



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública,

bajo acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

“ANÁLISIS DE LA REFORMA AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL DEL 7 DE DICIEMBRE DE 2009

A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro

Sustenta el

LIC. ÁNGEL ESCALANTE CARPIO

Director de la Tesis

Dr. Luis José Béjar Rivera

México, D. F., febrero de 2012

ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IESPYS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
ISR	Impuesto sobre la Renta
LIDE	Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LIESPYS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
PJF	Poder Judicial de la Federación
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
II.	EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY Y SU DESARROLLO EN LOS PRECEDENTES JUDICIALES MEXICANOS.....	7
III.	LA CONSOLIDACIÓN FISCAL EN MÉXICO.....	20
IV.	LA REFORMA AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL PUBLICADA EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009 EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.....	40
V.	ANÁLISIS DE LA REFORMA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.	44
VI.	CRITERIOS JURISDICCIONALES EMITIDOS AL RESPECTO.	92
VII.	CONCLUSIONES	101
VIII.	FUENTES.....	104
IX.	ANEXO (REFORMA A LA LISR)	111

INTRODUCCIÓN.

El régimen de consolidación fiscal constituye el reflejo, en el ámbito tributario, del concepto de unidad económica entendido como el conjunto de sociedades sujetas a un control común¹, así como el reconocimiento de la ley sobre el interés económico común de un grupo de empresas para efectos fiscales. Esto es, la consolidación fiscal no se basa en cuestiones ficticias, sino en el reconocimiento de una realidad fáctica² (diversas empresas que conforman un grupo que trabajan para un fin económico común).

En este sentido, la consolidación fiscal no puede entenderse como un régimen preferencial o de beneficio, sino como el reconocimiento de una realidad económica. Actualmente, el régimen de consolidación cobra principal relevancia en la determinación

¹ Cfr. LOYO RÍOS, Luis Francisco, *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*, 2ª ed., Dofiscal Editores, México, D. F., 2011, pp.10.

² “II. 1. La consolidación fiscal tiene como propósito que los grupos integrados por sociedades que jurídicamente se encuentran constituidas como sociedades mercantiles independientes con personalidad jurídica propia, tributen de manera que den reconocimiento a los entes o unidades económicos que constituyen. Es decir, al ente económico se le asemeja con la sociedad única de la que dependen diversas unidades que no son independientes de aquélla y que jurídicamente operan como sucursales de la sociedad constituida; en este caso la sociedad mercantil consolida en su propio patrimonio los resultados de operación de sus sucursales y presenta así sus declaraciones anuales del impuesto sobre la renta. Con la consolidación fiscal se persigue el mismo objetivo, ya que la sociedad controladora reúne (o sea, consolida) en su declaración anual, con sus propios resultados o utilidades, los obtenidos por las sociedades subsidiarias en las que tenga participación en el capital social; acumula a sus propios resultados la parte proporcional que de las utilidades de esas subsidiarias le corresponda anualmente, en función del porcentaje de participación que tuviere en cada una de ellas. De esta manera, para efectos fiscales la entidad económica que consolida procede como si tuviera personalidad jurídica, no obstante que en el sistema de derecho mexicano no se ha reconocido aún personalidad jurídica a dichos grupos o entidades económicas. [...]” INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, Ed. IMCP, México, D.F., 2009.

del ISR³, si bien existen disposiciones respecto de éste en otras leyes fiscales federales.

Así las cosas, lo que el régimen de consolidación reconoce es la posibilidad de enterar el ISR de un grupo como si se tratara de una sola entidad. De no existir dicho reconocimiento podría presentarse un efecto de doble tributación⁴ económica⁵, lo que implicaría que en el entero del ISR, en ocasiones, se dejaría de reconocer la capacidad contributiva del grupo, es decir, la capacidad contributiva de la unidad económica, por lo que el régimen en estudio se basa en el principio de neutralidad fiscal⁶.

La finalidad perseguida mediante el establecimiento de este régimen especial de tributación fue modificada con la publicación en el DOF, el 7 de diciembre de 2009, del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995”⁷.

³ La LIETU y la LIDE también contienen disposiciones relativas a la consolidación, pero sin constituir regímenes especiales dentro de dichos impuestos.

⁴ Cfr. DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1999, pp. 122 a 125.

⁵ La doble tributación jurídica proviene de la identidad de sujeto y objeto. La doble tributación económica proviene de la múltiple imposición sobre un hecho económico, aún cuando no coincidan el sujeto y/o el objeto del tributo.

⁶ En términos generales este principio consiste en que las normas fiscales de un Estado no deben influir en las decisiones de negocios de los particulares. Cfr. DE LA CUEVA, Arturo, *op. cit.*, pp. 122 a 125.

⁷ El cual entró en vigor el 1º de enero de 2010.

La reforma citada modificó, profunda y sustancialmente, el régimen de consolidación fiscal, limitando sus beneficios y obligando a los grupos que consolidan fiscalmente a enterar y pagar el “impuesto diferido”⁸ generado en virtud de la consolidación fiscal en el sexto ejercicio inmediato anterior al año en que entró en vigor, esto es 2010.

