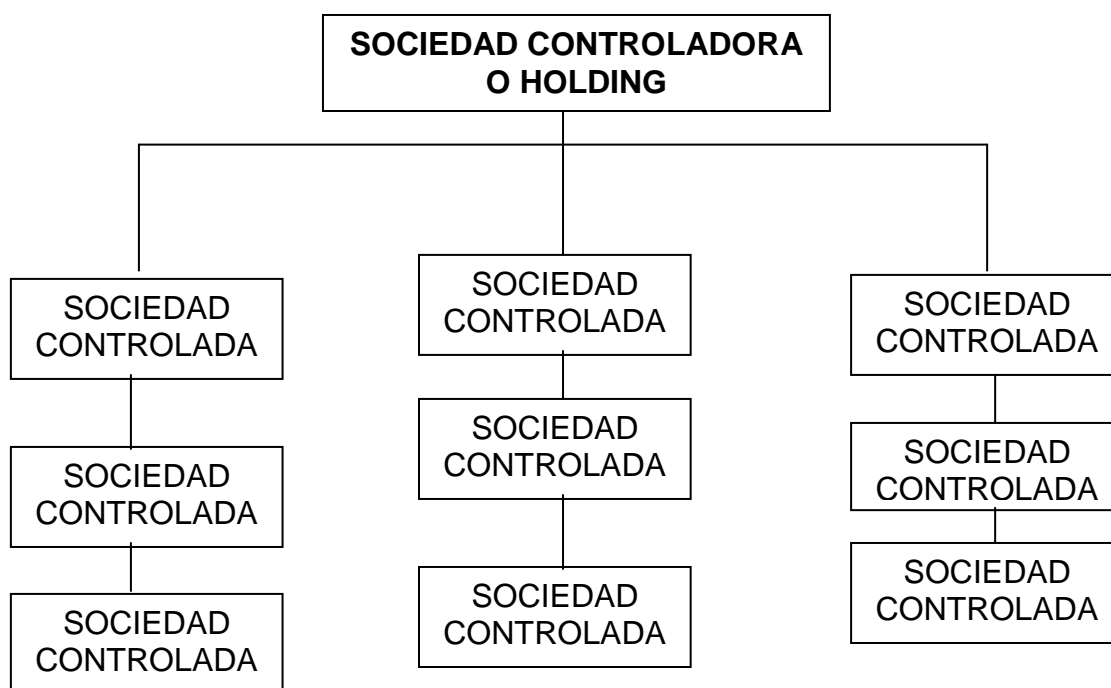
La realidad es que este régimen busca fomentar el crecimiento del país, mediante la inversión de capital en el mismo y con ello promover la competitividad de las empresas mexicanas frente a un gran mercado global.

El funcionamiento de este Régimen es muy específico, ya que si no es cumplido al pie de la letra ocasiona una des consolidación inmediata, ello implica la terminación total de la Consolidación Fiscal y, por lo tanto es necesario determinar el impuesto que se hubiera diferido mientras el grupo tributó bajo este régimen.

Para ser parte de las sociedades que forman parte de este Régimen deben de cumplirse ciertos requisitos, los cuales son indispensables para llegar a tributar dentro de este Régimen y que están debidamente regulados en la ley.

1.2.1 PARTES

Las partes que integran este régimen son las siguientes; por un lado tenemos a la **Sociedad Controladora o Holding**, y por el otro se encuentra por lo menos una **Sociedad Controlada**, en este caso son las Sociedades Controladoras las que van a entregar el resultado fiscal consolidado del grupo en cuestión y son estas Sociedades las que se encuentran en la parte alta de esquema de la consolidación; mientras que las Sociedades Controladas o también llamadas Subsidiarias son las que entregan sus utilidades o pérdidas con las cuales se obtiene el resultado fiscal.¹⁵



1.2.1.1 SOCIEDAD CONTROLADORA O HOLDING

La Sociedad Controladora o Holding de acuerdo con varios diccionarios son sociedades cuyo activo es en su mayoría acciones de otras empresas en las cuales realiza actividades financieras de control y gestión del grupo de empresas en las que ejerce su dominio. Asimismo son sociedades que no

¹⁵ Labrador Goyeneche, Francisco J. y Penilla Guerrero, Gerardo, *Consolidación fiscal*, 1ª reimpresión, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2007, pág. 46

ejercen por sí la industria, ni el comercio, su único fin es la posesión de acciones de otras empresas, teniendo así el control de las mismas sociedades.

Dentro de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta en el capítulo VI del Régimen de Consolidación Fiscal en su artículo 64 establece los requisitos para ser considerada como sociedad controladora o holding.

“Artículo 64: *Para los efectos de esta ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnen los requisitos siguientes:*

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

Las sociedades Residentes en México son definidas por la misma ley en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 9, en el cual establece que las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva, en tales casos, están sometidas a la tributación de la totalidad de la renta mundial obtenida en el ejercicio fiscal, que coincide con el año natural, con independencia del lugar donde se haya generado o percibido.

II. *Que sean propietarios 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 controlada.*

Antes de continuar debemos de conocer que son las acciones, las cuales son partes alícuotas¹⁶ del capital social de una sociedad anónima, lo cual representa la propiedad que una persona tiene de una parte de esa sociedad otorgándole derechos económicos y políticos a su titular, son las acciones que permiten tomar decisiones y controlar a la sociedad emisora; mientras que en la misma ley, en el mismo artículo en su párrafo sexto especifica que no se considera como acciones con derecho a voto:

“para efectos de este capítulo, no se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones, se considerará el valor de las partes sociales.”

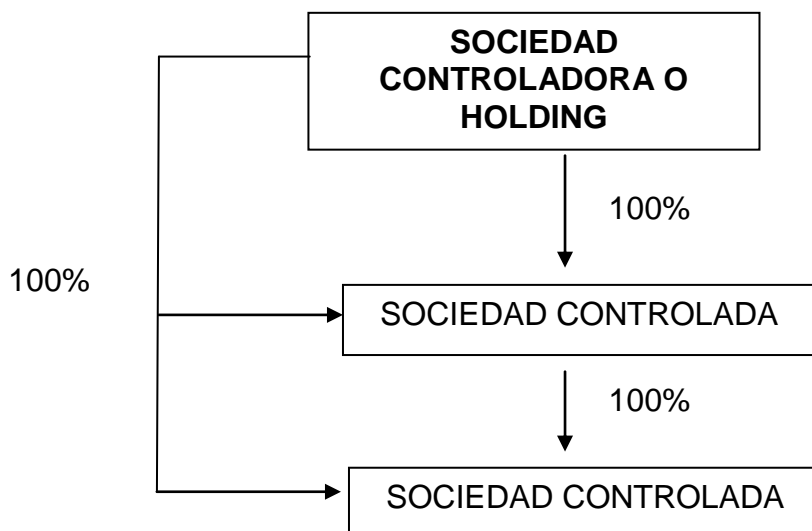
La ley hace alusión a las acciones con derecho a voto para poder corroborar si la sociedad controladora realmente tiene una tenencia accionaria mayoritaria de las sociedades controladas.

¹⁶ Corresponde a la parte en proporción fijada por ley para la determinación de un derecho, impuesto u obligatoriedad tributaria.

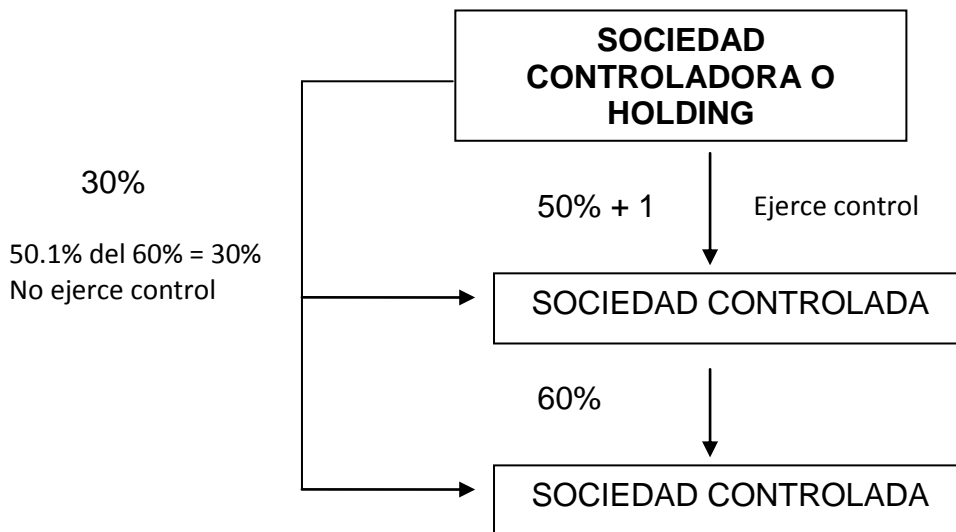
Asimismo, establece que deben ser propietarias de más del 50% de las acciones de las sociedades controladas, lo que quiere decir que es 50% más una acción que es igual al 50.1%, con lo que sería suficiente para cumplir con el requisito establecido en la misma ley.

Dentro de las **Sociedades Controladoras** como propietarias podemos encontrar dos supuestos que son los siguientes:

Primero: Siendo la Holding propietaria del 100% de las acciones con derecho a voto emitidas por la Sociedad Controlada y ésta a su vez, es propietaria del 100% de las emitidas por otra Sociedad Controlada en un segundo nivel, lo que trae como consecuencia que la Sociedad Controladora sea propietaria directa de las acciones de la primera Sociedad Controlada y en consecuencia sería propietaria indirecta del 100% de las acciones emitidas por la sociedad controlada del segundo nivel, gráficamente se explicará a continuación:



Segundo: La Holding es propietaria del 50% más una acción de las acciones con derecho a voto de una Sociedad Controlada, y ésta es propietaria del 60% de las acciones de otra Sociedad del segundo nivel, por lo cual la Sociedad Controladora sería indirectamente propietaria el 30% de las acciones de la Sociedad Controlada del segundo nivel, y por lo tanto no sería su controladora, sólo sería Controladora de la primera Sociedad ya que posee más del 50% más una acción de esta, debido a que la Sociedad Controladora o Holding posee indirectamente el 50.1% del 60% de la Sociedad Controlada, lo que se traduce en la mitad del 60% que es igual al 30%, por lo que al no alcanzar el porcentaje para ser la Sociedad Controladora de la Sociedad Controlada que se encuentra en el segundo nivel.



Continuando con la fracción III del artículo 64, la cual establece:

“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.”

De acuerdo a lo antes mencionado, pueden ser accionistas los titulares del 50% más una acción con derecho a voto de las emitidas por la Sociedad Controladora, sólo las personas físicas no importando si es mexicana o extranjera, así como las personas morales, sociedades residentes para efectos fiscales en un país con el que se tenga un acuerdo amplio de intercambio de información fiscal.

La propia ley del Impuesto sobre la Renta marca en su artículo 8 en el párrafo segundo que considera como acciones:

“En los casos en los que haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté

representado por partes sociales, cuando en esta Ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital de la sociedad de que se trate.”

1.2.1.2 SOCIEDAD CONTROLADA O SUBSIDIARIA

En relación a las Sociedades Controladas o Subsidiarias encontramos que son aquellas en las que más del 50% de sus acciones con derecho a voto son propiedad ya sea directa o indirectamente ó de ambas formas de una Sociedad Controladora.

Y como en el caso de la Holding, la propia ley establece cuales son los requisitos para que las sociedades controladas o subsidiarias puedan tener ese carácter dentro de este Régimen, a continuación la transcripción del artículo en cuestión,

*“**Artículo 66:** Para efectos de esta ley se consideran sociedades controladoras aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa o 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.”*

Como podemos observar, el artículo antes mencionado es complemento del artículo 64, fracción II, en donde se explica y corrobora que reúnen los requisitos de la tenencia accionaria mínima dentro del Régimen en cuestión.

Actualmente las Sociedades Controladoras solo deben de obedecer al criterio de “control accionario” de las Sociedades Subsidiarias. Sin embargo es a finales de la primera etapa (1982-1998) de la Consolidación que existía además del control antes mencionado, el “control efectivo”, el cual estaba previsto en el artículo 57-C fracción II, el cual señalaba:

*“**[Se consideran sociedades controladas] II.** Aquéllas en las que la sociedad controladora o cualquiera de las controladas, tengan hasta el 50% de sus acciones con derecho a voto y ejerzan control efectivo de la misma. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:*

- a) Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.*
- b) Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en*

el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

- c) Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.”*

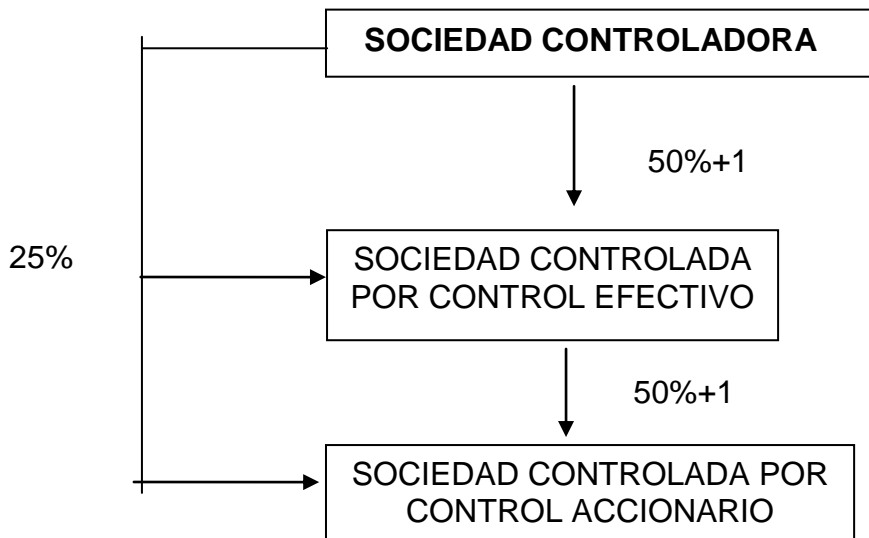
El cual desapareció en 1999, varios analistas creen que la desaparición de ese control efectivo fue un error,¹⁷ debido a que la realidad de todos los negocios es que existe control de una sociedad sobre otra a través de distintos medios diferentes a la tenencia accionaria o control accionario, el cual consiste en la transmisión de acciones o partes constituidas conforme a la legislación mexicana, a efecto de que el fiduciario ejerza el control accionario y los derechos corporativos y patrimoniales sobre las mismas, para cuidar los intereses corporativos; logrando tener el control de la empresa o sociedad con la finalidad de agilizar la toma de decisiones.

Debido a esta desaparición, los diversos grupos que se encontraban consolidando con base en ese criterio, debían desincorporar las Sociedades Controladas que hubieran consolidado bajo este régimen todo de acuerdo a las nuevas reglas. En casos externos ocasionó la desincorporación de todo el grupo, ocasionando graves problemas económicos a los contribuyentes obligándolos a pagar el impuesto que se hubiera diferido durante su aplicación.

Para resarcir un poco el daño causado por la autoridad se creó una opción para que las Sociedades Controladoras que estaban en este supuesto pudieran continuar consolidando a las Sociedades Controladas desde el segundo nivel e inferiores, siempre que más del 50% de las acciones emitidas por tales sociedades que fueran propiedad de alguna que consolidara fiscalmente, agregando a la ley que debían de notificar su aceptación de las reglas previstas en esta fracción, mediante aviso que debían presentar en las oficinas autorizadas a más tardar el 31 de marzo de 1999.

Gracias a la medida emitida por el gobierno, las Holdings podían seguir considerándose controladoras de las subsidiarias del segundo nivel, siempre que tuvieran más del 50% de las acciones emitidas por dicha subsidiaria fueran propiedad de otra subsidiaria que consolidara fiscalmente.

¹⁷ Cfr. Loyo Ríos, op. Cit. Pág. 44



1.2.1.3 QUIENES NO PUEDEN SER CONSIDERADAS SOCIEDADES CONTROLADAS NI CONTROLADORAS

Una vez que conocemos quienes pueden ser Sociedades Controladas y quienes Controladoras, debemos saber cuáles son los contribuyentes que no pueden pertenecer a este Régimen.

La propia Ley del Impuesto Sobre la Renta nos lo dice en su artículo 67, que establece lo siguiente:

Artículo 67: *No tendrán carácter de controlada o controladoras, las sociedades siguientes:*

I. Las comprendidas en el Título III de esta ley,

El Título a que se refiere esta fracción trata del Régimen de las Personas Morales con fines No Lucrativos.

II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 8 de las misma componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas.

III. Los residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.

Dentro de esta fracción pareciera que se contrapone con la fracción III del art. 64 de la misma ley, la clave está en la palabra “residente para efectos fiscales”.

IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.

- V. *Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.*
- VI. *Las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley (Del régimen simplificado).*
- VII. *Las asociaciones en participación¹⁸ a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.*

1.2.2 OBLIGACIONES DE LAS EMPRESAS QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Dentro de este régimen especial al que se accede de manera voluntaria, es necesario cumplir con las obligaciones que marca la propia ley para poder permanecer tributando en el mismo.

Una de las cosas más importantes es que todas y cada una de las sociedades que integran el grupo consolidado deben de exteriorizar su voluntad de tributar en este régimen cuando se entra por primera vez, asimismo debe de realizar una solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquel por el que se pretenda determinar el resultado fiscal, esto de acuerdo al artículo 65, fracción I, segundo párrafo de la LISR; conforme el artículo 70 de la LISR, donde se habla sobre la autorización para consolidar, establece que para que un grupo de empresas pueda entrar a este régimen la autorización surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que se otorgue.

De acuerdo a la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que para tributar en este Régimen se debe contar con una autorización.

CONSOLIDACIÓN FISCAL. VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una vez que se ejerce la opción de tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios a partir de aquel en el que se empezó a ejercer tal prerrogativa, de lo cual se infiere que la autorización para tributar bajo ese régimen tiene una vigencia limitada y obligatoria. Sin embargo, de la interpretación de dicho precepto se colige que una vez transcurrido dicho periodo, las sociedades controladoras tienen la posibilidad de seguir tributando conforme al citado régimen en forma indefinida, hasta en tanto no se actualice

¹⁸ Se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de la actividad.

alguno de los supuestos que prevé el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o bien, solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorización para dejar de hacerlo y tributar conforme al régimen general previsto en la ley. Lo anterior es así, porque basta con que a partir del primer día del sexto año, la sociedad no presente la referida solicitud de autorización, para que se entienda que consintió tácitamente seguir tributando bajo el régimen de consolidación fiscal, así como la autorización tácita de la mencionada Secretaría para que dichas sociedades sigan tributando en la misma forma.¹⁹

Aunque de acuerdo a la Ley, el Régimen de Consolidación Fiscal es optativo, cuando el grupo de empresas decide entrar a este debe de estar consciente que va a ser respecto de todas y cada una de las sociedades que reúnan las condiciones para considerarse sociedades controladoras de la misma controlada, ya que no se puede elegir cuales si y cuáles no se incorporaran a la consolidación, esto es porque es un régimen de “todo o nada”.

En caso de que una sociedad controladora no incorpore todas sus sociedades controladas cuyos activos representen el 3% o más del valor de los activos del grupo, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas como consecuencia del incumplimiento.

Establece la LISR en su artículo 65 los requisitos para ejercer la opción de consolidación sin estos requisitos es imposible que cualquier sociedad pueda entrar al Régimen de Consolidación Fiscal, establece:

“Artículo 65. *La sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controlada 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 autorización del SAT.*
- II. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por un contador público: los estados correspondientes a la sociedad controladora deberá mostrar los resultados de la consolidación fiscal.”*

Una vez cumplidos todos y cada uno de los requisitos que plasma la ley, las sociedades se encontrarán tributando en el Régimen de Consolidación Fiscal y deberán cumplir con las obligaciones estipuladas dentro de la propia ley.

Las obligaciones a las que se refiere el párrafo anterior se encuentran establecidas en el artículo 72 de la LISR.

“Artículo 72. *La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrá las siguientes:*

¹⁹ Tesis P/J 122/2001, Pleno, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta tomo XIV, año 2001

I. Llevar los registros que a continuación se señalan:

a) Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o pagados por la sociedad controladora y las sociedades controladas...

b) De las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas en cada ejercicio...

c) De las utilidades y las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora en cada ejercicio...

d) Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta...

e) De las utilidades fiscales netas consolidadas que se integrarán con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.

f) Del monto total del impuesto sobre la renta diferido por cada ejercicio fiscal, que se hubiera generado con motivo de la consolidación fiscal.

g) Del monto del impuesto sobre la renta diferido enterado en cada ejercicio fiscal, señalando el ejercicio en que éste se generó.

h) Del saldo del impuesto sobre la renta diferido pendiente de enterar, por cada ejercicio fiscal.

i) De la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada correspondiente al impuesto diferido, por cada ejercicio fiscal.

j) De la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora correspondiente al impuesto diferido, por cada ejercicio fiscal.

k) De las pérdidas de las sociedades controladas y de la controladora, correspondientes al impuesto diferido, por cada ejercicio fiscal.

Todos los registros señalados en este artículo, así como su documentación comprobatoria deberán de conservarse por todo el periodo en el que la sociedad controladora consolide su resultado fiscal con cada una de sus sociedades controladas, hasta que deje de consolidar.

II. Presentar la declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En esta declaración acreditará el monto de los pagos provisionales consolidados efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas. Asimismo, deberá presentar como parte de la declaración de consolidación, toda la información que permita determinar su utilidad o pérdida fiscal como si no consolidara.

En el caso de que en la declaración a que se refiere esta fracción resulte una diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración.

III. En el caso de que alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de

subsanan errores u omisiones, ..., a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, la sociedad controladora presentará declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar. Cuando no se derive impuesto a cargo, la declaración complementaria de consolidación se presentará a más tardar dentro de los dos meses siguientes a aquél en que ocurra la primera modificación.

Si en la declaración complementaria de consolidación resulta una diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla.

Cuando se trate de declaraciones complementarias de las sociedades controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la sociedad controladora podrá presentar una sola declaración complementaria a más tardar en la fecha de presentación del dictamen relativo a la sociedad controladora.

IV. *(Se deroga).*

V. *En el caso de que una sociedad controladora celebre operaciones con una o más de sus sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones...*

VI. *En el dictamen fiscal las sociedades controladoras deberán revelar la siguiente información respecto del cálculo del impuesto diferido que les corresponda enterar conforme al artículo 70-A de esta Ley:*

a) *La determinación del impuesto sobre la renta diferido que deban enterar.*

b) *El importe de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, por cada sociedad controlada y por la controladora al 31 de diciembre del ejercicio por el que se calcula el impuesto diferido.*

c) *El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora, así como los que correspondan a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.*

d) *Por cada empresa del grupo, el importe de los dividendos distribuidos a sociedades del mismo grupo que no provengan de cuenta de utilidad fiscal neta por los que se calcule el impuesto diferido.*

e) *El porcentaje de participación accionaria y/o consolidable, según corresponda, de la sociedad controladora respecto de cada una de las sociedades controladas por las que calcule el impuesto diferido.*

La sociedad controladora que no cumpla con la obligación a que se refiere esta fracción deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas en los términos del artículo 71 de esta Ley y enterar la totalidad del impuesto sobre la renta diferido, incluso aquél que corresponda a la sociedad controladora, pendiente de pago por todo el periodo en que se consolidó el resultado fiscal, con los recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado.

Ya conocidas las obligaciones de los sujetos que integran este régimen hablaremos de la determinación del impuesto así como de la relación jurídica de las partes.

La relación tributaria que existe en este régimen es como cualquier otra relación jurídica, existen dos sujetos: el activo que en este caso es la Federación y el sujeto pasivo que es la sociedad controladora.

Una vez dada la autorización a la sociedad controladora por parte de la autoridad fiscal, no se le reconoce personalidad jurídica a la “unidad económica”, pero si bien es cierto que la existencia de esta unidad económica es lo que justifica la consolidación. La autorización para consolidar tiene un doble efecto; el primero consiste en convertir a la sociedad controladora en sujeto obligado sustituto respecto de las sociedades controladas, con lo cual se libera a las sociedades controladas de ciertas obligaciones que impone la LISR a las personas morales que son contribuyentes, siendo la más importante la del pago del impuesto individual del ejercicio en la parte que sube a la consolidación fiscal; el segundo habla de que las sociedades controladas no van a perder su carácter de contribuyentes del impuesto a nivel individual, y permite a la sociedad controladora calcular su impuesto del ejercicio conforme a las disposiciones que rigen a la consolidación fiscal, es decir considerar sus utilidades y pérdidas fiscales de las sociedades controladas y las suyas propias, en lugar de sus ingresos y amortizaciones del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de la LISR.

Como hemos mencionado con anterioridad, la consolidación fiscal es un régimen especial de tributación mediante el cual se aglutinan las bases fiscales de las sociedades que integran la unidad económica, con el fin de que el tributo causado por las actividades de todas ellas se pague como si se tratara de un solo contribuyente.

Dentro de este régimen las sociedades controladora y controladas “aportan” sus resultados fiscales del ejercicio, ya sean pérdidas o utilidades fiscales a la base del impuesto consolidado.

Es en el artículo 68 de la LISR donde se establecen los fundamentos para determinar la base del impuesto consolidado, según este artículo la sociedad controladora determina la utilidad fiscal o la pérdida fiscal consolidada del ejercicio, sumando o restando, según sea el caso, las utilidades y las pérdidas fiscales individuales del ejercicio correspondiente a las sociedades que consolidan. Al resultado que se obtenga se disminuyen las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores. El resultado constituye la base del impuesto consolidado del ejercicio al cual se aplica la tasa general del gravamen para las personas morales.²⁰

²⁰ De acuerdo al Decreto que se reformó para el ejercicio fiscal de 2010, durante los ejercicios de 2010,2011 y 2012 será del 30%, en el 2013 será del 29% y a partir de 2014 será del 28%.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO, PRINCIPIOS, TEORÍAS Y ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO, PRINCIPIOS, TEORÍAS Y ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Antes de continuar debemos de conocer cuál es el concepto de *principio*, el cual es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construyen las instituciones del Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un estado, sin ser este una garantía sino la base de la misma.

Esto quiere decir que el Principio Constitucional es una regla básica que guía el correcto funcionamiento y equilibrio de la estructura de una Constitución formal de un Estado determinado, lo cual sirve para garantizar la vigencia, estabilidad y el respeto a la misma.

Esto de los principios es una parte fundamental en cualquier rama del Derecho, así como del Derecho en general.

En relación a la rama que en este trabajo nos atañe los dos pilares fundamentales del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad, el cual implica la sumisión a las características esenciales del orden jurídico.

Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Nuestras leyes fundamentales, desde los tiempos remotos de la independencia nacional. Ha procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del estado, sino también en la protección a los derechos de los ciudadanos.

De acuerdo al jurista Arturo F. Zaldivar deben de existir varios aspectos para que se pueda considerar que se está dentro de un Estado de Derecho algunos son: a) que exista una Constitución que vincule todos los órganos del poder público; b) que exista derechos fundamentales oponibles al poder público; c) un sistema democrático para el acceso y ejercicio del poder; d) un procedimientos para reformas constitucionales y e) instituciones procesales que garanticen el respeto a la norma fundamental.²¹

Así, que de acuerdo a lo antes mencionado todos aquellos actos irregulares existentes serían anulados ya que el objeto de control constitucional es el de garantizar la regularidad y correcto funcionamiento del sistema. Como bien lo señala Arrijo Vizcaino²² los principios fundamentales de todo orden jurídico se encuentran en la Constitución, a través de pronunciamientos generales, dichos pronunciamientos no son más que enunciados que, por su naturaleza, tienen como propósito fundamental fijar límites que debe respetar el Estado.

Aquí en nuestro país se da el cumplimiento a los elementos para que exista un Estado de Derecho, además se otorga a los gobernados dentro de sus

²¹ Barra Mexicana, Colegio de Abogados A.C. *Estado de Derecho*, Ed. Themis. México 1997, pag.301.

²² Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13ª. Edición, México, Themis, 1998, p.25.

derechos un apartado de garantías de seguridad, donde los ciudadanos encontramos protección contra los actos de autoridad y sobre la limitación de que se habla al tener un Estado de Derecho entre la libertad que debe gozar cualquier persona humana y las limitaciones que marcan las propias normas.

A lo largo de la historia y gracias a la evolución del derecho a nivel mundial han existido diversas manifestaciones para poder lograr la garantías individuales, las cuales surgieron como un intento de limitar la actuación de los poderes públicos frente al individuo, también se refieren a que todo sujeto debe poseer derechos fundamentales que salvaguarden su bienestar y que lo protejan de ser un blanco de injusticias o que no le sean reconocidos sus derechos y obligaciones, algunas de estas garantías son la igualdad, la seguridad, la libertad y muchas otras inherentes a todo ser humano como elementos esenciales para su desarrollo dentro de la sociedad y para poder elegir y manifestar sus ideas, así como tener acceso a diversos derechos que el mismo Estado debe procurarle a cada uno de sus gobernados.

El Maestro Alfonso Noriega, en su libro “La Naturaleza de las Garantías Individuales”, identifica a las garantías Individuales como los “derechos del hombre”, sosteniendo que dichas garantías son derechos naturales, inseparables de la persona humana, en virtud de su propia naturaleza y de la naturaleza de las cosas y que el Estado debe reconocer, respetar y proteger mediante la creación de un orden jurídico y social, que permita el libre desenvolvimiento de las mismas, de acuerdo a su propia y natural vocación individual y social.

Asimismo se especifica que una garantía individual es un medio jurídico que asegura el goce efectivo de los derechos que nos brinda nuestra Carta Magna, esto es solo una de las finalidades que persiguen las garantías, ya que también son consideradas instrumentos que aseguran el establecimiento de medidas de protección para todo gobernado, teniendo el Estado la obligación de vigilar su eficaz cumplimiento, así como la tarea de observar que las disposiciones jurídicas no sean violadas o desconocidas.

2.1 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN LAS LEYES TRIBUTARIAS

Uno de los principios más importantes que integra las garantías constitucionales es el principio de irretroactividad, el cual se encuentra en nuestra constitución dentro de su parte dogmática, la cual es considerada como una garantía individual que dentro de su clasificación es conocida como seguridad jurídica para los gobernados y que además es uno de los medios más importantes y utilizados dentro de los procesos tanto de índole público como privado.

La irretroactividad legal es una disposición con un sin número de interpretaciones, ya que es trascendental en el sistema jurídico mexicano, se encuentra dentro de las garantías constitucionales y tiene relación con el tiempo, por lo que los legisladores deben establecer detalladamente a que se dará efecto retroactivo y hasta donde llegarán los efectos del mismo. Esta serie de efectos y formas de aplicación retroactiva dan origen o lo que varios autores llaman “conflictos de leyes en el tiempo”.

Dentro de nuestra Constitución la no retroactividad de la ley se plasma en el sentido de que no se deberá aplicar en perjuicio de alguna persona, sin embargo si en su beneficio, esto quiere decir, que no se puede aplicar una ley posterior al hecho que pretenda perjudicar a una persona que se encuentra involucrada en una situación jurídica cuyos efectos trasciendan en una persona o en cualquiera de los elementos fundamentales de la persona misma.

Debemos de conocer cuál es el fundamento de la realidad jurídica de la irretroactividad, se observa que es la necesidad de dar estabilidad a un ordenamiento jurídico, ya que sin él se presentarían o se presentan confusiones sobre la regulación.

Valencia Zea, escribe que el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Los ciudadanos tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas.

Dentro de la materia tributaria si se da la existencia del principio de irretroactividad, esto es porque la noción de orden es la armonía existente entre las partes, lo cual no puede existir sin una adecuada norma jurídica y sentido de oportunidad de la ley en su aplicación en el tiempo.

Todo lo anterior lo tenemos plasmado en varios artículos de la Constitución, los cuales serán analizados a continuación:

2.1.1 Artículo 14 Constitucional

En el artículo 14 constitucional, es uno de los más importantes de nuestra Carta Magna, en las líneas siguientes veremos el porqué.

“Artículo 14: A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundará en los principios generales del derecho.”²³

Como podemos ver en este artículo se engloban varias garantías como la irretroactividad de las leyes, la de audiencia, la de legalidad en materia civil y la exacta aplicación de la ley en materia penal.

Iniciaremos el análisis con el primer párrafo que abarca la garantía de irretroactividad, que en general habla de las leyes que prohíben, que en virtud de una nueva ley puedan afectarse situaciones o derechos constituidos conforme a una ley anterior.

“A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.