Desde nuestra óptica, el tema de la consolidación fiscal resulta de fundamental relevancia en nuestro sistema impositivo por dos razones principales: (i) los grupos que consolidan fiscalmente son de los que mayores ingresos generan en nuestro país; y (ii) el régimen se basa en el reconocimiento de una realidad económica que, estimamos, debe ser legalmente reconocida.

En lo personal, el tema me resulta profundamente interesante pues, a mi entender, con fines meramente recaudatorios se modificó contundente y equivocadamente un régimen que reconocía una realidad económica que fue recogida por la ley. Más aún, la reforma no se limitó a actuar sobre el futuro, sino que tiene efectos sobre ejercicios fiscales anteriores.

⁸ Diversos autores han cuestionado la posibilidad de la existencia de un “impuesto diferido”, así como el efecto multiplicador del procedimiento para determinarlo establecido en la Reforma. *Cfr.:*

FRÍAS LÓPEZ, Carlos *et al*, *ISR Diferido en la Consolidación Fiscal*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Junio 2010.

GARCÍA JUÁREZ, Héctor *et al*, *Consolidación fiscal: ¿Puede Existir un ISR Diferido por Diferencias de la Cufin?*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Mayo 2010.

LOZANO SOTO, Luis Rodolfo *et al*, *Cambios al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Marzo 2010.

ORTIZ, SAINZ Y ERREGUERENA, S.C., *LISR, LIETU, LIVA, LIESPYS y LIDE: Análisis Crítico y Constitucional (2da. y última parte)*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Marzo 2010.

De igual forma, no puede dejar de reconocerse el descontento⁹ y los cuestionamientos que generó la modificación del régimen de consolidación, no solamente entre los grupos que consolidan fiscalmente, sino en la comunidad jurídica mexicana¹⁰. Así como ha ocurrido con otras reformas fiscales¹¹, en el presente caso ha existido un amplio consenso entre los estudiosos del derecho fiscal sobre la irregularidad constitucional de la reforma y sus efectos negativos en la economía nacional.

La constitucionalidad de la reforma al régimen de consolidación fiscal en vigor a partir de 2010 actualmente está siendo debatida en nuestros Tribunales¹², quienes en una primera instancia han reconocido que la reforma actuó retroactivamente en perjuicio de los contribuyentes, encontrándose pendiente la resolución de la segunda instancia, misma que determinará si el PJP toma una postura garantista u opta por una postura meramente “recaudatoria”, como la hecho en los últimos años.

Se hace especial énfasis en el estudio de los precedentes judiciales que se han emitido y consideramos aplicables con la finalidad de analizar si la decisión judicial que se analizará (y la que en su momento emita la SCJN) se apega a éstos o expone una

⁹ Cfr. SOTO PÉREZ, Mónica, *Nuevo Régimen de Consolidación Fiscal: ¿La Solución para que el Gobierno Incremente su Recaudación?*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Junio 2010.

¹⁰ Cfr. TORRES RIVERO, Alejandro, *Estado de Derecho Vs. Afectación a las Finanzas Públicas: ¿Qué le Resulta más Caro a México?*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Abril 2010.

¹¹ Entre ellas la introducción del IETU y la reforma a la Ley del Impuesto al Activo de 2007.

¹² Al 16 de febrero de 2010 se habían presentado cuando menos 140 demandas de amparo indirecto en contra de la Reforma (FLORES, Leonor, *El Economista*, México, D.F.).

razón válida para modificar sus criterios, así como el sustento jurídico y económico del estudio que realicen sobre el tema nuestros órganos jurisdiccionales.

Sobre estas bases, el objeto del presente estudio consiste en determinar si la reforma al régimen de consolidación fiscal resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley, así como los criterios jurisdiccionales que se han emitido al respecto.

Este trabajo de investigación parte del estudio de la garantía constitucional de irretroactividad de la ley y el desarrollo que ésta ha tenido en las resoluciones del PJJ (primer capítulo) con la finalidad de establecer las bases teóricas de este principio y el estado actual de la Jurisprudencia mexicana al respecto.

En el segundo capítulo se estudia brevemente el régimen de consolidación fiscal hasta antes de la reforma analizada, con la finalidad de comprender su finalidad y características específicas, así como las principales etapas de su desarrollo en el sistema jurídico mexicano.

Posteriormente, en el tercer capítulo, se analiza la reforma al régimen de consolidación fiscal en vigor a partir del 1° de enero de 2010 y sus principales características y diferencias con el sistema anterior, para posteriormente abordar el estudio de su constitucionalidad en función del principio de irretroactividad de la ley.

Con base en lo expuesto en los capítulos anteriormente reseñados, en el cuarto capítulo se realiza un análisis de la constitucionalidad de la reforma a la luz del principio de irretroactividad de la ley. Por último, en el quinto capítulo se realiza una referencia a las sentencias que a este respecto ha dictado el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, manifestando nuestros puntos de coincidencia o desacuerdo con la misma.

CAPÍTULO PRIMERO.

EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY Y SU DESARROLLO EN LOS PRECEDENTES JUDICIALES MEXICANOS.

El primer párrafo del artículo 14 de la CPEUM establece la garantía de irretroactividad de la ley. Si bien es cierto que nuestra Ley Fundamental establece la prohibición tajante de que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna¹³, también lo es que ésta no proporciona una definición de cuándo una ley tiene efectos retroactivos¹⁴.