Es aquí donde surge un problema con la retroactividad legal, que también es conocida como lo habíamos mencionado antes *“conflicto de leyes en el tiempo”*, el problema en cuestión es que existe una presencia de dos leyes: la primera que es una ley antigua, que se supone derogada o abrogada y la segunda que es la nueva, vigente o actual, el conflicto radica en cual de las dos regirá a un hecho, acto, fenómeno, estado o situación.

Según la enciclopedia Quillet señala que *“la retroactividad consiste, en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidas con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, bien alterando o afectando un estado jurídico preexistente, a falta de esta”*, en contrario sensu aparece el principio de irretroactividad que estriba en que una ley no debe normar a los actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquieran fuerza de regulación.

De acuerdo a la Suprema Corte de Justicia en su jurisprudencia emitida en la materia de retroactividad adopto el criterio vago e impreciso de la doctrina clásica de los derechos adquiridos, la cual se explicará más adelante, pero en ella se señala que: *“Para que una ley pueda ser retroactiva se requiere que obre el pasado y que lesione los derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial”*, *“la ley es retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir los derechos individualmente adquiridos ya, y, según tratadistas, los derechos adquiridos”*.²⁴

La justificación del principio de retroactividad es porque sin esta los individuos no tendrían ningún tipo de seguridad, dice Planiol²⁵, respecto de su patrimonio, de sus condiciones personales, de los efectos de los actos que hubieran realizado durante la vigencia de la ley anterior o se cambian profundamente esos efectos, por lo anterior se considera que ayuda a la estabilidad social.

²³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente 2013

²⁴ Cfr. *Retroactividad de las Leyes*, Semanario Judicial de la Federación, quinta época, t. XLIV, p. 308

²⁵ Olivares Acosta, Violeta, *La Retroacción en el Concurso Mercantil frente a la Figura de la Irretroactividad Constitucional*, Ed. UDLA, México, 2006

Sobre este tema de la irretroactividad de las leyes la Suprema Corte de Justicia ha manifestado lo siguiente:

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. LA INTRODUCCIÓN POR PARTE DEL LEGISLADOR DE NORMAS QUE GARANTICEN LAS MÁXIMAS CONDICIONES DE SEGURIDAD Y EFICACIA EN LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE LA ACTIVIDAD PRIVADA REGULADA POR EL ESTADO O LA REFORMA O DEROGACIÓN DE LAS EXISTENTES DE ACUERDO CON LAS NECESIDADES SOCIALES, NO VIOLA DICHA GARANTÍA. *Con el fin de garantizar las máximas condiciones de seguridad y eficacia en la prestación de los servicios de la actividad privada regulada por el Estado, el legislador tiene la facultad de introducir normas, o bien, reformar o derogar las existentes de acuerdo con las necesidades sociales, por lo que el ejercicio de dicha atribución no viola la garantía de irretroactividad de la ley contemplada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque el particular no tiene un derecho previamente adquirido que le permita mantener perpetuamente su actividad conforme al régimen vigente en determinada época, sino que debe ajustarse en cada momento a los lineamientos fijados por el orden jurídico.*²⁶

Antes de abordar el tema de la irretroactividad en las leyes tributarias, debemos de concientizarnos como ciudadanos sobre el tema tributario.

Cuando alguien toma la decisión de participar en cierta actividad lucrativa, la que sea siempre y cuando sea lícita, debiera estar obligado a conocer las disposiciones legales que serán aplicables a la actividad en la cual pretende incursionar, asimismo deberán de informarse sobre la intervención que tendrá el Estado en sus resultados económicos, los cuales se verán afectados directamente.

Comenzaremos por conocer que es la potestad tributaria así como que son los impuestos y la relación entre ellos, así como otros conceptos importantes relacionados con este tema.

La Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado a través de sus órganos competentes para recaudar recursos por parte de los gobernados con el objeto de que estos sean aplicados para el Gasto Público, siempre respetando nuestra Carta Magna, así como las Leyes Reglamentarias; esta potestad genera la obligación de los gobernados a contribuir con el gasto público, lo que genera el nacimiento de la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes, es decir, de los ciudadanos.

²⁶ Tesis No. 165527. I.7o.A.680 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, 2010.

Esta facultad está debidamente regulada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece que son obligaciones de los mexicanos las siguientes:

“Artículo 31: *Son obligaciones de los mexicanos:*

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

Esta potestad tributaria se fundamenta primordialmente en la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos de la Federación, para que el Estado pueda cumplir con todos sus fines previstos en el presupuesto, requiere de recursos económicos los cuales deberá de obtener de las contribuciones.

Algo importante de señalar respecto al artículo anterior, es la parte de la obligación, cuya consecuencia inmediata se fundamenta en que la autoridad tendrá en cualquier momento todo el derecho de ejercer su poder para realizar el cobro del tributo, inclusive de manera coactiva en una situación de extremo, ante el incumplimiento por parte del obligado, al pago del mismo.

En sus orígenes, el pago de las contribuciones era identificado con la esclavitud, sumisión, dominio o dependencia; una población quedaba sometida a la voluntad de la autoridad de otra para satisfacer unilateralmente las contribuciones a favor de unos cuantos quienes ejercían la función de dueños de cosas y personas, sin pensar siquiera en recibir beneficio alguno.

Recordaremos un poco algunos datos históricos sobre el nacimiento de la relación tributaria, la cual aparece en el feudalismo, en donde los señores feudales obligaban a los labradores con el pago de las contribuciones de características irregulares y opresivas, por lo que se encontraban fuera de realidad de un sistema económico que, a cambio, repartiera beneficios a la sociedad que pagaba esos tributos, por lo que el contribuir implicaba, necesariamente, estar sometido a la voluntad de otro, en este caso del feudo.

De acuerdo al diccionario de la lengua española se entiende por obligación, a la imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre; también dice de ella que es el vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación de ciertos actos.²⁷

De acuerdo a lo anterior y conforme a lo establecido en nuestra máxima ley la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV, es clara al señalar que la obligación de contribuir es de los mexicanos y se entiende por contribuir como la acción de dar, junto con otros, una cantidad de dinero para algún fin, o bien el participar en alguna cosa dando algo; la obligación de contribuir encuentra un límite constitucional: el gasto

²⁷ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 21a edición, Tomo II, España, 1999, p.1460.

público, por lo cual solo se contribuirá para subsanar los gastos previstos por el Estado.

Respecto a lo anterior deriva el concepto de Gasto Público, el cual debemos de mencionar, se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones realizadas por parte del Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, financiero y bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional.

Ernesto Flores Zavala considera que por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.²⁸

En opinión de Gabino Fraga, el gasto público debe entenderse a los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando entonces excluidos de su concepto los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual.²⁹

Señala nuestra Carta Magna de manera enfática que la obligación de contribuir será de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes³⁰; esto quiere decir, que no solo las contribuciones, sino también las leyes que las regulan.

De la parte final del señalamiento hecho en nuestra Constitución rescataremos dos principios fundamentales dentro del régimen tributario, y son: el principio de proporcionalidad y el principio de equidad; para Delgadillo Gutiérrez la proporcionalidad hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que se deduce que la contribución se debe establecer en proporción a la riqueza del sujeto pasivo de la relación tributaria, en este caso el ciudadano.³¹

Dentro de la materia tributaria el que se aplique a una norma de forma retroactiva ocasiona problemas tanto para la Administración Pública como para el contribuyente. El fisco para hacerse de más recursos, puede buscar ingresos adicionales en el pasado o solicitar el cumplimiento de nuevas obligaciones, con el objeto de fiscalizar al individuo de una mejor manera sobre las operaciones que realiza. El contribuyente, por otro lado, al entrar en alguna de las diversas actividades económicas que en determinado tiempo entregarán ciertas utilidades, basadas principalmente por las leyes tributarias vigentes al momento de hacer cierta actividad la cual será escogida por los propios ciudadanos, pero que en ocasiones observa un cambio en el legislador que exigen mayor participación en la recaudación, en base a los actos o hechos efectuados y consumados en el pasado.

²⁸ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos Finanzas Públicas Mexicanas*, 30ª. Edición, México. Porrúa, 1993, p. 293.

²⁹ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, 31a. edición, México, Porrúa, 1998, p.326.

³⁰ Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

³¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, LIMUSA-Noriega editores, México, p.62.

Dentro de la materia tributaria se menciona el principio de irretroactividad apoyándose en el antes mencionado artículo 14 constitucional, que establece que “*a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”, pero aunque acepta la retroactividad de la ley en beneficio de un individuo, surge la irretroactividad cuando se está ocasionando un perjuicio a algún individuo.

Por lo anterior debemos tener claro que toda norma jurídica tiene un impacto retroactivo dentro del campo económico, por la mismo Michel J. Graetz señala que “Las capacidades son desarrolladas, localidades seleccionadas, se contrata trabajadores o se termina fundados sobre las expectativas de las gentes acerca de las futuras cargas y recompensas de tales decisiones. Igualmente el valor económico de un bien físico refleja las expectativas de la gente sobre los prospectos de las ganancias de ese bien. Por lo tanto los cambios significativos anticipados en la ley que altera las expectativas de las gentes sobre sus expectativas de ganancias o sus potenciales ahorros o consumos, o alterar el valor de un bien tiene efectos retroactivos.”³²

No podemos solo hablar de que la ley es retroactiva si altera el estatus legal de actos que fueron realizados antes de que entrara en existencia, pues esta definición ignora que una porción substancial de todas las leyes, regulaciones y decisiones judiciales aún aquellos que son nominalmente anticipados alteran el valor de inversiones anteriores simplemente porque el valor futuro de tales inversiones dependerán sobre que normas están en vigencia.

El Doctor Juan Carlos Peirano Fracio³³ define a la norma retroactiva como aquella que atribuye efectos nuevos y modificativos a situaciones de hecho verificadas cronológicamente en el pasado y cuyos efectos comienzan a ocurrir desde su promulgación y normalmente se proyectan hacia un futuro; o, como dice Sampaio Doria se llama retroactividad a la virtud que posee una ley nueva para regular de forma diferente actos y hechos, como también sus efectos, consumados enteramente en tiempo anterior, al de su vigencia.

No basta que una ley se aplique al pasado, sino que redunde en el desconocimiento de derechos adquiridos. Si la ley se aplica al pasado para desconocer simples facultades no ejercitadas, o en ciertos pasos para anular simples expectativas de derecho, no será retroactiva. El problema, pues, se reduce a este otro más concreto a la determinación del concepto de derecho adquirido, en oposición con las nociones de simple facultad y de expectativa de derecho. El éxito de la doctrina dependerá, por tanto, de la claridad de distinción que se establezca entre las diversas categorías jurídicas en que se funda. Si logra distinguir claramente los derechos adquiridos de las expectativas de derechos y de las simples facultades, la doctrina podrá ser

³² Graetz, Michel J., citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

³³ Peirano Facio, Juan Carlos. “El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria”. *Revista tributaria*, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XI, No.61; Montevideo, Uruguay, pag. 281, citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

fácilmente aplicada en la práctica; pero si la distinción entre dichas categorías queda hecha con carácter confuso, la doctrina nos dará una buena orientación.

De esta forma, se señala que una norma viola la garantía de irretroactividad cuando afecta derechos adquiridos, mientras que no lo viola cuando se trata de simples expectativas de derecho, para lo cual se nos precisa que nos encontramos frente a derechos adquiridos cuando el individuo ha incorporado a su dominio, patrimonio o haber jurídico una facultad, provecho o derecho, mientras que en el caso de las expectativas de derecho, éstas sólo representan una esperanza o pretensión de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho.

Lo anterior así lo ha determinado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

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.³⁴

De acuerdo a lo anterior, si un derecho se ha incorporado al patrimonio del particular, el mismo no puede ser desconocido o modificado por una disposición que entre en vigor con posterioridad, ya que evidentemente eso causaría un perjuicio al titular de tal derecho.

³⁴ Tesis Aislada 189448, SEGUNDA SALA Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pág. 306, Novena Época, 2001

2.2 PRINCIPIO DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

Es necesario mencionar que el origen de este régimen recae en dos principios muy importantes, que son: el de proporcionalidad y el de equidad, los cuales se pueden observar en todas las contribuciones.

Conforme a nuestra Constitución Política, y de los cuales debemos entender que el principio de equidad se cumple cuando se observa la máxima de tratar de manera igual a los iguales y de manera distinta a los desiguales, mientras que el principio de proporcionalidad consiste en gravar a cada quien en función de su capacidad contributiva, de tal manera que pague más quien más tenga.

Considerando la necesidad que tienen un grupo de empresas con las mismas características de unirse, con lo cual se justifica el principio de equidad, pero sin que esto implique ventajas adicionales a este grupo en específico. Ya que si el objetivo del impuesto sobre la renta es el de gravar la riqueza generada, parece que es mucho más fácil y eficiente considerar al grupo de empresas estructurarse a través de personas morales distintas, lo que hace distintas hace al grupo distinto de aquellas que no quieren de esa estructura. Siendo así diferentes los sujetos, lo que justifica la creación de un régimen fiscal especial que sea empresas como un solo ente económico y así gravar los resultados del todo, en lugar de hacerlo de forma aislada, con lo cual se consigue una mejor apreciación de la realidad económica y de la esencia integral de la empresa y del ente económico como generador de riqueza.

Lo que se debe de alcanzar a través de este régimen es que los grupos de empresas no tengan una incidencia tributaria mayor ni menor a la que les hubiera correspondido de haberse estructurado mediante una sola persona moral, es decir, lo que este régimen debe procurar es una neutralidad al determinar la base gravable del grupo de empresas que se encuentra consolidado.

En materia tributaria la proporcionalidad ha sido representada por un porcentaje, y sin duda es un concepto que se utiliza para determinar el monto de una contribución a pagar, por parte del contribuyente, y que afecta de manera directa sobre su capacidad económica.

Y por equidad se entenderá a la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece; o dicho de otro modo, ser igual con los iguales y desigual con los desiguales.

Sobre ambos conceptos la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente manera:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. *La proporcionalidad y equidad con la que debe cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben*

*confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que estos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desiguales a los desiguales.*³⁵

De acuerdo a la interpretación anterior, los conceptos de proporcionalidad y equidad integran dos de los principios más importantes, los cuales son diferentes pero que debemos analizar de forma conjunta formando así un solo principio “proporcionalidad y equidad”, o si se prefiere de “capacidad contributiva”; dos conceptos, un solo principio.

2.3 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Lo anterior dentro del ámbito fiscal, en el cual la certidumbre se relaciona con el principio antes mencionado y que debe ser considerado también un principio fundamental con el cual debe de cumplir todo impuesto.

Dice Adam Smith: *“la certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea a un mal tan grande según la experiencia de muchas naciones como las más leve incertidumbre en lo que se va a pagar.”*³⁶

Regresando a los conceptos importantes, se encuentra la de las contribuciones, de acuerdo al artículo 2º de la Ley Tributaria sólo señala una clasificación de las contribuciones reguladas en el sistema jurídico fiscal, pero no nos da una definición como tal, solo señala lo siguiente:

“Artículo 2: *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...”*

A las contribuciones mencionadas en el precepto anterior se les conoce como ingresos ordinarios, en esta investigación, los que más nos importan son los impuestos.

Gastón Jeze, define los impuestos como aquella presentación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas”.³⁷

Algunos elementos que podemos obtener de las definiciones es, el carácter obligatorio del impuesto, la obligatoriedad del pago se origina siempre en una ley, es esta siempre su fuente y no la voluntad de ningún particular; los

³⁵ Jurisprudencia 207061, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, no. 38, febrero de 1991, p. 15.

³⁶ Smith Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. Ed.FCE. México, 1958. pag.727., citado por Ávila Huerta, Jesús; *Legalidad y reserva de Ley Tributaria*.

³⁷ Gastón Jeze, citado por Faya Viesca, Jacinto, “Finanzas públicas”. Editorial Porrúa, México, 1991, pág. 9.

contribuyente pueden realizar el pago de sus impuestos de manera espontánea, pero en caso de omisión del mismo, como ya se había mencionado el Estado puede exigir el pago.

De lo anterior, se puede decir que cuando el Estado crea un impuesto, el contribuyente deberá cubrirlo para así contribuir al gasto público, en el momento en que se sitúe en el supuesto normativo, es decir, cuando se realice el hecho generador.

2.4 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio establece que solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria, y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren su fundamento debido en la propia Ley.

Asimismo obedece a un doble enunciado, el cual consiste en que la autoridad hacendaria, no puede llevar a cabo acto alguno o realizar alguna otra función dentro de su ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente la facultad para ello, esto es:

“Ninguna autoridad puede realizar más allá de lo que le está expresamente facultado”.

“Ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada”.

El principio de legalidad en materia tributaria no es de creación moderna; su fundamento se encuentra en la tradición europea, y es reconocido por vez primera en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789, en dicha declaración se ordenaba que todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar, por ellos mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y de determinar su tasa, su base, su recaudación, y su duración.

Así este principio no solo significa que la contribución, como tal ha de ser determinada por una ley, sino que sugiere que el Poder Legislativo habrá de determinar, de una forma clara y precisa todos y cada uno de los elementos que mantienen la relación tributaria, conocidos en la tradición *jurídico-fiscal* como elementos de las contribuciones.

Dicho de lo anterior, se puede entender que así como el precepto *nullum crimen sine lege* (*ningún delito sin ley*), pretende otorgar seguridad jurídica al gobernado dentro de un Estado, así también el principio de legalidad en materia tributaria se traduce en un *nullum tributum sine lege*, (*si no hay ley no hay tributo*), evitando la arbitrariedad por parte de la autoridad al momento de exigir el cumplimiento de la obligación contributiva, señalando los elementos de

toda contribución en una ley, los cuales son de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación:

- **Sujeto pasivo** de la contribución; es decir, elemento determinativo de quien habrá de obligarse al pago del tributo por haber realizado el hecho gravable, objeto de toda contribución, la misma Ley debe identificar con toda precisión a la persona física o moral, destinataria o sujeto de cada tributo; el reconocimiento del sujeto activo de la relación tributaria ya se encuentra reconocido en la Constitución, por lo que la determinación del sujeto activo en la legislación tributaria no se hace necesaria.
- **Objetivo** de la contribución; que señalará las causas o motivos que den origen a la existencia y cobro de toda contribución determinando el hecho generador del tributo.
- **Base gravable** para poder determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo.
- **Tasa o Tarifa** de la contribución; que será el porcentaje o cuota aplicable a la base gravable de la misma,
- **Época de pago** es el plazo y fechas en los que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado.

En tanto una ley no señale alguno de estos elementos dentro de los impuestos establecidos, el Estado estará impedido para cobrarlo, ya que atentaría cínicamente en contra de este principio.

Sobre este principio la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado así:

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “de la misma manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y esta además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están

consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momentos conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoriedad dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante.

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y este reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente prescrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificársele.³⁸

De esta forma se entiende que este principio alcanza los elementos que establecerán quienes, porque y en qué casos, se adecuan o vinculan a un determinado hecho imponible, y luego así poder precisar sobre qué valor y con qué cantidad o porcentaje se tendrá que contribuir, en un periodo de tiempo claramente señalado por la norma.

Lobato dice que el principio de legalidad es absoluto y no “casi absoluto”; dicho principio emana directamente del artículo 14 Constitucional, asimismo se encuentra dentro del artículo 16 de nuestra carta magna en el que establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa del procedimiento.³⁹

En el entendido que la fiscalización es el proceso mediante el cual el gobierno federal, estatal y municipal obtiene recursos que son aportados por los mexicanos y que son destinados al gasto público, tenemos que nuestra Constitución nos da la pauta para que dicho órganos puedan recaudar sus ingresos:

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos menciona lo siguiente: “Es obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Esta disposición ha estado vigente desde 1917, en la cual el gobierno en su carácter de ente recaudador se encarga de recibir los

³⁸ Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, Volumen 64, primera parte. P. 90.

³⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 44-45

recursos necesarios para destinarlos a los gastos públicos del país. Entre las contribuciones que conocemos se encuentran: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, y los derechos.

Del mismo modo el Código Fiscal de la Federación en su artículo primero señala: “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”. Esto es, los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos mediante el pago de contribuciones, como los son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Los mismos que veremos a continuación.

2.5 Teoría de los Derechos Adquiridos

En este caso y de acuerdo a lo antes mencionado, es necesario explicar detenidamente la Teoría de los Derechos Adquiridos, cuyo principal expositor es Merlín⁴⁰, el cual señala que son aquellos que han ingresado a nuestro patrimonio y del que no podemos ser desposeídos ni aún por la persona de quien lo obtuvimos.

Las facultades, observa Merlín, pueden ser desconocidas por la ley sin que haya retroactividad. Mientras que una facultad legal no haya sido ejercitada y su ejercicio cristalizado en la adquisición de un derecho, mientras que el ejercicio de la facultad no haya originado un derecho adquirido, podrá ser desconocida por la nueva ley sin que pueda ser calificada de retroactiva.

Respecto de las expectativas habrá que hacer una distinción, unas expectativas de derecho, las cuales deben considerarse como derechos adquiridos, mientras que otras deben reducirse a simples facultades, es decir, unas no podrán ser desconocidas por una ley sin ser esta retroactiva y otras podrán ser anuladas por una nueva ley sin que exista retroactividad.

Las expectativas jurídicas según Merlín, son esperanzas derivadas de un hecho o de un estado actual de las cosas, de adquirir un derecho cuando otro acontecimiento tenga lugar. Para distinguir cuales expectativas deben ser reconocidas por la nueva disposición y cuales pueden no ser respetadas por ella, es preciso, de acuerdo con esta teoría, atender a la naturaleza del hecho o del estado de cosas que derivan o se fundan en un acto revocable de la voluntad humana o en una ley.

Dentro de las expectativas hay varios casos diferentes: a) cuando la esperanza que es contenida de la expectativa únicamente encuentra su fundamento en una ley, podrá ser desconocida sin aplicación retroactiva de esta; b) las facultades que la ley otorga, afirma Merlín, lo mismo que con las facultades que a título revocable conceden unos individuos a otros: en cualquier momento puede ser revocados y nadie puede alegar perjuicio con ese motivo ya que se

⁴⁰ Merlín de Doust, citado por Roubier Paul, Derechos subjetivos y situaciones jurídicas, Tomo 1, Paris 1963. P.33., citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

trata de un acto revocable de la voluntad humana como fundamento de la expectativa y c) otra cosa que sucede respecto de las expectativas es que tienen carácter de derechos condicionales derivados de un contrato o de un testamento cuyo autor ya falleció.

La doctrina clásica de los derechos adquiridos con posterioridad a Merlín, fue adoptada por varios tratadistas, cada uno de ellos modificando el concepto del derecho adquirido, así como la distinción que se establece entre facultades legales, expectativas de derecho y derechos adquiridos los cuales se redujeron con posterioridad a Merlín a una doble distinción, sólo entre derechos adquiridos y expectativas de derecho, sin embargo continuaron adoptando la teoría en el sentido de que habría retroactividad cuando la nueva ley desconociera simples expectativas de derecho. Pero cada autor, con el objeto de distinguir entre ambas categorías fue formulando sus propios conceptos.

Algunos críticos de esta teoría clásica de Merlín, dicen que a pesar de la gran evolución de la misma, no existe una clara distinción entre derechos adquiridos y expectativas, así como ciertas incongruencias y contradicciones como las siguientes:

1. Al hablar de derechos adquiridos se incurre en una expresión impropia, pues equivale a suponer que puedan existir derechos no adquiridos y esto sería absurdo.
2. La noción de derecho adquirido no tiene una claridad plena para resolver el problema planteado, para dar un criterio susceptible de ser aplicado en todos los conflictos de leyes que se presenten. En la doctrina de Merlín la definición de derecho adquirido sólo puede considerarse como derecho adquirido un derecho patrimonial, "*derecho adquirido es el que ha ingresado a un patrimonio*". En consecuencia, no encontramos protección eficaz dentro de la teoría de Merlín todos aquellos derechos que no tiene carácter patrimonial, por lo tanto los derechos no patrimoniales no estarían protegidos contra la aplicación retroactiva de las disposiciones legales.
3. Dentro del concepto de ingreso a un patrimonio, surgen varios conflictos entre ellos determinar si el derecho es o no adquirido y si habrá que determinar si ingreso o no al patrimonio de la persona, y a su vez determinar si fue adquirido o no por la persona lo cual ocasiona un círculo vicioso dentro de la definición.

A continuación mencionaremos algunas de las teorías de varios tratadistas para diferenciar y conocer las modificaciones hechas a la teoría de los derechos adquiridos de Merlín.

La Doctrina de Coviello,⁴¹ cuya posición pretende superar las dificultades que presenta la doctrina de los derechos adquiridos de Merlín, establece que el principio de irretroactividad de las leyes, debe concretarse en la proposición de

⁴¹ Coviello, citado por Margáin Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

que la ley no debe obrar respecto del pasado; la ley no debe obrar sino con posterioridad a su vigencia.

La ley puede afectar al pasado según esta teoría, en dos casos: cuando desconoce efectos ya realizados de un hecho celebrado con anterioridad a la vigencia de la nueva ley, y cuando desconoce efectos futuros, es decir, efectos que se realizan durante la vigencia de la nueva ley, de un hecho celebrado con anterioridad a su promulgación pero en virtud de consideraciones relativas a dicho hecho, de suerte que la privación de una ventaja o el desconocimiento de un interés aparece como consecuencia de haber realizado el hecho anterior, el cual la nueva ley sujeta a diversa estimación. En el primer caso, cuando se desconocen efectos ya realizados de un hecho o la existencia del hecho, la aplicación de la nueva ley al pasado es directa. En el segundo caso, cuando se desconocen efectos futuros de un hecho anterior en virtud de consideraciones relativas a ese hecho anterior, la aplicación de la ley al pasado es indirecta. La ley será retroactiva en esos dos casos: cuando desconoce efectos ya realizados de un hecho anterior y cuando desconoce efectos futuros de un hecho realizado con anterioridad, pero en virtud de consideraciones relativas a tal hecho. No será retroactiva la ley cuando desconozca efectos futuros de un hecho anterior pero por consideraciones relativas a los efectos mismos, sin que la privación de los derechos que son contenidos de esos efectos obedezca a una diversa estimación del hecho anterior.

El problema de saber si una ley es retroactiva o no se resolverá mediante la determinación de la relación que exista entre el espíritu de la nueva disposición y un hecho anterior. Si la nueva disposición, repetimos, afecta consecuencias futuras del hecho anterior pero por consideraciones relativas a los mismos, no es retroactiva; si los afecta por razones relativas al hecho anterior, es retroactiva.

Esta teoría tiene, en concepto de su autor, la superioridad sobre la clásica de que no se requiere para que el principio sea aplicado a emprender un análisis, a menudo muy difícil, sobre si determinada posibilidad jurídica es un derecho adquirido o es una simple expectativa que deba desconocerse. A lo único que atiende es a la relación existente entre la nueva disposición y un hecho anterior.

Además esta teoría tiene como ventaja de aplicarse a derechos patrimoniales así como a derechos que no presenten este carácter; se aplica igualmente en derecho público como en derecho privado.

Coviello examina también el caso de los actos jurídicos y distingue tres clases de normas: las que se refieren a la forma, a las condiciones externas; las que se refieren a las condiciones intrínsecas, a los requisitos de fondo, y finalmente, las disposiciones que conciernen a los medios de prueba del acto jurídico.

Además de Coviello existen otros tratadistas como los siguientes: Julián Bonnacasse⁴² levanta su doctrina en dos conceptos: el de una actuación jurídica abstracta y una situación jurídica concreta; en la primera, se refiere a una situación objetiva en relación con la ley, en cambio, la segunda se traduce en la situación particular del individuo al encuadrar dentro de la hipótesis legal de un precepto, a través de un hecho o de un acto. De donde considera que la situación jurídica abstracta puede ser modificada por una disposición retroactiva, agregándose que: "...cuando una situación concreta está pendiente de formarse por el no cumplimiento de una condición, antes de que esta se realice, la nueva ley, modificativa o extintiva de la situación jurídica abstracta anterior, puede regir, o inclusive impedir, la situación concreta por constituirse".

Dentro de la doctrina de Paul Roubier⁴³, se señala que la base fundamental de la ciencia de los conflictos de leyes en el tiempo, es la distinción entre efectos retroactivos es la aplicación al pasado; el efecto inmediato es la aplicación al presente. Si la ley pretende aplicarse a hechos consumados (*facta praeterita*), es retroactiva; pero si pretende aplicarse a situaciones en curso (*facta pendeia*) es necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha de cambio de legislación, que no pueden ser afectadas sin retroactividad, y las partes posteriores, para las que la ley nueva, si debe aplicarse, no tiene sino un efecto inmediato; en fin frente a derechos futuros es claro que la ley nunca puede ser retroactiva.

Algunos tratadistas nacionales, como el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela⁴⁴ establece que el acto causal debe regirse por la norma coetánea a él en cuanto a su integración, realización y formación, sin que la ley nueva lo afecte en su validez jurídica. Por lo que respecta a la regulación de las consecuencias o efectos del acto usual, las cual se supone se producen durante la vigilancia de la norma nueva, hay que hacer una básica distinción, a saber:

1. Si el efecto o la consecuencia existen o se generan jurídicamente sólo en función del acto casual, es decir, si la concurrencia de otras causas, de tal manera, que deriven inmediata o directamente del mismo, la ley aplicable será la del propio acto casual. En otros términos, si a tales efectos o consecuencias se aplicase la ley vigente en el momento en que se produzcan, tal aplicación sería retroactiva.
2. En cambio, si el efecto o la consecuencia, para existir jurídicamente requieren la realización de un causa distinta del acto causal, se aplicará la ley nueva en caso de que dicha causa se produzca bajo su vigencia, siendo la ley antigua la que regule dicho efecto o consecuencia, si la causa tiene lugar antes de que la norma nueva entre en vigor.

⁴² Bonnacasse, Julian. Elementos del Derecho Civil, Tomo 1 (traducción de J.M.Cajica), México 1946, p.194., citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

⁴³ Paul Roubier, citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

⁴⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Ed. Porrúa, México.

Otra Doctrina es la del jurista Ernesto Flores Zavala,⁴⁵ la cual establece que "...la tesis de reubicar es aplicable a todo Derecho Administrativo, pero fundamentalmente al Derecho Tributario y podríamos reducirla al principio de que la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia.

Esta fórmula que es universalmente admitida, corresponde a aquella que se había elaborado en el Derecho Romano y el Canónico en los siguientes términos: "Leges et constitutiones futuris certum est dare formam negorris, non ad facta practerita revocari"⁴⁶

El anterior principio lo desarrolla en siete proposiciones a las cuales Sergio Francisco de la Garza⁴⁷ se adhiere, que son:

- a) Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.
- b) La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando del crédito fiscal consiste en esos efectos.
- c) Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, amortizaciones, etc. Sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.
- d) Aún en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en esos casos, sería en beneficio del causante.
- e) Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplica desde luego.
- f) En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; sólo puede hablarse de hechos realizados."

Según establece Emilio Margain Manautou "...que para resolver si una Ley tributaria es retroactiva en juicio de persona alguna, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva de origen a la obligación tributaria y en vigor. Esto lo recoge el artículo 6 del Código Fiscal, al expresar: "*las contribuciones se causan*

⁴⁵ Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas, E. Porrúa, S.A. México 1946, p.184.

⁴⁶ IDEM, p.184.

⁴⁷ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1998; pág. 50, p.282

*conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.*⁴⁸

Continuamos con la segunda parte del artículo 14 constitucional, el cual establece:

Nadie podrá ser privado de la libertad de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Debemos de reconocer que esta parte del artículo debe ser considerado como uno de los de mayor importancia práctica en el capítulo de las garantías individuales ya que una enorme cantidad de juicios de amparo se promueven invocando violaciones a esta parte del artículo 14 constitucional, en todos los casos en que un individuo cree que una autoridad ejecutiva o judicial lo privará de un derecho sin aplicar estrictamente la ley respectiva, acude al juicio de amparo para obtener una reparación, dicho tema del amparo será abordado más adelante.

El Artículo 14 constitucional tiene como precedente el artículo 39 de nuestra carta magna de 1917, en esencia, este artículo es idéntico al 14 constitucional vigente, pero nada más en esencia, en cuanto a que ambos exigen para que un individuo pueda ser afectado en su persona o patrimonio un juicio previo y una aplicación de la ley en el juicio.

Otro precedente importante es, la 5ta. Enmienda de la Constitución Federal de los Estados Unidos de América, que establecía: “...ni podrá privarse a nadie de vida, de la libertad o de la propiedad sin el debido proceso legal.”; en 1843 dentro de las Bases Orgánicas en su artículo 9 se prescribía que “Nadie podrá ser juzgado, ni sentencia en sus causas civiles y criminales, sino por jueces de su propio fuero, y por leyes dadas y tribunales establecidos con anterioridad al hecho o delito de que se trate”.