Respecto de lo que debe entenderse por una ley con efectos retroactivos, Ignacio Burgoa Orihuela¹⁵ señala que el problema de la retroactividad legal (conocido también como conflicto de leyes en el tiempo) se traduce en determinar, en presencia de dos leyes, una derogada o abrogada, y otra vigente, cuál de las dos debe regir a un hecho, acto o situación jurídica.

¹³ En la tesis de rubro “ARMAS DE FUEGO Y EXPLOSIVOS. EL ARTÍCULO 84 TER DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY” la Primera Sala de la SCJN determinó que el artículo 14 constitucional prohíbe al órgano legislativo expedir leyes que resulten retroactivas y a las demás autoridades aplicar cualquier norma retroactivamente. SJFyG Novena Época, Libro I, Octubre de 2011, p. 1064, tesis: 1a. CXCVI/2011 (9a.).

¹⁴ La Primera Sala de la SCJN determinó en la Jurisprudencia de rubro “RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS” que una norma es retroactiva si tiene vigencia o aplicación respecto de derechos adquiridos o situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor; y la aplicación retroactiva de una ley supone que un acto materialmente administrativo o jurisdiccional esté fundado en normas vigentes y, ante conflicto de normas en el tiempo, se aplique la que genere un mayor beneficio al particular. SJFyG Novena Época: XXXIII, Abril de 2011, p. 285, tesis: 1a. /J. 78/2010.

¹⁵ Cfr. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 36ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2003, pp. 506 y 507.

La definición de cuándo una ley es retroactiva, es decir, cuándo y en qué casos afecta la supervivencia temporal de una norma anterior o afecta un estado jurídico, ha suscitado serios conflictos que aún no han sido resueltos en forma definitiva. El problema de la retroactividad de la ley, en principio, únicamente resulta aplicable a la materia sustantiva¹⁶.

En estos términos, es necesario advertir que toda disposición legal tiene una vigencia determinada en cuanto al tiempo, por lo que regula los hechos y actos jurídicos ocurridos desde su creación e inicio de vigencia hasta su abrogación o derogación expresa o tácita. Por tanto, toda ley, a partir del momento en que entra en vigor, rige para el futuro (*facta futura*), por lo que no debe normar acontecimientos o estados producidos con anterioridad al instante en que adquiere vigencia.

Sobre estas bases, la retroactividad consiste en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones jurídicas producidas con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectando un estado jurídico preexistente, a falta de ésta. Por su parte, el principio de la irretroactividad estriba en que una ley no debe

¹⁶ En la tesis de rubro "SISTEMA PROCESAL PENAL ACUSATORIO. SU APLICACIÓN SOBRE ACTOS PROCESALES A PARTIR DE SU ENTRADA EN VIGOR, NO VIOLA EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS" la Primera Sala de la SCJN reiteró el criterio de que "[...] en materia procesal no opera la aplicación retroactiva de la ley si se considera que la ley procesal está formada, entre otras, por normas que otorgan facultades jurídicas a una persona para participar en cada una de las etapas que conforman el procedimiento, y al estar éstas regidas por las disposiciones vigentes en la época en que van naciendo, no puede existir retroactividad mientras no se le prive de una facultad con la que contaba [...]" SJFyG Novena Época, XXXIII, Mayo de 2011, p. 240, tesis: 1a. LXXV/2011.

normar a los actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de su entrada en vigor.

De lo anterior podemos advertir que una situación jurídica creada al amparo de una ley anterior no debe ser desconocida por una ley nueva¹⁷, pues de lo contrario será retroactiva¹⁸, siendo compleja la determinación de la aplicación fáctica del principio en virtud de la multiplicidad de posibilidades que ocurren en la realidad.

Así las cosas, conforme a la doctrina¹⁹, cuando una ley nueva modifica una situación jurídica creada al amparo de una ley anterior, cuyos efectos se prolongan a través del tiempo, dicha ley nueva será retroactiva²⁰.

Existen tres teorías mayormente aceptadas respecto a la interpretación y aplicación de la garantía de irretroactividad de la ley, las cuales resultan de especial interés debido a su reiterada aplicación por parte de nuestra SCJN, a saber:

- (i) La teoría de los derechos adquiridos²¹;
- (ii) La teoría de las situaciones jurídicas concretas y abstractas; y

¹⁷ La Segunda Sala de la SCJN ha determinado que la Jurisprudencia no se encuentra sujeta al principio de irretroactividad de la ley, por lo que debe aplicarse a los casos aún no fallados, en la tesis de rubro "JURISPRUDENCIA. LOS NUEVOS CRITERIOS SON APLICABLES A LOS CASOS AÚN NO DECIDIDOS POR EL ÓRGANO JURISDICCIONAL COMPETENTE". SJFYG Novena Época, XV, Marzo de 2002, p. 428, tesis: 2a. XIV/2002.

¹⁸ Cfr. VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1966, pp. 296 y 297.

¹⁹ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Derecho Civil*, 10ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1990, pp. 163 y 164.

²⁰ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2002, pp. 697 a 701, tomo IV.