Este artículo en la práctica pasa por las siguientes alternativas: en un principio solo se invoca en la parte de la irretroactividad de las leyes, nadie pensó que pudiera servir como medio para provocar la intervención del Poder Judicial para revisar sentencias de los poderes locales, más tarde genero un problema ya que después de algunos años llego a invocarse el mismo artículo en la parte en que se refería a la retroactividad de las leyes, y entonces se suscitaron las discusiones más variadas y se comprobó, que el artículo en cuestión había sido aprobado sin que la asamblea se diera cuenta de su contenido.

Después de que Vallarta salió de la Suprema Corte cambio la jurisprudencia, y entonces el principio que esta consagra es el siguiente:” ...se puede invocar la violación del artículo 14 constitucional, tanto en materia civil como penal, pero

⁴⁸ Morgan Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1983, p. 217., citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx

en todo caso únicamente es precedente el amparo por violaciones al mismo artículo cuando hay una violación flagrante de una ley, cuando hay una aplicación indebida de la ley, pero en forma evidente cuando la ley en que se funda la acción o la excepción en el juicio es objeto de notoria infracción.” Dicho principio forma la jurisprudencia por mucho tiempo, no pueden los tribunales judiciales federales, decía la jurisprudencia resolver las contiendas de interés entre los particulares en materia civil, porque ellas deben sujetarse al conocimiento de las autoridades comunes.

Regresando a las definiciones de los juristas respecto a los derechos adquiridos, Louis Josserand,⁴⁹ decía “que la ley debe respetar los derechos adquiridos, es decir que no debe traicionar la confianza que colocamos en ella y que las situaciones, creadas, los actos realizados bajo su protección continuarán intactos, ocurra lo que ocurra; fuera de esto, no hay sino simples esperanzas más o menos fundadas y que el legislador puede destruir a su voluntad...las simples esperanzas no constituyen derechos, ni eventuales siquiera; corresponden a situaciones de hecho más que a situaciones jurídicas: son intereses que no están jurídicamente protegidos y que se asemejan mucho a los castillos en el aire, en general las simples expectativas.

Los hermanos Mazeaud⁵⁰ encuentran la diferencia entre el derecho adquirido con el de expectativa de derecho: estableciendo que el primero es aquel que “ha entrado definitivamente en un patrimonio o una situación jurídica creada definitivamente” y la segunda que es la expectativa, consiste en, “una esperanza no realizada todavía”; por tanto, “los derechos adquiridos deben ser protegidos incluso contra un ley nueva, la cual no podría privar de un derecho a las personas que están definitivamente investidas del mismo, a la inversa, las simples expectativas ceden ante la ley nueva, que puede atentar contra ellas y dejarlas sin efecto”, y consideran que “la necesidad de seguridad está suficientemente garantizada si el derecho adquirido está amparado, y las simples expectativas deben ceder ante una ley que se supone más justa.”

De acuerdo a la definición de Merlín los derechos adquiridos son aquellos que han entrado en nuestro patrimonio, que forman parte de él. Toda ventaja no es más que un interés o expectativa que no nos pertenece y la ley puede quitarnos la esperanza de adquirirla, definición reproducida con ligeras variantes por casi todos los autores, y que según Luis Claro Solar “tiene el inconveniente de no poderse aplicar en todos los casos pues hay derechos que no figuran en nuestro patrimonio, como los derechos políticos y los constitutivos de la persona; y hay facultades que no pueden ser quitadas por nadie y que, sin embargo, no constituyen derechos adquiridos en el sentido que debemos dar a estas expresiones. Pero en el fondo todas las definiciones están de acuerdo en la idea capital de que los derechos adquiridos son las facultades legales regularmente ejercidas y las expectativas son aquellas facultades no ejercidas en el momento del cambio de legislación.

⁴⁹ Josserand Louis, citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx

⁵⁰ Mazeaud, citado por Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz; *Impuesto sobre la Renta, Régimen de Consolidación de Resultados Fiscales*, disponible en la página www.biblio.juridicas.unam.mx/revista

En el caso de *Bonnecase*, se considera que la noción clásica del derecho adquirido debe sustituirse por la de “situación jurídica concreta” y a su turno, la noción de expectativa debe ceder el puesto a la de “situación jurídica abstracta”; la primera, es derecho adquirido y la segunda la expectativa. Por la noción de la situación jurídica abstracta entendemos la manera de ser eventual o teórica de cada uno, respecto de una ley determinada; y la situación jurídica concreta, es la manera de ser de una persona determinada, derivada de un acto jurídico o de un hecho jurídico que ha hecho actuar en su provecho o en su contra, las reglas de una institución jurídica, y el cual al mismo tiempo le ha conferido efectivamente las ventajas y las obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución y sobre el cual no puede tener efecto la nueva ley.

Mientras que Gabber sostiene que es adquirido todo derecho que entra inmediatamente a formar parte del patrimonio de quien lo ha adquirido, la consecuencia de un acto idóneo y susceptible de producirlo, en virtud de la ley del tiempo en que el hecho hubiere tenido lugar, aunque la ocasión de hacerlo valer no se presenta hasta la publicación de una ley nueva relativa al mismo, y por los términos de la ley bajo cuyo imperio se llevara a cabo.

Dentro de la obra titulada “*Course de Droit Civil Francais. Intro*” afirma Beudant, que “es evidente que la ley nueva no puede perjudicar los derechos adquiridos en virtud de la antigua. Por consiguiente, las consecuencias de un hecho ejecutado bajo una ley antigua quedan sometidas a esta ley aún cuando ellas no se realicen sino bajo el imperio de la ley nueva, cuando ellas se relacionan.

Por “derechos adquiridos” hay que entender que son como las facultades legales regularmente ejercidas, y por expectativas o intereses, las que no lo habían sido todavía en el momento del cambio de la legislación, según lo sostienen Baudry-Lacantinerie y Houques-Fourcade⁵¹; con todo lo anterior nos será más fácil comprender en qué consiste esto de los derechos adquiridos.

Una vez entendido que son los derechos adquiridos, hay que relacionarlo con lo que realmente nos interesa que es el ámbito Fiscal.

La necesidad de seguridad jurídica que exigen todas las empresas en el mundo no sólo en nuestro país frente a los cambios normativos, fueron los causantes que dieron origen al concepto de los “derechos adquiridos”, el cual constituye un pilar fundamental del Estado de Derecho por ser una garantía o una prerrogativa indiscutible en favor de los administradores.

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia, en sentencia definitiva del 12 de Diciembre de 1994, señaló que “...el derecho adquirido es la ventaja o el beneficio cuya conservación o integridad está garantizada a favor del titular del derecho por una acción o por una excepción. Ajusta mejor con la técnica denominada “situación jurídica concreta o subjetiva” al derecho adquirido o constituido...”. En cuanto a su finalidad, esa misma sentencia del 17 de marzo

⁵¹ Baudry-Lacantinerie y Houques-Fourcade, citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx

de 1977, se expresa que por “derechos adquiridos, ha dicho la Corte, se tienen aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una ley, y que por lo mismo han creado a favor de sus titulares un cierto derecho que debe ser respetado. Fundamento de la seguridad. Fundamento de la seguridad jurídica y del orden social en las relaciones de los asociados y de estos con el Estado, es que tales situaciones y derechos sean representados íntegramente mediante la prohibición de que las leyes posteriores pretendan regularlos nuevamente. Tal afectación o desconocimiento sólo está permitido constitucionalmente en el caso de que se presente un conflicto entre los intereses generales o sociales y los individuales, porque en este caso, para satisfacer los primeros, mientras que los segundos deben pasar a un segundo plano.

El artículo 13 del Código Civil establecía “la ley no tiene efectos retroactivos” la irretroactividad se refiere a la prohibición que recae sobre una norma jurídica de “desconocer derechos, hechos o relaciones jurídicas válidamente formados bajo el imperio de una ley anterior, ni los efectos que estos hayan producidos bajo su vigencia”.⁵²

Mientras que el artículo 73 del Código de lo Contencioso Administrativo establece: revocación de actos de carácter particular y concreto. Cuando un acto administrativo haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría, no podrá ser revocado sin el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular. Pero habrá lugar a la revocación de esos actos, cuando resuelven de la aplicación del silencio administrativo; si se dan las causales previstas en el artículo 69, o si fuere evidente que el acto ocurrido por medios ilegales. Además siempre podrán revocarse parcialmente los actos administrativos en cuanto sean necesarios para corregir simples errores aritméticos, o de hechos que no incidan en el sentido de la decisión.

En los casos administrativos expresos, creadores de situaciones jurídicas de carácter particular o concreto, su revocatoria sólo procede cuando la autoridad cuenta con el consentimiento expreso y escrito del titular del derecho. En caso de no contar con éste, la única opción posible es acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo a demandar su propio acto, lo que se conoce como acción de lesividad y que tiene como fundamento el artículo 149 de Código Contencioso Administrativo⁵³ que establece que “las entidades públicas o privadas que cumplan funciones públicas podrán obrar como demandantes, demandados o intervinientes en los procesos Contencioso Administrativo, por medio de sus representantes debidamente acreditados.

2.6 TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA

Toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y

⁵² Zea Valencia, Arturo y Ortiz Monsalve, Álvaro. Derecho Civil parte general y personas Tomo 1, 15ed. Bogotá, Temis 2000, p.201

⁵³ Modificado por el artículo 49 de la Ley de 1998.

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, 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.

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 vinculan.

La Suprema Corte de Justicia también habla de la Teoría de los Componentes de la Norma así como de su relación con la Irretroactividad de las leyes.

IRRETROACTIVIDAD 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 constitucional, 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. 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 vinculan.⁵⁴

Por lo que de acuerdo a lo anterior, es evidente la inconstitucionalidad de la reforma hecha al régimen de consolidación fiscal en el 2010, por violar la garantía de irretroactividad de las leyes en perjuicio del particular, según lo

⁵⁴ Tesis P./J. 87/97, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena época, Pág. 7

dispuesto por el artículo 14 Constitucional, por lo que lo más viable y lo que hicieron la mayoría de los 422 grupos empresariales que se encuentran en este supuesto, fue tramitar el amparo en contra de la reforma fiscal.

2.7 PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

La neutralidad es un principio impositivo básico inspirador de las reformas fiscales. Un impuesto neutral es aquel que no altera el comportamiento de los agentes económicos, dentro del campo empresarial se exigiría que las decisiones sobre las fuentes de financiación, el nivel y composición de la inversión, el lugar de localización, la combinación de factores, la forma jurídica o el tamaño de la empresa, no estuviesen afectadas por factores fiscales.

Se dice que estamos ante el principio de neutralidad fiscal cuando el tributo no es un factor de decisión en un proyecto de inversión, o sea que implica igual presión fiscal cualquier decisión que se tome.

2.8 ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL

Este artículo que forma parte de las garantías de seguridad que integra la Constitución Política de México, igual que el artículo 14 Constitucional, antes mencionado los cuales velan porque los derechos de los ciudadanos no resulten afectados debido a los procedimientos ilícitos cometidos por la autoridad.

El artículo 16 abarca varias garantías muy importantes para los ciudadanos mexicanos, pero en este caso el párrafo que nos importa y al que le prestaremos atención es el primero que establece lo siguiente:

“Artículo 16: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”⁵⁵

Esta es la primera parte de este artículo, y la garantía a que se refiere se puede decir como lo señala Ignacio Burgoa que “conciene al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano del Estado, con tal suerte que si el acto emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede del círculo integrado por tales facultades y viola la garantía expresa, así como el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualesquiera de los bienes jurídicos señalados en este precepto, los ciudadanos podemos defendernos de estos .”

Dentro de esta parte del artículo podemos encontrar uno de los principios más importantes dentro del ámbito jurídico y es el Principio de Legalidad.

⁵⁵ Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

2.8.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Dicho principio garantiza una mayor protección para el gobernado, esto lo encontramos en la parte que habla de la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento, en el artículo constitucional en cuestión

La fundamentación legal consiste en que los actos que originen la molestia en este caso de acuerdo a lo señalado en este artículo, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que esta prevea la situación concreta para la cual procede realizar un acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice.

Mientras que la motivación, es indicar las circunstancias y modalidades del caso en particular, éstas deben encuadrar dentro del marco general correspondiente al establecido por la ley, esto es, que implica una necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma y el acto de molestia.

Una vez conocidos los significados de la fundamentación y motivación, sólo falta conocer el significado de la causa legal del procedimiento, que significa que el acto o series de actos que provocan la molestia en la persona, su familia, domicilio, papeles o posesiones del gobernado realizados por la autoridad competente, la cual debe ser legal, con lo que se entendería que es o debe ser fundado y motivado en una ley.

2.9 ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL

“Artículo 17. *Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.*

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, compleja e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

Las sentencias que pongan fin a los procedimientos orales deberán ser explicadas en audiencia pública previa citación de las partes.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

La Federación, los Estados y el Distrito Federal garantizarán la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y asegurarán las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores. Las percepciones de los defensores no podrán ser inferiores a las que correspondan a los agentes del Ministerio Público.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.”⁵⁶

El fondo de este artículo y por lo cual es tan importantes es porque señala que la impartición de justicia en nuestro país debe ser legal, equitativa con orden y seguridad para el individuo se desarrolle en sociedad, es decir, que se reconoce la necesidad de los hombres que viven en sociedad de tener certeza jurídica dentro de la interacción entre diferentes voluntades e intereses que se suscitan en la vida en sociedad.

Asimismo se prevé la Garantía de Acceso a la Jurisdicción y así determinar las necesidades con las que se debe cumplir el Estado para brindar justicia del mejor modo posible, como es la independencia de los órganos jurisdiccionales pues sin esta, las resoluciones no pueden estar libres de la intervención de otros poderes.

En relación a todos los artículos mencionados, nos damos cuenta de que ellos forman parte de las garantías individuales, las cuales son de gran importancia para cada uno de nosotros; la Constitución como Ley Suprema rige la vida de nuestro país, ya que establece derechos tanto individuales como sociales para todos y cada uno de los mexicanos y para toda aquella persona que se encuentra dentro del territorio nacional, son derechos o garantías individuales, los cuales protegen a las personas como individuos, este concepto se forma, según las aplicaciones que preceden, mediante la concurrencia de la relación jurídica entre el gobernado y el Estado y sus autoridades, dividiéndolas en 4 grupos principales como las garantías de Igualdad, libertad, seguridad jurídica, y de propiedad, las que buscar proteger la dignidad del hombre.

Todo lo anterior tiene que ver con el juicio de amparo, porque se ha considerado como una institución netamente mexicana, su función principal es la del control de la constitucional, en cuanto a que la Constitución como una norma, una norma básica o fundamental por medio de un órgano judicial con eficacia únicamente respecto al individuo que solicita la protección contra la aplicación de la ley o actos contrarios a la Constitución. Es en la Constitución de 1857, en la cual se incluyó a los principios esenciales del juicio de amparo, cuya evolución ha llegado hasta el grado que ha alcanzado en la actualidad, mientras que en la Constitución de 1917, se ampliaron los principios de referencia, consagrándose en los artículos 103 y 107 constitucionales, los cuales analizaremos a continuación.

⁵⁶ Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

El fundamento de este juicio está dentro de los artículos 103 y 107 en nuestra Constitución Política los cuales se analizarán a continuación:

El principio general en materia de amparo contra actos de autoridad judicial establece el artículo 107 constitucional, el cual viene a ser el siguiente: el amparo, en tesis general, procede únicamente respecto de sentencias definitivas; ya sea que la violación se haya cometido en la misma sentencia y no haya sido reparada en esta. El amparo procede, por tanto sea por violación de leyes de fondo, de carácter sustantivo, sea por la violación de leyes del procedimiento. En este último caso, la constitución establece categóricamente, que la violación de leyes procesales sólo podrá motivar la interposición del juicio de amparo cuando la violación redunde en el desconocimiento de partes sustanciales del procedimiento y cuando deje sin defensa al quejoso.