²¹ Cfr. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 49ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1998, pp. 388 a 391.

(iii) La teoría de los componentes de la norma.

Siguiendo al maestro Ignacio Galindo Grafías²², la teoría de Bonnecase respecto de la retroactividad de las leyes distingue entre las situaciones jurídicas abstractas y las situaciones jurídicas concretas. La situación jurídica abstracta, es la manera de ser o teórica de cada uno en relación con una ley determinada. La situación jurídica concreta, es aquella que deriva a favor de cierta persona y en virtud de un acto o hecho jurídico, que pone en juego en su provecho o a su cargo, las reglas de una institución jurídica e ipso facto, le confiere las ventajas y obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución.

Así las cosas, una situación jurídica concreta es aquella que deriva de una ley en un momento determinado, en virtud de que el particular realizó un hecho o acto que implicó poner en juego las reglas de una institución jurídica, e *ipso facto*, le confiere los beneficios y obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución.

Al respecto, existen diversas tesis dictadas por el PJF que las han recogido, los rubros de las que consideramos más relevantes son: “RETROACTIVIDAD, TEORÍAS DE LA.”²³ Y “RETROACTIVIDAD DE LA LEY.”²⁴.

²² GALINDO GARFIAS, *op. cit. Introducción al Estudio del Derecho*, p. 166.

²³ SJFYG Quinta Época: Tomo LXXI, p. 3496, Sexta Parte del Apéndice 1917-1965, p. 301.

²⁴ SJFYG TOMO LXXIII, p. 8104.

De las tesis citadas se advierte que el derecho adquirido es aquél que ha ingresado al patrimonio de una persona, en virtud de haber realizado el hecho regulado en la norma y estar pendientes únicamente las consecuencias de derecho del mismo, correspondiendo ese derecho adquirido a una situación jurídica concreta, en virtud de que el particular realizó un hecho o acto que puso en juego en su provecho, las reglas de una institución jurídica, e ipso facto, le confiere los derechos y obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución, por lo que ese derecho adquirido o situación jurídica concreta no debe ser afectada por norma legal alguna expedida con posterioridad²⁵.

Respecto de la teoría de los derechos adquiridos, la SCJN dictó en la Quinta Época las tesis con los rubros: “RETROACTIVIDAD, TEORÍAS DE LA.”²⁶ Y “RETROACTIVIDAD DE LA LEY.”²⁷.

Del estudio de las tesis referidas se puede advertir que el derecho adquirido es aquél que ha ingresado al patrimonio de una persona, en virtud de haber realizado el hecho regulado en la norma y estar pendientes únicamente las consecuencias de derecho del mismo, correspondiendo ese derecho adquirido a una situación jurídica

²⁵ Sobre la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos resulta relevante la Jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito de rubro “TRANSPORTE PARA EL ESTADO DE PUEBLA. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMÓ Y ADICIONÓ DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY RELATIVA, PUBLICADO EN EL PERIÓDICO OFICIAL DEL ESTADO EL 12 DE ENERO DE 2005, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL CITADO ÓRGANO DE DIFUSIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DEL MISMO AÑO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD”. SJFyG Novena Época, XXIV, Septiembre de 2006, p. 1358, tesis: VI.1o.A. J/35

²⁶ SJFyG Quinta Época: Tomo LXXI, p. 3496, Sexta Parte del Apéndice 1917-1965, p. 301.

²⁷ SJFyG TOMO LXXIII, p. 8104.

concreta²⁸, en virtud de que el particular realizó un hecho o acto que puso en juego en su provecho, las reglas de una institución jurídica, e *ipso facto*, le confiere los derechos y obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución, por lo que ese derecho adquirido o situación jurídica concreta no debe ser afectada por norma legal alguna expedida con posterioridad.

Es importante mencionar que en las sentencias dictadas por la SCJN al analizar la garantía de irretroactividad de la ley²⁹ en relación a la inconstitucionalidad de las reformas al impuesto al activo vigentes en 2007, los Ministros abordaron el referido análisis, tanto desde el punto de vista de la teoría de los derechos adquiridos, como de la teoría de los componentes de la norma³⁰.

²⁸ Para el presente estudio, resulta de sumo interés la tesis que a continuación se transcribe: "NOTARIOS PÚBLICOS ADSCRITOS A LOS MUNICIPIOS DE GUADALAJARA, ZAPOPAN Y TLAQUEPAQUE. LA REFORMA AL ARTÍCULO 3o. DE LA LEY DEL NOTARIADO DEL ESTADO DE JALISCO, QUE SUPRIME EL DERECHO DE ACTUAR EN EL CENTRO DE READAPTACIÓN SOCIAL Y LOS LIMITA A TENER SU OFICINA NOTARIAL ÚNICA EN EL MUNICIPIO DE SU ADSCRIPCIÓN, TRANSGREDE EN SU PERJUICIO LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. El artículo 3o. de la Ley del Notariado del Estado de Jalisco, antes de su reforma, otorgaba a los notarios públicos adscritos a los Municipios de Guadalajara, Zapopan y Tlaquepaque, la posibilidad de ejercer funciones en el Centro de Readaptación Social; asimismo, les concedía la libertad de tener su oficina notarial única en cualquiera de dichas localidades, esto es, para definir el lugar de su oficina notarial, no importaba cuál fuera la de su adscripción, mientras se tratara de los Municipios mencionados. Las anteriores facultades, lejos de ser meras expectativas de derecho, constituyen derechos adquiridos para quienes fueron designados como notarios públicos adscritos a esos Municipios durante la vigencia del texto original de dicho precepto, pues éste introdujo las facultades mencionadas a su haber jurídico; luego, si con la reforma al artículo 3o. de la ley invocada, se suprime la primera facultad y se modifica la segunda en el sentido de tener el domicilio de su oficina notarial única en el lugar de su adscripción, no obstante de que inicialmente podían establecerla en cualquiera de los Municipios referidos, entonces es obvio que se transgrede en su perjuicio la garantía de irretroactividad de la ley que consagra el artículo 14 de la Carta Magna, porque el nuevo ordenamiento tiene el carácter de retroactivo al obrar sobre el pasado y lesionar derechos individualmente adquiridos bajo el amparo de la ley anterior." SJFyG Novena Época, Tomo, XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: III.2o.P.6 A, p. 1410.

²⁹ Cfr. Considerandos Quinto y Sexto de la sentencia dictada en el Amparo en revisión 80/2009 y Considerando Sexto de la sentencia dictada en el Amparo en revisión 892/2007. Ambas sentencias son precedentes que integran la Tesis aislada LXXVIII/2009.

³⁰ De igual forma, en la Jurisprudencia de rubro "SALUD. EL ARTÍCULO 271, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY GENERAL RELATIVA NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY" la Primera Sala de la SCJN abordó el estudio de la constitucionalidad de esa ley desde el punto de vista de

Respecto a la teoría de los derechos adquiridos, el Pleno de la SCJN, en el Considerando Sexto de la sentencia dictada en el Amparo en revisión 80/2009, se pronunció sobre la irretroactividad de las leyes fiscales realizando un primer análisis con base en la teoría de los derechos adquiridos. Incluso, derivado del asunto antes mencionado, el Pleno de la SCJN aprobó, en diciembre de 2009, la Tesis aislada LXXVIII/2009, cuyo rubro es “ACTIVO. EL ARTÍCULO SÉPTIMO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO DE REFORMAS FISCALES, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006, EN CUANTO SE REFIERE A LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).”³¹.

la teoría de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma. SJFyG Novena Época, XXIX, Abril de 2009, p. 511, tesis: 1a. /J. 47/2009.

³¹ “El citado precepto, al disponer que para efectos del artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo, a partir del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes que apliquen la opción a que se refiere el citado precepto considerarán el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo ejercicio, viola la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en perjuicio de los contribuyentes que ya venían aplicando el régimen opcional del impuesto al activo hasta el ejercicio fiscal de 2006, bajo la premisa de que el propio legislador les otorgó -con la sola elección del régimen- la posibilidad de que el impuesto que les correspondiera pagar para el ejercicio fiscal de 2007, fuera el de 2003 actualizado, y en el cual tuvieron la posibilidad de deducir deudas conforme a la ley vigente en este último ejercicio. En efecto, desde la perspectiva de la teoría de los derechos adquiridos, si el precepto señalado impone a los contribuyentes la nueva obligación de determinar el impuesto del ejercicio fiscal de 2007 sin incluir las deudas correspondientes al cuarto ejercicio inmediato anterior, resulta retroactivo en su perjuicio porque con ello se altera o modifica el esquema de tributación elegido, de manera que se afectan hechos o actos jurídicos previos a su entrada en vigor, los cuales configuran un derecho adquirido que ya se había incorporado a su esfera jurídica sin que pueda estimarse como una mera expectativa. Asimismo, el artículo séptimo, fracción I, del decreto de reformas fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006, en cuanto se refiere a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto al Activo, deviene retroactivo según la teoría de los componentes de la norma, porque provoca la modificación de una situación o de consecuencias jurídicas surgidas conforme a una ley anterior, de forma que si para determinar el impuesto al activo del ejercicio fiscal de 2007 obliga a los contribuyentes a recalcular el impuesto que ya habían determinado para el ejercicio fiscal de 2003, con la finalidad de extraer de él las deudas del mismo ejercicio, afecta la situación jurídica concreta nacida al amparo de la

Por otra parte, la teoría de los componentes de la norma, también adoptada por nuestra SCJN, en congruencia con la teoría de los derechos adquiridos, señala como sus principales postulados los que quedaron contenidos en la Jurisprudencia que cuyo rubro es: “RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.”³².

ley vigente en 2003, con la que se generaron consecuencias jurídicas pendientes de realización y que debían surtir efectos para el ejercicio fiscal de 2007, entre otras, la posibilidad de deducir deudas. Adicionalmente, los contribuyentes de referencia no pueden impedir que resulte trastocada la situación jurídica concreta que se creó a partir de la elección del régimen opcional hasta antes del ejercicio fiscal de 2007, en la medida en que el último párrafo del artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo los obliga a permanecer en dicho régimen, al disponer que los contribuyentes que hubiesen optado por el sistema previsto en dicho precepto, deberán continuar aplicándolo en los ejercicios subsecuentes, incluso en el de liquidación.”