Comenzaremos por definir el concepto de amparo, de acuerdo con el Maestro Ignacio Burgoa:

El amparo es un medio de jurídico que preserva las garantías constitucionales del gobernado contra todo acto de autoridad que las viole (fracción I del artículo 103 de la Constitución); que garantiza a favor de un particular el sistema competencial existente entre las autoridades federales y las de los estados (fracciones II y III del mismo precepto) y que, por último, protege toda la Constitución así como toda la legislación secundaria, con vista a la garantía de legalidad consignada en los artículos 14 y 16 de Ley Fundamental y en función del interés jurídico particular del gobernado. En estas condiciones, el amparo es un medio jurídico de tutela directa de la Constitución y de tutela indirecta de la ley secundaria, preservando, bajo este último aspecto y de manera extraordinaria y definitiva, todo el derecho positivo.⁵⁷

Este artículo 107, establece los lineamientos generales relativos al juicio de amparo, los fraccionamientos generales relativos al mismo, las fracciones posteriores se refieren a los fundamentos del procedimiento respectivo; sólo es procedente contra actos o leyes de las autoridades, pero nunca contra actos de los particulares y se seguirá exclusivamente a solicitud de la parte agraviada y la sentencia se ocupará del caso concreto, refiriéndose a individuos particulares limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin haber declaraciones generales respecto a la ley o acto que la motivó.

El artículo 1º de la Ley de Amparo, en relación al artículo 103 constitucional, establece que el juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:

I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

⁵⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio, *El juicio de amparo*, 18a. ed., Porrúa, México, 1982, p. 173.

- II. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan soberanía de los estados.
- III. Por leyes o actos de las autoridades de estos que invadan la esfera de la autoridad federal.

De acuerdo a lo anterior, el juicio constitucional tiene como objeto primordial controlar o tutelar la Constitución y las leyes secundarias que de ella emanen, así como la protección del gobernado frente a los abusos del poder público.

El amparo es un medio de defensa de los derechos de libertad; esto quiere decir que protege al individuo contra actos que afecten su vida, libertad y dignidad personal, regulando en la ley correspondiente. Atendiendo a la gravedad de la violación reclamada se otorga facilidades en la interposición del juicio.

Existen varios tipos de amparo, pero los que nos importan, son los siguientes: el Amparo contra Leyes, es aquel que se utiliza para proteger a las personas contra leyes inconstitucionales, determinando la desaplicación de la ley en el caso concreto, ya que las sentencias que se pronuncian en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales (privadas u oficiales) que los hubieran solicitado, limitándose a ampararlos o protegerlos si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda sin haber una declaración general respecto a la ley o acto que la motivare.

El Amparo Administrativo, el cual es utilizado en contra de resoluciones o actos definitivos emanados de los órganos de la administración pública, cuando afecten a los derechos de los particulares.

Dentro de este juicio, podemos encontrar varios principios fundamentales, uno de ellos es el de definitividad, cuya base constitucional consiste en que el quejoso o agraviado, antes de promover el amparo, debe agotar necesariamente todos los juicios o recursos ordinarios que en derecho procedan, de acuerdo con la ley que rige el acto impugnado, en este sentido, el quejoso deberá de cerciorarse antes de solicitar el amparo y la protección de la justicia federal, que se han agotado todos los medios ordinarios de impugnación o defensa que prevé la ley secundaria de la cual deriva el acto reclamado.

Otro principio importante para este caso es el de Estricto Derecho, el cual consiste en que el órgano de control constitucional, o quien conozca y resuelva del fondo del amparo, al momento de dictar sentencia no puede ir más allá de las pretensiones que solicita el quejoso o agraviado en su escrito de demanda y concretamente en los conceptos de violación, motivo por el cual el juzgador debe limitar su actuación "estrictamente" a lo solicitado por el promovente, sin hacer mayores aseveraciones respecto a hechos no contenidos en la demanda de garantías.

Por lo anterior el amparo contra leyes sólo se promueve por un número reducido de gobernados; es decir, por aquellos que después de estudiar y

analizar una ley detectaron que un artículo o fracción de éste o la ley misma se opone a la Carta Magna, además deberá de contar con los medios económicos para comenzar con el proceso, para que al concluir la autoridad ante quien se tramita el amparo declara la inconstitucionalidad de esa ley, ésta sólo dejara de aplicarse respecto al quejoso que promovió y obtuvo el fallo favorable, pero continuará vigente para el resto de la población, quienes deberán de acatarla aún cuando el Poder Judicial haya resuelto sobre su inconstitucionalidad.

Como complemento de lo anterior el siguiente criterio jurisprudencial de rubro y texto:

LEYES, AMPARO CONTRA. TÉRMINO PARA INTERPONERLO.

De acuerdo con el sistema actual de la Ley de Amparo, la oportunidad para impugnar leyes no se relaciona con la fecha en que son conocidas por el interesado, sino que cuando son auto aplicativas pueden ser impugnadas en los treinta días siguientes al día en que entran en vigor; y, en todo caso, pueden ser combatidas en los quince días siguientes al primer acto de aplicación en perjuicio de la quejosa.⁵⁸

En conclusión algunas características del amparo son:

1. En materia administrativa no se admite la gestión de negocios, por lo que el amparo siempre se seguirá a instancia de parte agraviada.
2. El principio de relatividad, establece que la sentencia del amparo, únicamente surtirá efectos para el quejoso.
3. El principio de definitividad, el cual señala que antes de acudir al amparo se deberán agotar los medios de defensa ordinarios que establezcan las leyes; este mismo principio de rompe en materia administrativa fiscal con el contenido de la fracción IV del artículo 107 constitucional, que establece lo siguiente:

“IV. En materia administrativa el amparo procede, además, contra resoluciones que causen agravio no reparable mediante algún recurso, juicio o medio de defensa legal. No será necesario agotar éstos cuando la ley que los establezca exija, para otorgar la suspensión del acto reclamado, mayores requisitos que los que la Ley Reglamentaria del Juicio de Amparo requiera como condición para decretar esa suspensión.”

En este juicio las partes que lo forman son:

1. **Agraviado o Agraviados.** Personas físicas o morales de carácter público o privado, que sean afectadas por actos de la Administración Pública.

⁵⁸ Jurisprudencia número 121, visible en la página 222 del apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1988, Primera Parte, Tribunal Pleno

2. **Autoridad o Autoridades Responsables.** Son aquellas que emitan un acto de autoridad que sea considerado por el agraviado como violentador de garantías individuales.
3. **Tercero Perjudicado.** Son aquellos a los que les puede afectar en su esfera jurídica la sentencia de amparo.
4. **Ministerio Público Federal.** Que en materia administrativa puede intervenir en el juicio e incluso interponer los recursos que señale la ley reglamentaria.

CAPÍTULO III

REFORMA A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2010 Y SU EFECTO EN EL DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO

CAPÍTULO III. REFORMA A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2010 Y SU EFECTO EN DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO

3.1 REFORMA EN CUANTO AL DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL CAMBIAR

Con fecha 8 de septiembre de 2009, el ejecutivo federal envió a la Cámara de diputados la presente Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales.

En la exposición de motivos de dicha iniciativa por parte del ejecutivo federal se establece como fundamento una reforma que permita Fortalecer la recaudación tributaria así como Mejorar el control y combate a la evasión fiscal, de manera que en la iniciativa adiciona a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), los artículos 70-A y 71-A, los cuales pretenden darle efectos retroactivos a una disposición legal y limitar los derechos adquiridos de las empresas que consolidan pago diferido de la contribución.

Artículo 70-A. Las sociedades controladoras deberán enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Para los efectos del párrafo anterior, las sociedades controladoras aplicarán el procedimiento previsto por el artículo 71 de esta Ley o podrán optar por lo establecido en el artículo 71-A de la propia Ley. La opción que se elija conforme a este párrafo deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales contados a partir de aquél en el que se empieza a ejercer la opción citada.

El impuesto sobre la renta diferido a pagar será la suma del impuesto determinado conforme a los artículos 71 ó 71-A y 78, párrafos segundo o tercero, de esta Ley.

El impuesto diferido que resulte conforme a lo previsto en este artículo, deberá enterarse en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba pagar el impuesto diferido y se actualizará desde el mes en que se debió haber pagado el impuesto de no haber consolidado, correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y hasta la fecha de presentación de la declaración antes señalada.

Cuando la sociedad controladora haya optado por aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 78 de esta Ley para calcular el impuesto a que se refiere el segundo párrafo del mencionado artículo, dicho impuesto no se incluirá para la actualización prevista en el párrafo anterior.

El impuesto diferido que se determine conforme a los procedimientos señalados en el segundo párrafo de este artículo se deberá enterar conforme a lo siguiente:

I. El 60% en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

II. El 40% restante se enterará en cuatro partes iguales en los cuatro ejercicios fiscales inmediatos posteriores al señalado en la fracción anterior.

Los enteros a que se refiere el párrafo anterior, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó el pago a que se refiere la fracción I de este artículo y hasta el mes inmediato anterior a aquél en cuando después del entero de la cantidad a que se refiere la fracción anterior y antes del entero de la parcialidad de que se trate se haya determinado y pagado un impuesto diferido por darse cualquiera de los supuestos previstos en este Capítulo y el mismo forme parte del impuesto diferido pendiente de entero a que se refiere esta fracción, las parcialidades se recalcularán, en su caso, de conformidad con lo siguiente:

a) Del monto pendiente de pago sujeto a parcialidades se disminuirá el impuesto diferido que haya sido pagado por darse cualquiera de los supuestos a que se refiere este Capítulo.

b) El monto que resulte conforme al inciso anterior deberá enterarse en partes iguales, de acuerdo al número de parcialidades que estén pendientes de entero.

Cuando la sociedad controladora no cumpla con su obligación de enterar el impuesto diferido a que se refiere este artículo, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar la totalidad del impuesto respectivo como si no hubiera consolidado, incluso aquél que corresponda a la sociedad controladora, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que se debió haber enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el entero se realice, de conformidad con el procedimiento previsto por el artículo 71 de esta Ley.

Artículo 71-A. La sociedad controladora que haya optado por el procedimiento previsto por este artículo para determinar el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley, estará a lo siguiente:

I. Deberá determinar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, sumando o restando, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refiere el primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de esta Ley, que hubieran sido generadas y disminuidas para determinar el resultado

fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del citado sexto ejercicio fiscal anterior, y que la sociedad o sociedades que la generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deba efectuarse el pago del impuesto diferido.

Las pérdidas a que se refiere esta fracción, se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

Una vez determinada la utilidad fiscal consolidada conforme a esta fracción, la sociedad controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de esta Ley, así como la utilidad fiscal neta consolidada que corresponda. La sociedad controladora podrá incrementar el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, referido en la fracción II de este artículo, con el monto en que la utilidad fiscal neta consolidada señalada en este párrafo exceda a la utilidad fiscal neta consolidada determinada en la declaración anterior que se presentó para el sexto ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto.

II. La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, de la sociedad controladora y de las controladas, para lo cual estará a lo siguiente:

a) Comparará el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, en la cual podrán incluir, en su caso, los efectos señalados en la fracción I, tercer párrafo de este artículo, en la medida en que respecto de dichas pérdidas se haya determinado y pagado el impuesto sobre la renta diferido.

b) En caso de que el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al de las sociedades controladas y de la controladora, sólo se disminuirá del primero el saldo del segundo registro.

c) Cuando el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea inferior al de las sociedades controladas y de la controladora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de esta Ley.

d) El saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y a la controladora, hasta llevarla a cero.

El impuesto diferido determinado y pagado en cada sexto ejercicio fiscal que resulte de las comparaciones de los saldos de los registros de las cuentas de utilidad fiscal neta podrá acreditarse contra aquél que se determine, por el mismo concepto, en el ejercicio inmediato siguiente a aquél en que se haya determinado su pago, hasta por el monto del impuesto determinado en ese ejercicio, en la medida en que la base sobre la que se calcula el impuesto diferido incluya aquélla sobre la que se haya pagado el impuesto en el ejercicio o ejercicios anteriores.

El resultado que se obtenga de aplicar lo dispuesto en las fracciones anteriores se sumará y se adicionará al impuesto que resulte en los términos del artículo 78 de esta Ley.

A. Argumentación del Ejecutivo para la propuesta de reforma:

Los argumentos del Ejecutivo para dichas adiciones se pueden resumir en los siguientes puntos⁵⁹:

El Ejecutivo Federal argumentó que bajo el esquema previo a la reforma no se prevé una fecha determinada para el pago del ISR diferido, lo que a su juicio representa un sacrificio fiscal para el erario público federal, quien por casi tres décadas ha venido financiando a los contribuyentes de este régimen, obteniendo una recaudación mínima.

- El esquema actual del régimen multicitado, señala la iniciativa, permite a las sociedades controladas el empleo de estrategias tales como la deducción inmediata para generar pérdidas, mismas que 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.
- Asimismo, el la iniciativa presentada destacó como argumento que la incidencia en el cobro del ISR por el grupo de consolidación ha sido marginal, situación que se agudiza con el diferimiento indefinido del impuesto, que además de mermar la recaudación, pone en desventaja a otros grupos que sin tener un interés societario común sí lo tienen económicamente y no pueden acceder al régimen multicitado.
- El Ejecutivo Federal argumentó que el diferimiento del pago del ISR sin fecha definida ha distorsionado radicalmente la ratio legis del régimen de consolidación fiscal como sistema de incentivo.
- Asegurando que el régimen de tributación de referencia sigue siendo 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 indica que no considera justificable que este régimen de diferimiento del ISR no tenga una fecha determinada, desde el punto de vista de la rentabilidad económica de un proyecto de inversión y que tampoco resulta acorde con las necesidades actuales de financiamiento del gasto público,

⁵⁹ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, año XII, número 2841, martes 8 de septiembre de 2009

además de que es contrario al principio de solidaridad referido por el Ejecutivo Federal.

- En tal sentido, el Ejecutivo solicitó que el ISR que se fuera diferido por la aplicación del referido régimen se limitase a cinco años, periodo que estima razonable para el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo, objetivo primigenio del régimen, asimismo, dicho periodo se extiende cinco años adicionales por el esquema de pago fraccionado que se propone en la iniciativa de referencia.
- La propuesta prevé 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 aquel en que se realice el pago y el remanente en partes iguales durante los siguientes cuatro ejercicios fiscales, mismas que se ajustarán en caso de que por cualquiera de las causas previstas en la legislación, el contribuyente pague el impuesto diferido remanente de las parcialidades. En ese sentido, el periodo establecido para el pago del ISR diferido en realidad se convierte en un periodo de diez años.
- Con relación al saldo pendiente de pago del ISR al 31 de diciembre de 2009 la iniciativa propone aplicar el beneficio mencionado a efecto de que el contribuyente pueda pagar el ISR diferido una vez transcurridos cinco ejercicios fiscales, favoreciendo su pago en cinco parcialidades, lo que se traduce en que en el año 2010 se pagaría el saldo del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004; el correspondiente a 2005 se pagaría a partir de 2011, el de 2006 a partir de 2012 y así sucesivamente en cada ejercicio fiscal.

El Ejecutivo federal precisa que las modificaciones propuestas implicarían que:

- 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, deban 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.

B. Argumentos de la Comisión Dictaminadora⁶⁰.

⁶⁰ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2870-B-I, martes 20 de octubre de 2009.

En términos en términos generales la Comisión aprobó la iniciativa presentada por el Ejecutivo. Considerando que el esquema vigente hasta 2009 constituye un régimen opcional y de beneficio para los contribuyentes, con motivo del diferimiento en el pago del ISR.