³² “Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de

De la anterior Jurisprudencia se desprende que una ley será retroactiva cuando una ley posterior pretenda regular consecuencias de derecho previstas en una ley anterior, es decir, derechos y obligaciones que se derivan de la actualización y consumación de un supuesto normativo consagrado en una ley anterior.

Esto es así, debido a que cuando el particular se ubica en el supuesto normativo de una ley anterior, cuyas consecuencias son complejas y prolongadas a través del tiempo, la ley posterior no debe modificar o suprimir los derechos y las obligaciones consagradas en la norma derogada, pues ello representaría dejar en un total estado de inseguridad jurídica al particular.

No debe perderse de vista que el bien jurídicamente tutelado por la garantía de irretroactividad de las leyes es el de seguridad jurídica de los particulares, quienes cuando se ubican en un supuesto normativo conocen ya las consecuencias de derecho que se derivan de la actualización de la misma.

Así las cosas, sería francamente atentatorio de la garantía de seguridad jurídica de los gobernados que una disposición posterior modificara o suprimiera las consecuencias de derecho que se derivaron y continúan derivando de un supuesto normativo que ya se actualizó.

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.” (El Tribunal Pleno... con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno).

Lo anterior se hace aún más patente cuando el propio particular, por el actuar de su voluntad, se acoge a los beneficios de una institución jurídica establecidos en una ley, cumpliendo los requisitos legales necesarios para la actualización del supuesto normativo correspondiente, pues en este supuesto, la norma posterior no debe desconocer los derechos adquiridos, la situación jurídica concreta, ni las consecuencias derivadas del acto voluntario del particular que el derecho por disposición de la propia ley le ha generado ya una serie de consecuencias jurídicas verificables en el futuro, pero, se insiste, ya generadas.

Es importante destacar que el Pleno de la SCJN, en el Considerando Sexto de la sentencia dictada en el Amparo en revisión 80/2009, analizó y se pronunció sobre la irretroactividad de las leyes fiscales basándose en la teoría de los componentes de la norma³³.

Con base en lo anterior se advierte que, para analizar una ley conforme a la garantía de irretroactividad de la ley, debe tomarse en consideración la teoría de los componentes de la norma conjuntamente con la de los derechos adquiridos, para así definir si un precepto es o no contrario a la garantía de irretroactividad de la ley.

En este orden de ideas, las teorías de los componentes de la norma y de los derechos adquiridos buscan salvaguardar las situaciones jurídicas creadas bajo la

³³ El considerando corresponde al asunto analizado para la emisión de la Tesis aislada LXXVIII/2009 citada anteriormente.

vigencia de una ley, para que subsistan las consecuencias de derecho que el particular conoció al actualizar un supuesto normativo, con independencia de las disposiciones que establezca una ley posterior.

En consecuencia, cuando un particular se ubicó en el supuesto normativo de una ley, con la finalidad de acceder a los beneficios y soportar las cargas que se establecen en el mismo, ninguna ley posterior puede modificar o suprimir dichos beneficios y cargas sin ser retroactiva y, por ende, inconstitucional. Ello es así, debido a que el bien jurídicamente tutelado por la garantía de irretroactividad de las leyes es precisamente que los particulares conozcan las consecuencias jurídicas de sus actos, y que tengan la certeza de que los beneficios y cargas que se derivan de un supuesto jurídico que ya se actualizó, los cuales no le podrán ser arrebatados por una ley posterior.

Respecto de la garantía de irretroactividad de la ley existe un precedente con notoria relevancia en materia de consolidación fiscal, mismo que fue emitido por el Pleno de la SCJN y cuyo rubro es “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO

TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR.”³⁴

De lo anterior se desprende que el supuesto de obligatoriedad para permanecer en el régimen optativo de consolidación fiscal analizado por la SCJN se apoyó de origen en las disposiciones relativas de la LISR (vigentes hasta antes de las reformas para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve) y también se sustentó en que a partir de la solicitud que formulara la sociedad controladora y la autorización que por su parte otorgara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tributar en ese régimen por un periodo que no podría ser inferior a cinco años, lo que de manera integrada configuró derechos adquiridos y el origen de supuestos y consecuencias jurídicas que no podrían ser modificadas o alteradas por una ley posterior (sólo en relación con ese

³⁴ “De lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del contenido de las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma jurídica que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación para interpretar el tema de la retroactividad de la ley, se advierte que una norma transgrede el citado precepto constitucional cuando modifica o destruye los derechos adquiridos o los supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en tales casos sí se permite que la nueva ley las regule. En congruencia con lo anterior, puede concluirse que las reformas a los preceptos que regulan el régimen de consolidación fiscal, vigentes a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, violan el principio de irretroactividad de la ley, en relación, exclusivamente, con los contribuyentes que en ese momento se encontraban tributando en forma obligatoria en el referido régimen con motivo de la solicitud y de la autorización de inicio que los ubicó en ese supuesto y sólo respecto al periodo pendiente de transcurrir, pues una vez cumplido éste, la obligación de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal desaparece y ya no será consecuencia del supuesto surgido conforme a la ley anterior, sino que ello tendrá su origen en la voluntad del contribuyente de continuar tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, siendo aplicables las nuevas disposiciones. Lo anterior es así, porque las aludidas reformas modificaron o alteraron en forma desfavorable los derechos adquiridos por el grupo de contribuyentes que se encontraban en el supuesto obligatorio de consolidar sus resultados fiscales por un periodo que no podría ser menor a cinco ejercicios fiscales, en términos de lo dispuesto por el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (teoría de los derechos adquiridos) o las consecuencias del supuesto de la solicitud y de la autorización emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (teoría de los componentes de la norma) bajo la vigencia de la ley anterior, ya que introdujeron nuevas obligaciones afectando la certeza y la seguridad jurídicas de las citadas sociedades, pues se acotaron los beneficios de la consolidación fiscal, con respecto a los que se generaron con motivo de la autorización de inicio para consolidar el impuesto sobre la renta.”