De manera tal que la Comisión dictaminadora esgrimió los siguientes argumentos para la aprobación de la reforma:

- El régimen de Consolidación Fiscal es un régimen opcional, las personas morales se encuentran en libertad de tributar, para efectos del ISR, conforme al régimen general previsto en la ley, o bien, optar por alguno de los regímenes especiales, como lo es el de consolidación fiscal, atendiendo a intereses y características propias.
- El régimen de consolidación fiscal es un régimen especial y optativo de tributación a favor de las sociedades mercantiles, que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- El esquema vigente hasta 2009 del régimen de consolidación fiscal ha fomentado un efecto que no es el objetivo que persiguió el legislador al crear dicho sistema, al permitir a los contribuyentes el diferimiento del pago del ISR causado por largos periodos e, incluso, de manera indefinida.
- Respecto del saldo pendiente de pago del ISR al 31 de diciembre de 2009, no obstante que el Estado puede exigir el pago del impuesto diferido de inmediato, las dictaminadora estimó adecuado que el contribuyente pueda pagar el impuesto diferido, una vez transcurridos cinco ejercicios fiscales, favoreciendo su pago en cinco parcialidades, lo que se traduce en que en el año 2010 se pagaría el saldo del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004; el correspondiente a 2005 se pagaría a partir de 2011; el de 2006 a partir de 2012 y así sucesivamente en cada ejercicio fiscal.
- La reforma no vulneran la garantía de irretroactividad, prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respecto a los contribuyentes que hubieren obtenido autorización para tributar de manera consolidada con anterioridad a que las modificaciones pues en ningún momento se vulneran derechos adquiridos por parte de los contribuyentes sujetos al régimen de consolidación fiscal, al contrario, con la reforma propuesta de la iniciativa sujeta a dictamen se confirma la naturaleza del régimen de consolidación como un régimen de diferimiento del ISR. Esto es así, pues con la reforma propuesta no se modifican situaciones acontecidas con anterioridad a ésta, sino que, únicamente se establecen fechas y límites concretos para su pago.
- La reforma va dirigida a hacer exigible el pago de un impuesto, por lo que de ninguna forma **se puede pensar en la modificación de algún derecho adquirido** de los contribuyentes al respecto.
- El supuesto derecho adquirido por un contribuyente sujeto al régimen de consolidación fiscal sería no enterar al fisco federal el ISR a su cargo que haya diferido con motivo de la consolidación, lo cual no encuentra sustento jurídico alguno, además de que resulta contrario a lo dispuesto

por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Los contribuyentes no cuentan con derechos adquiridos sobre la forma de tributar año con año, pues ha sido criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el legislador tiene, reconocida constitucionalmente, la facultad de modificar la forma de tributar,
- El régimen de consolidación fiscal reviste un carácter de doble opción, puesto que, en un inicio, las empresas deciden tributar bajo el mismo de manera voluntaria 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 aquel en que se empezó a ejercer la opción, durante los cuales deben forzosamente seguir tributando de forma consolidada.
- La reforma no vulnera los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, en atención a que la misma únicamente está encaminada a definir periodos precisos de pago para evitar el excesivo diferimiento del impuesto por lo que no incide en la capacidad contributiva de las empresas que se encuentran tributando bajo el régimen especial y de beneficio de consolidación fiscal, puesto que el cálculo del impuesto diferido ya fue realizado en su momento y su monto es conocido por los contribuyentes antes del momento de pago, siendo que sólo está pendiente el entero del tributo.

La ley del Impuesto sobre la Renta, en su apartado del Régimen de Consolidación Fiscal busca que las sociedades consoliden sus resultados fiscales, tanto los de la sociedad controladora como la de todas las sociedades controladas; la idea al lograr consolidar el resultado fiscal del grupo de sociedades es el de mezclar las utilidades de unas sociedades con el de pérdidas de otras, disminuyendo así la base sobre la cual pagarán todas las sociedades.

Es un régimen justo de pago de impuestos, ya que en estricta teoría el grupo consolidado debería pagar el mismo impuesto que le hubiera correspondido si se hubiera organizado con la constitución de sucursales o divisiones, en lugar de constituir sociedades con personalidad jurídica propia.

Pudiéramos decir que la consolidación fiscal es un régimen de tributo neutral al compensarse las utilidades y pérdidas fiscales declaradas de manera individual por las sociedades que consolidan, en una declaración especial de consolidación. En este sentido, la controladora actúa como un sólo contribuyente por el grupo que consolida.

3.2. DIFERIMIENTO DE LOS IMPUESTOS EN LA CONSOLIDACION

El pago de este impuesto consolidado se paga de dos formas, a lo largo del ejercicio se efectúan pagos provisionales, y al final del mismo ejercicio se paga el impuesto anual del grupo.

Los pagos provisionales, son anticipos que los contribuyentes le hacen al fisco, es decir se utilizan para llegar al pago anual, con menor presión impositiva y financiera; de acuerdo con el artículo 14 de la LISR, los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

Es en el artículo 70-A donde establece que las sociedades controladoras deberán enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago, este impuesto diferido que resulte, deberá enterarse en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba pagar el impuesto diferido y se actualizará desde el mes en que se debió haber pagado el impuesto de no haber consolidado.

El impuesto diferido que se determine conforme al tercer párrafo de este artículo se deberá enterar en cinco ejercicios fiscales conforme a lo siguiente:

- I. 25% en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.
- II. 25% en el segundo ejercicio fiscal.
- III. 20% en el tercer ejercicio fiscal.
- IV. 15% en el cuarto ejercicio fiscal.
- V. 15% en el quinto ejercicio fiscal.

Cuando la sociedad controladora no cumpla con su obligación de enterar el impuesto diferido a que se refiere este artículo en los plazos previstos, el Servicio de Administración Tributaria determinará el impuesto omitido y sus accesorios conforme a lo siguiente:

- a) Si la omisión corresponde al entero de la fracción I de este artículo, se deberá pagar la totalidad del impuesto diferido sin poder aplicar el beneficio que se establece en la fracción II, considerando los recargos sobre el monto actualizado por el periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta el mes en que el mismo se efectúe.
- b) Si la omisión corresponde al entero de las fracciones II, III, IV o V de este artículo, se deberá pagar la totalidad del remanente del impuesto diferido actualizado pendiente de pago y los recargos, correspondientes al periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago de la fracción I y hasta el mes en que efectivamente se efectúe el mismo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable con independencia de las sanciones que correspondan de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Los efectos que resulten de la desincorporación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de esta Ley, no se considerarán si los mismos ya fueron reconocidos en la determinación y pago del impuesto sobre la renta a que se refiere el presente artículo.

CANTIDAD A DEDUCIR	1er ejercicio	2do ejercicio	3er ejercicio	4to ejercicio	5to ejercicio
	25 %	25%	20%	15%	15%
\$1000.00	\$250.00	\$ 250.00	\$200.00	\$ 150.00	\$150.00

En nuestro país este régimen de Consolidación Fiscal ha sido mal entendido bajo el precepto de que las empresas que se encuentran tributando en el mismo, no pagan los impuestos que les corresponden, inclusive existen varios analistas que si reconocen que existen ciertas compañías que se benefician, aunque muchos creen que debería desaparecer este régimen, pero a un largo plazo esto sería un factor negativo para la competitividad, la generación de empleos y la recaudación tributaria, y con el análisis previo nos damos cuenta que en realidad es un régimen que hasta cierto punto es benéfico para nuestro país, generando inversión y crecimiento para México.

3.3. LAS PÉRDIDAS FISCALES DENTRO DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Antes de continuar debemos de conocer que son las pérdida fiscal, las cuales son la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las amortizaciones autorizadas por la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) correspondientes al mismo ejercicio; siempre que el monto de las amortizaciones sea superior a los ingresos, esto establecido en el artículo 61 de la Ley antes mencionada.

Es a partir de la reforma de 2005, el artículo Tercero, fracción II de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2005, señala que la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU) generada a partir del 1o. de enero de 2005 y pagada en 2006, se puede disminuir o incrementar al resultado obtenido, de la utilidad fiscal o de la pérdida fiscal de los contribuyentes, según se trate. No obstante, esta disposición no precisa el efecto que resultaría cuando al restar del resultado obtenido, el monto de la PTU pagada en el ejercicio, se obtenga un resultado

negativo.

Por lo anterior, se incorporó la Regla Miscelánea 3.2.1., en 2005, vigente hasta el 4 de diciembre de 2006 (actualmente el artículo 12-A del Reglamento de la Ley del ISR), para precisar que cuando la PTU pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad de este ejercicio antes de disminuir la PTU, la diferencia se considerará pérdida fiscal.

Esta pérdida ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla.

Al respecto, cabe mencionar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) sentó un precedente, en donde resolvió que el plazo de diez ejercicios con el que contaban las personas morales para amortizar las pérdidas en que hubieran incurrido, no viola el principio de proporcionalidad tributaria, debido a que representa un periodo de tiempo razonable dentro del cual se efectúa la apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, para efecto de reconocer las pérdidas generadas en ejercicios anteriores.

Asimismo, se establecía que el plazo de diez ejercicios para efectuar esta disminución comprendía tanto los ejercicios en los que existía utilidad fiscal como aquéllos en los que no la hubo.

Cuando un contribuyente no disminuye en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho, pierde el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra, y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

Lo anterior hasta el año 2010, que el tiempo que la Suprema Corte de la Nación establecía como periodo de tiempo razonable dentro del cual se efectúa la apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, para efecto de reconocer las pérdidas generadas en ejercicios anteriores que consistía en 10 años, ya no le resultó tan razonable por lo cual entro la reforma en la que se redujo el periodo a 5 años.

3.4. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL

El resultado fiscal, dentro de este Régimen, consiste en disminuir los ingresos acumulables y las amortizaciones autorizadas por el periodo que comprenda el ejercicio fiscal de las personas morales, que de ser positivo podría generar el pago de un impuesto, y de ser negativo, producirá el derecho de disminuir la pérdida fiscal contra utilidades de ejercicios posteriores.

La determinación de este resultado fiscal consiste en hacer una simple operación.

Cuando exista UTILIDAD FISCAL:

- Ingresos acumulables
- (-) Deducciones autorizadas.
- (=) Utilidad fiscal antes de PTU (cuando los ingresos sean mayores que las Deducciones).
- (-) PTU generada a partir del ejercicio 2005, pagada en el ejercicio 2011.
- (=) Utilidad Fiscal después de PTU.
- (-) Deducción adicional del fomento al primer empleo del ejercicio, en su caso (NO debe exceder de la utilidad fiscal después de PTU).
- (-) Perdas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores actualizadas.
- (=) **RESULTADO FISCAL (CUANDO EL RESULTADO SEA POSITIVO)**
- (x) Tasa ISR (2011) 30%
- (=) **ISR A PAGAR O ENTERAR**

Esta es la fórmula para obtener el resultado fiscal y así poder saber cuánto se deberá enterar del Impuesto en cuestión.

Debemos de recordar que es hasta el año 2009 que los grupos empresariales que consolidaban en este Régimen diferían el Impuesto sobre la Renta que se genera por sus utilidades hasta el momento en que se encontraran en alguna de las siguientes situaciones:

- 1.- Se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo;
- 2.- Varíe la participación accionaria en una sociedad controlada;
- 3.- Sea desincorporada una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, y
- 4.- La pérdida fiscal de un ejercicio fiscal no pueda disminuirse de las utilidades fiscales de la sociedad que la generó en un periodo de 10 años.

Por lo que de acuerdo a lo anterior, estos contribuyentes podían diferir el entero del impuesto hasta en diez ejercicios fiscales, mientras no se encontrarán en las condicionantes antes citadas, ya que las disposiciones fiscales vigentes hasta el año 2009 no establecían un plazo máximo para el entero del impuesto. Sin embargo, en la iniciativa de reforma fiscal para el año 2010, tal situación se consideró inequitativa e injusta ya que el fisco se veía perjudicado de manera importante, además de que se creaba un régimen de

beneficio que excedía la intención de cuando fue creado el mismo.

Mientras que por otra parte, y según el Presupuesto de Gastos Fiscales 2009, se estima que el Régimen de Consolidación Fiscal actual ocasiona que el fisco deje de recaudar la cantidad de 12,478 millones de pesos por el ejercicio de 2009, mientras que para el ejercicio 2010, el monto que no se recaudará en virtud de tal régimen asciende a la cantidad de 13,134 millones de pesos.

Por lo anterior y con la finalidad de evitar que esto siguiera ocurriendo se propuso y aprobó una iniciativa de reforma del 2010, en donde se contempla lo siguiente:

1.- Que el ISR que se difiera por la aplicación de los beneficios propios del régimen de consolidación, esto es que se limite a 5 años, periodo que se considera razonable para el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera de cada grupo,

2.- 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.

3.- El establecimiento de un esquema de pago fraccionado consistente en efectuar un pago inicial del 25% del impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se realice el pago y el remanente durante los siguientes 4 ejercicios fiscales, en una proporción del 25%, 20%, 15% y 15%, respectivamente, por lo que el periodo establecido para el pago del ISR diferido en realidad se convierte en un periodo de 10 años.

Ejercicio fiscal a que corresponde el ISR	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
2004 y anteriores	25%	25%	20%	15%	15%			
2005		25%	25%	20%	15%	15%		
2006			25%	25%	20%	15%	15%	
2007				25%	25%	20%	15%	15%

Por lo que tal reforma, al modificar drásticamente el tratamiento aplicable al ISR generado en ejercicios anteriores al año 2010, ha sido considerada inconstitucional por violar la garantía de irretroactividad de las leyes contemplado en el artículo 14 de la Constitución Política Federal, no obstante que en la misma iniciativa de reforma se considera que no se viola tal garantía por ser el régimen de consolidación un régimen opcional y voluntario para el contribuyente después de los primeros 5 años.

Ante tal argumento se podría decir que si un grupo de contribuyentes que consolidaban sus resultados para fines fiscales, no estaba de acuerdo o no le

convenía la reforma en cuestión, se encontraba en total libertad de abandonar el Régimen de Consolidación Fiscal y comenzar a tributar dentro del Régimen General, si es que ya habían transcurrido los primeros cinco años los cuales son obligatorios permanecer al Régimen de Consolidación Fiscal.

Si se tomara la decisión de dejar de tributar en este Régimen, implicaría que el grupo tuviera que enterar el total del ISR diferido con motivo de la Consolidación Fiscal en los 5 años previos, o en los que hubieran transcurrido si es que ya consolidaba en un periodo anterior.

Para justificar la reforma, se señala que las empresas que consolidan fiscalmente no cuentan con derechos adquiridos sobre la forma de tributar en el régimen de consolidación, por lo que el mismo puede ser modificado y el contribuyente tiene la total libertad de abandonar o no el régimen, ya que este es opcional y voluntario, lo cual sabemos que no es verdad de acuerdo a la investigación antes hecha.⁶¹

En relación a lo anterior, es necesario saber que efectivamente los contribuyentes no tienen un derecho adquirido para tributar siempre bajo las mismas reglas, y que los regímenes fiscales en general son susceptibles de modificación, alterando de manera sustancial el tratamiento contemplado en ellos, sin embargo, tales modificaciones no pueden ser aplicadas de manera retroactiva afectando resultados, utilidades u operaciones que se realizaron o generaron bajo un esquema fiscal distinto, cuando esto ocasiona un perjuicio al contribuyente, por lo cual ya fue analizado el artículo 14 constitucional en donde establece “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, que en esencia lo que prohíbe es la aplicación de ordenamientos jurídicos a hechos acaecidos con anterioridad a su inicio de vigencia cuando esto ocasiona un perjuicio a la persona, de tal forma que dicha garantía de irretroactividad parece ser simple de cumplir si consideramos que las leyes y demás disposiciones fiscales generalmente entran en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), o en una fecha que se señale expresamente en el Decreto respectivo y que igualmente es una fecha posterior a aquella en que se ha hecho la publicación en el DOF, por lo que entonces podríamos decir que las leyes y demás disposiciones fiscales tienen una aplicación siempre para actos futuros y nunca para actos anteriores a la fecha de su publicación.

En el caso concreto de ésta reforma al régimen de consolidación fiscal, ésta viola tal garantía ya que se modifican las condiciones sobre las cuales se debe enterar el ISR sobre las utilidades fiscales corporativas que se generaron al amparo de ciertas condicionantes que la esta reforma desconoce totalmente. Lo anterior es así ya que, tal y como se ha comentado, a través de la reforma se pretendió que las empresas enteren de manera fraccionada, a partir del ejercicio 2010, el ISR sobre las utilidades generadas en los ejercicios 2004 y anteriores, pero tales utilidades fueron generadas bajo el supuesto de que el ISR respectivo sólo se enteraría hasta el momento en que ocurriera alguna de las condicionantes establecidas en ley para ello, tal y como se ha señalado en su oportunidad, pero ahora con la reforma se desconoce tal hecho y se

⁶¹ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2870-B-I, martes 20 de octubre de 2009

establece que tal ISR deberá enterarse a partir del ejercicio 2010, aunque no se hayan realizado o presentado las situaciones contempladas en su momento como condicionantes para enterar el ISR diferido por tributar en el régimen de consolidación fiscal.

Tal situación de inconstitucionalidad no se corrige por el simple hecho de que el contribuyente se cambie de régimen.

Al ser este un Régimen opcional y voluntario para el contribuyente, ya que modifica el tratamiento fiscal al que estaba sujeto el ISR correspondiente a las utilidades generadas en los años 2009 y anteriores, todos ellos ejercicios en los que la condicionante para enterar el ISR derivado de las utilidades generadas.