periodo de cinco años o el pendiente de transcurrir) lo cual, como se vio, ocurrió con las reformas analizadas en aquella ocasión (1999), al introducir nuevas obligaciones para las sociedades controladoras y acotar los beneficios de la consolidación fiscal, con la consecuente transgresión a la garantía de irretroactividad de la ley en los términos anotados.

CAPÍTULO SEGUNDO.

LA CONSOLIDACIÓN FISCAL EN MÉXICO.

Un negocio puede explotarse constituyendo una sola persona moral encargada de realizar todas las actividades del mismo, o bien, constituyendo dos o más personas morales entre las cuales se dividirán dichas actividades, lo cual constituye una decisión legalmente válida, que radicará en la eficiencia de negocios que cada una de ellas se lo permita³⁵.

En este sentido, desde un punto de vista de negocios, existen diversas razones por las cuales es preferible guiar un negocio a través de diversas empresas³⁶, entre otras:

- (i) El riesgo de inversión es menor.

- (ii) Permite la admisión de nuevos inversionistas para secciones específicas del negocio, sin tener que otorgarles participación de los beneficios obtenidos por otras sociedades mercantiles encargadas de realizar actividades diferentes.

³⁵ Cfr. LOYO RÍOS, Luis Francisco, *op. cit.*

³⁶ Cfr. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, Ed. IMCP, México, D.F., 2009.

(iii) Permite tratar con diversos sindicatos en forma independiente, dependiendo del sector que se encargue cada empresa.

(iv) Evita contingencias laborales y riesgos legales (*vgr.* la repartición de la participación de los trabajadores en las utilidades debe ser directamente a la línea de negocio que generó tales utilidades).

(v) Permite un mejor manejo en la posición financiera para la obtención de créditos necesarios para realizar la actividad de la empresa.

(vi) Permite medir eficientemente resultados de cada actividad y ciclos de negocio.

Con independencia de la forma en que se decida explotar un negocio, la legislación fiscal debe de permanecer neutral a ello, lo que implica que se deberán determinar contribuciones respetando la capacidad contributiva de los gobernados.

El régimen de consolidación fiscal³⁷ reconoce a las empresas que lo conforman como una entidad o unidad económica, lo que implica que la sociedad controladora y las sociedades controladas reúnen sus utilidades fiscales y/o pérdidas fiscales determinadas de manera individual, en un resultado fiscal consolidado, con lo cual se pague un solo impuesto consolidado y, además, reconociéndose neutralidad en las

³⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *op. cit.* pp. 490 a 493, tomo II.

operaciones realizadas entre las empresas del grupo, un ejemplo claro de ello son los dividendos que se pagan las controladas entre sí o a la controladora, cuyo tratamiento fiscal desde 1982 (cuando nació el régimen) hasta 2009, es que no tenga efecto alguno, hasta en tanto no se lleve a cabo una modificación en la estructura de la unidad económica (desincorporación o desconsolidación)³⁸.

Sobre estas bases, entendemos que en el régimen de consolidación fiscal lo que grava la LISR es la utilidad consolidada, es decir, aquello que produce una modificación positiva en el patrimonio del grupo de empresas consideradas como una unidad económica³⁹.

Reconociendo dicha circunstancia la LISR establece como regla general que cada persona moral debe determinar su ISR en forma individual, considerando exclusivamente los ingresos que haya percibido en su carácter de entidad jurídica, así como las deducciones que correspondan por sus propias actividades⁴⁰, sin embargo el régimen de consolidación fiscal, contenido en el Capítulo VI del Título II de la LISR, constituye una excepción a ese principio⁴¹.

³⁸ Cfr. BARRERA VÁZQUEZ, Mario, *El Sistema Fiscal como Plataforma de Inversión*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Junio 2010.

³⁹ Cfr. LOYO RÍOS, Luis Francisco, *op. cit.*

⁴⁰ Cfr. LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, 2ª ed., Ed. Dofiscal, México, D.F., 2009, pp.5 y 6.

⁴¹ Cfr. "RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. NO PUEDEN RECLAMARSE SIMULTÁNEAMENTE ESTE RÉGIMEN Y EL GENERAL DE LEY CONTENIDO EN EL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SER EXCLUYENTES ENTRE SÍ", SJFyG Novena Época, XXIII, Febrero de 2006, p. 640, tesis: 1a. XLI/2006.