Esto es, cuando en alguno de los ejercicios anteriores se generó una utilidad fiscal, el contribuyente que consolida sus resultados para fines fiscales tiene el derecho de que el ISR respectivo se entere hasta que ocurra alguno de los supuestos ya citados, lo cual era la regla vigente en ese momento, y es este derecho el que la reforma fiscal para el 2010 pretende desconocer cuándo establece que ahora ese ISR deberá enterarse de forma fraccionada a partir del ejercicio 2010, cuando tal disposición no existía en el momento en que tales utilidades se generaron, y por consiguiente, se determinó el ISR que se diferiría para el futuro.

En el caso concreto, el contribuyente que ha generado ISR bajo el régimen de consolidación fiscal, ha adquirido el derecho de que tal impuesto se entere hasta que ocurra alguno de los supuestos contemplados en las disposiciones vigentes en el momento en que se generó el mismo, ya que la modificación al momento en que se deberá enterar el ISR por la generación de utilidades fiscales bajo el régimen de consolidación fiscal debe aplicar únicamente para el impuesto que se genere o determine a partir de la vigencia de la reforma respectiva. Esto es, al enterar el ISR de manera fraccionada a partir del 6º ejercicio siguiente, debe aplicar únicamente para aquel impuesto generado a partir del ejercicio 2010, pero no para el ISR determinado con anterioridad al 1º de Enero de dicho año, ya que el ISR correspondiente se difirió en el futuro bajo reglas totalmente distintas y pretender desconocerlo ahora es pretender modificar un derecho que el contribuyente ha incorporado a su haber jurídico, lo cual conlleva a una violación a la garantía de irretroactividad de las leyes.

Lo anterior se confirma aún mas bajo la teoría de los componentes de la norma, la cual señala que toda norma jurídica contiene o se integra por supuestos y consecuencias. Cuando tanto los supuestos como las consecuencias se han presentado u ocurrido durante la vigencia de una norma, esto no puede ser modificado o desconocido por una nueva norma que entre en vigor con posterioridad.

De igual manera, cuando las consecuencias no se realizan durante la vigencia de una ley, sino que ocurren después de que ha entrado en vigor una nueva norma, pero no se encuentran supeditadas a los supuestos contemplados en la nueva ley, sino que su realización simplemente estaba diferida en el tiempo, pues tampoco la nueva norma podrá modificar o desconocer las consecuencias no realizadas con anterioridad.

Algunos de los aspectos jurídicos más importantes de la reforma a la Consolidación Fiscal, dentro de las Consideraciones sobre el Impuesto diferido son las siguientes:

- El impuesto diferido no es un impuesto causado, y se pagara siempre y cuando se cause.
- No puede exigirse el pago de un impuesto sin que previamente se haya causado.
- Los impuestos se causan conforme se realizan las situaciones jurídicos o de hechos previstos en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran.
- La reforma a la LISR del 2010, modifica hacia el pasado la hipótesis de causación y convierte con efectos retroactivos los impuestos diferidos en impuestos causados.
- Basta con demostrar que el 31 de diciembre de 2010 el ISR no se había causado para probar la retroactividad.

Mientras que los aspectos jurídicos sobresalientes de las consideraciones sobre la irretroactividad de la Ley son las siguientes:

- La 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 su entrada en vigor. Sería absurdo que situaciones jurídicas, válidamente creadas, pudiesen ser anuladas por normas posteriores.
- Por ellos recordamos el artículo 14 constitucional antes mencionado, el cual establece que “a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Este mismo precepto prohíbe expresamente la privación de los derechos de los individuos, cuando esto no se haga conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.
- La reforma indica que en adelante, el llamado impuesto diferido de la Consolidación, se causa, se determina y se paga, según formulas referidas al sexto ejercicio anterior.
- Si el sexto ejercicio anterior, es de 2010 en adelante, no habrá retroactividad.
- Las nuevas disposiciones relativas a la causación, determinación y pago del ISR diferido, generado antes de 2010 son inconstitucionales pero retroactivas.

Por lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una jurisprudencia cuyos puntos más sobresalientes eran los siguientes:

- Analizó reforma de 1999, sobre el cálculo de la Consolidación al 60% y ya no al 100%.
- Algunos grupos pidieron amparo para seguir calculando al 100%, en adelante.
- La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo negó, con base en que:
 - El legislador puede cambiar las bases del cálculo hacia delante.
 - El Régimen de Consolidación es optativo.

- El Régimen de Consolidación es de beneficio.

Todo lo anterior basado en que como la Consolidación Fiscal es optativa, no genera derechos adquiridos, nunca; confunde lo particular con lo general, lo cual sería tanto como decir que el Régimen de Consolidación Fiscal no genera derechos que no es un Régimen y que no se encuentra respaldado por la ley.

CAPÍTULO IV

**APLICACION DEL PRINCIPIO DE
IRRETROACTIVIDAD A LA
REFORMA DEL REGIMEN DE
CONSOLIDACION DE 2010**

CAPÍTULO IV: APLICACION DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD A LA REFORMA DEL REGIMEN DE CONSOLIDACION DE 2010

Dada la situación explícita que se ha venido planteado a lo largo de todo este estudio, podemos aseverar que la reforma aplicada al diferimiento del pago de impuestos en el Régimen de Consolidación Fiscal es retroactivo, puesto que obliga a los contribuyentes que se hubieren establecido en el régimen en comento previo al 2010 y que han adquirido el derecho del pago en 10 años a un diferimiento a 5 años

El Derecho fiscal en México más que estar integrado en un conjunto de normas jurídicas congruentes y coordinadas, se encuentra integrado por un conjunto de normas aisladas; con objetos distintos y con fuertes carencias legislativas, lo anterior porque solo se han preocupado por aspectos técnicos, económicos y contables del sistema y han dejado de lado la ciencia jurídica, todo por conseguir sus fines recaudatorios.

Asimismo debemos recordar que el derecho es un agente eficaz para el cambio, y un Régimen Fiscal si un sistema jurídico que garantice seguridad y justicia, tendrá a largo plazo un fracaso inevitable, por lo mismo es indispensable renovar el sistema fiscal mexicano, pero no de la forma tan continua que se hace, ya que si queremos un excelente sistema jurídico fiscal, debemos retomar los principios jurídicos.

El artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su párrafo tercero señala en la actualidad:

“Una vez ejercida la opción de consolidación, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, por un periodo NO MENOR DE CINCO EJERCICIOS contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada, y hasta en tanto no presente ante el Servicio de Administración Tributaria aviso para dejar de consolidar, o bien cuando la sociedad controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este capítulo...”

Sin embargo con el fin del respeto al estado de derecho, la legalidad y el propósito de reafirmar un estado constitucional democrático, es necesario, respetar la garantía constitucional de irretroactividad de manera que es necesario que se respete el diferimiento de las pérdidas a los grupos consolidados que se encontraban ya realizando tales diferimientos antes de que entrara la reforma del 2010, en la que redujo el plazo de diferimiento de 10 a 5 años.

Todo lo anterior en virtud y respetando la propia constitución, así como los principios antes expuestos en capítulos anteriores.

El principio constitucional garantizado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es claro:

“ARTÍCULO 14: A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna...”

Esta parte del artículo hace referencia al Principio de Irretroactividad de las Leyes Tributaria, lo que quiere decir es que no se puede aplicar una ley posterior al hecho que pretende perjudicar a una persona o a cualquiera de los elementos de la persona misma.

De manera tal que la emisión de normas legales que pretendan restringir derechos adquiridos o aplicar leyes o normas hacia el pasado, como es claramente el caso que nos ocupa. Debe ser proclamado ilegal, e inconstitucional, ya que es claro, la aplicación retroactiva en perjuicio del gobernado.

Luego entonces corresponde a los agentes del derecho, actuar en pro de la armonización legislativa y constitucional en el régimen, por su parte los abogados postulantes con el deber de invocar a las instancias judiciales a determinar la inconstitucionalidad de la reforma y la violación a las garantías individuales en perjuicio de los gobernados.

Determinar la violación de garantías en razón de la reforma del 2010 no es una mera obligación e interés de los afectados sino de todos los actores del derecho, puesto que a todos nos incumbe el respeto a todas las garantías establecidas constitucionalmente y la congruencia en la elaboración legislativa con los principios de un estado constitucional y la legalidad en todos los gobernados.

Esto con el fin de garantizar las máximas condiciones de seguridad y eficacia hacia los contribuyentes de este Régimen.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1.- La Consolidación Fiscal es uno de los tres regímenes de tributación para las personas morales, previsto en el capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que para efectos fiscales se considera a diversas personas morales que tienen como característica común el ser partes relacionadas como una unidad económica, con el objeto de que se integre un sólo resultado fiscal del grupo consolidado sobre el cual se calcula el Impuesto Sobre la Renta.

2.- La consolidación fiscal permite integrar las utilidades o pérdidas fiscales de las diversas empresas que conforman el grupo y determinar el impuesto sobre la renta en torno a esa base, por ende, se logra que las pérdidas que se tengan en algunas empresas del grupo se amorticen de inmediato contra las utilidades de otras empresas integrantes del propio grupo con la salvedad de que aquellos miembros del grupo que reportaron pérdidas fiscales deben generar las utilidades fiscales suficientes para contrarrestar el efecto causado, de lo contrario se revierte el efecto en contra del grupo y se deberá pagar el Impuesto sobre la Renta, a tal fenómeno se le conoce como la recaptura.

3.- El Régimen de Consolidación Fiscal es un régimen de tributación muy controlado por la Autoridad Fiscal, ya que para acceder al mismo el grupo de empresas que pretende consolidar debe de cumplir con todos los requisitos establecidos en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, en los que básicamente la Sociedad Controladora debe ser una sociedad mercantil de nacionalidad mexicana que en su tenencia accionaria no tenga a ninguna sociedad mercantil de nacionalidad mexicana por encima de ella (más del 50% de las acciones) y que la misma tenga el control en más de un 50% sobre las acciones de las Sociedades Controladas.

4.- El Régimen de Consolidación Fiscal es uno de los Regímenes más controvertidos dentro de nuestra legislación y esto se agudizó con la reforma que entro en el año 2010, en la cual se redujo el plazo de diferimiento de amortización de las pérdidas fiscales de 10 a 5 ejercicios fiscales, violando en consecuencia el principio de “irretroactividad en perjuicio” previsto en el artículo 14 de nuestra carta magna.

5.- Con fecha 8 de septiembre de 2009, el ejecutivo federal envió a la Cámara de diputados la presente Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales entre las cuales se modifico el Régimen de Consolidación Fiscal, en tal reforma se elimina **el principio de neutralidad** fiscal y la optatividad del Régimen, que da como consecuencia la violación al principio de irretroactividad de las leyes en perjuicio de los sujetos del mismo que la convierte de manera automáticamente en una reforma Inconstitucional.

6.- La reforma al Régimen de Consolidación Fiscal se dio por causas económicas y no jurídicas, tan es así que con fecha 8 de septiembre de 2009, el ejecutivo federal envió a la Cámara de diputados la presente Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, en su exposición de motivos, el ejecutivo federal se establece como fundamento una reforma que permita Fortalecer la recaudación tributaria así como Mejorar el control y combate a la evasión fiscal, de manera que en la iniciativa adiciona a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), los artículos 70-A y 71-A, los en consecuencia le dan efectos retroactivos a una disposición legal y limitar los derechos adquiridos de las empresas que consolidan pago diferido de la contribución.

7.- La realidad es que el Régimen de Consolidación Fiscal es un sistema de tributación que al permitir el diferimiento del impuesto sobre la renta, se fomenta el crecimiento de la economía del país y no de condonación de impuestos como políticamente se ha manejado.

8.- El Régimen de Consolidación Fiscal no debe desaparecer, de lo contrario debe fortalecerse ya que en el mismo están concentradas las 422 empresas más importantes y redituables de México.

9.- El Régimen de Consolidación Fiscal debe estar en todo momento bajo el control constitucional, por el simple hecho de que tal forma de tributación emana de una legislación de orden público como lo es Ley del Impuesto sobre la Renta.

BIBLIOGRAFÍA

I. FUENTES IMPRESAS

- A -

Álvarez Alcalá, Allí. Lecciones de Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México. 2010.

Armienta Calderón, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Editorial Textos Universitarios, México, 1997, Sexta Edición.

Arteaga Nava, Elisur. Derecho Constitucional, Tercera Edición, Editorial Oxford, México 2008.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1982.

Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 13ª. Edición, México, Themis, 1998.

- B -

Barra Mexicana, Colegio de Abogados A.C. Estado de Derecho, Ed.Themis. México1997.

Barrera Garza, Oscar. Compendio de Amparo, Editorial McGraw-Hill, 2002.

Becerra Bautista, José, Diccionario jurídico mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Editorial Porrúa.

Bonnetcasse, Julian. Elementos del Derecho Civil, Tomo 1 (traducción de J.M.Cajica), México 1946.

Burgoa Orihuela, Ignacio, El juicio de amparo, 18a. ed., Porrúa, México, 1982.

- C -

Calvo, Nicolau, Enrique. Comentarios a la Reforma Fiscal 1999, Ed. Themis, México, 1999.

Carrillo Flores, Antonio. La Defensa de los Particulares Frente a la Administración en México, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de obras clásicas, Tomo I, México, 2000.

Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario Administrativo Mexicano I, Editorial Cárdenas Editores, México 2002.

Contreras Bustamante, Raúl y Barragán Barragán, José. Teoría de la Constitución, Editorial Porrúa, México, 2010.

Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria, Ed. Porrúa, México 1993.

Cruz Barney, Oscar, Historia del Derecho Mexicano, Ed. Oxford, México, 1999.

Curiel Villaseñor, Omar. Principios Tributarios, Ed. Calidad en Información.

- D -

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa S.A. México 1983.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, LIMUSA-Noriega editores.

De Pina, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, Décima edición, México 1981.

- F -

Faya Viesca, Jacinto. "Finanzas públicas". Editorial Porrúa, México, 1991, pág. 9. Graetz, Michel J."Retroactivity Revisted" Harvard Law Rewiew, Volumen 98, June 1985, Number 8.

Flores Zavala, Ernesto, Elementos Finanzas Públicas Mexicanas, 30ª. Edición, México. Porrúa, 1993.

Fraga Gabino, Derecho Administrativo, 31a. edición, México, Porrúa, 1998.

- G -

Gómez Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso, Editorial Harla, novena edición, México 1996.

González Pérez, Jesús, Procedimiento Administrativo Federal, Editorial Porrúa, México 1997.

- L -

Labrador Goyeneche Francisco Javier y Penilla Guerrero Gerardo. Consolidación Fiscal, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2007.

Lira González, Andrés, El Amparo Colonial y el Amparo Mexicano, Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1972.

Loyo Ríos, Francisco Luis. Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal 2da. Edición. Ed. Dofiscal, México 2010.

- M -

Merlín de Dout, citado por Roubier Paul, Derechos subjetivos y situaciones jurídicas, Tomo 1, Paris 1963.

Morgan Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1983.

- O -

Ovalle Favela, José, Teoría General del Proceso, Editorial Harla, México, 1998.

- P -

Peirano Facio, Juan Carlos. “El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria”. Revista tributaria, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XI, No.61; Montevideo, Uruguay.

Pérez Becerril, Alonso. Política e Impuestos (Pensamientos), Editorial Porrúa, México 2003.

- R -

Rabasa, Emilio O. Historia de las Constituciones Mexicanas, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Segunda Edición, México 1997.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 21a edición, Tomo II, España, 1999.

- S -

Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 2008.

Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. Ed. FCE México, 1958.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1988.

- Z -

Zamudio Urbano, Rigoberto. Sistema Tributario en México. Editorial Porrúa, 2009.

Zea Valencia, Arturo y Ortiz Monsalve, Álvaro. Derecho Civil parte general y personas Tomo 1, 15ed. Bogotá, Temis 2000.

II. MULTIMEDIA E INTERNET

Diario Oficial de la Federación
<http://info.juridicas.unam.mx/infkur/leg/dof>

Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico Copyright 2000 Todos los Derechos Reservados

Jurisprudencia y tesis
www.scjn.gob.mx/inicial.asp

Instituto de Investigaciones jurídicas, UNAM <http://info.juridicas.unam.mx>
IUS 2009, Departamento de Compilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público
<http://www.shcp.gob.mx>

Servicio de Administración Tributaria
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/información_fiscal/reformafiscal/

http://www.elexportador.com/092008/digital/mundo_fiscal.asp

<http://www.cdigital.dgb.uani.mx/te/1080071241/1080071241-02.pdf>

III. LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación

Ley de Amparo.

Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.