Desde su incorporación en la LISR a partir de 1982 el régimen de consolidación fiscal permitió que, de forma optativa^{42 43}, empresas que pertenecen a un mismo grupo de intereses consoliden sus resultados para efectos fiscales, esto es, que determinen un solo impuesto y, además, que exista neutralidad fiscal respecto de las operaciones realizadas intragrupo.

En términos de lo dispuesto por el artículo 64 de la LISR, una sociedad controladora será aquella que sea residente en México y que sea propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

En congruencia con lo anterior, el artículo 65 de la LISR establece que una sociedad controlada será aquella que más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, directa o indirectamente, de la sociedad controladora.

Como se desprende de lo explicado, el requisito fundamental para que un grupo de empresas pueda determinar su resultado fiscal de manera consolidada es que una

⁴² Para tributar bajo el régimen de consolidación fiscal se requiere de una autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Respecto de la naturaleza de esa autorización *cfr.* “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN ES LA DE UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA”, SJFyG Novena Época, XIV, Octubre de 2001, p. 9, tesis: P./J. 121/2001, Jurisprudencia.

⁴³ Sobre la vigencia de la autorización para consolidar fiscalmente *cfr.* “CONSOLIDACIÓN FISCAL. VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN.”, SJFyG Novena Época, XIV, Octubre de 2001, Página: 12, Tesis: P. /J. 122/2001, Jurisprudencia.

sociedad (controladora) posea más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades (controladas).

Partiendo de dicha circunstancia entendemos que el régimen de consolidación fiscal considera a las empresas que la conforman como una unidad económica, toda vez que la sociedad controladora, al ser propietaria de manera mayoritaria de las acciones con derecho a voto de las sociedades controladas, tiene participación e injerencia directa en éstas últimas y, por ende, comparten un mismo interés.

En este sentido el régimen de consolidación fiscal consiste en el reconocimiento por parte de la autoridad para que un grupo de empresas, con intereses económicos comunes, sean consideradas como una unidad económica para la determinación del ISR a su cargo (ISR consolidado).

Conforme a lo antes expuesto, la SCJN ha considerado que la naturaleza y características del régimen de tributación que nos ocupa en la jurisprudencia cuyo rubro es “CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN.”⁴⁴.

Del contenido de la Jurisprudencia citada se desprende que el régimen de consolidación fiscal reconoce a las empresas que lo conforman como una entidad económica, lo que implica que la sociedad controladora y las sociedades controladas

⁴⁴ SJFyG Novena Época, XIV, Octubre de 2001, p. 11, Tesis: P. /J. 120/2001, Jurisprudencia, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

reúnan sus utilidades y/o pérdidas fiscales determinadas de manera individual, en un resultado fiscal único, denominado “consolidado”, con lo cual se pague un solo impuesto.

Ahora bien, entre las principales características del régimen que nos ocupa podemos señalar las siguientes:

- (i) Es un sistema neutral de recaudación, al reconocer intereses comunes entre empresas al ser consideradas como una unidad económica.

- (ii) Como ya se dijo, reúne las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa para que sobre ese resultado se pague el impuesto.

- (iii) Permite que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la sociedad que hubiera generado esas pérdidas no tuviera la posibilidad de aplicarlas en lo individual⁴⁵.

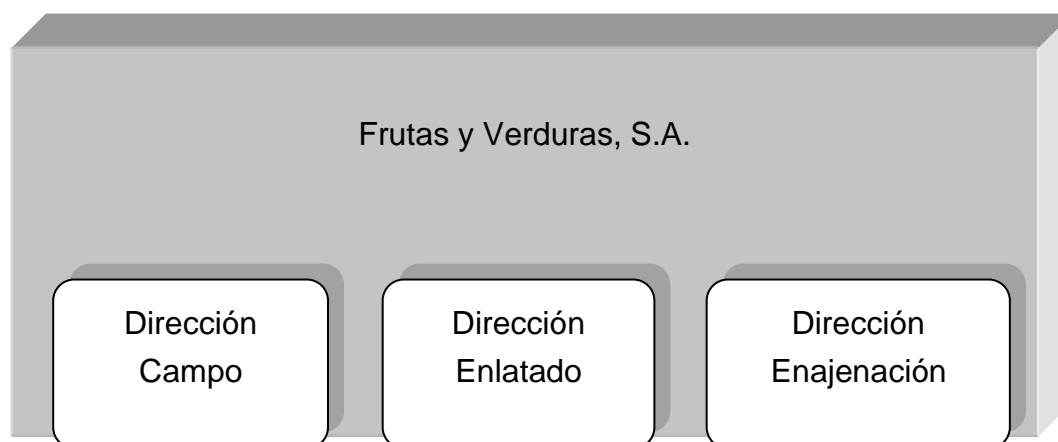
⁴⁵ Cfr. “CONSOLIDACIÓN FISCAL. VENTAJAS QUE REPRESENTA ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN OPCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1993)”, SJFyG Novena Época, XIX, Mayo de 2004, p. 1757, Tesis: VI.3o.A.181 A.

(iv) Permite el libre flujo de dividendos entre las sociedades del grupo sin que se entere el ISR correspondiente.

(v) La sociedad controladora puede incrementar sus flujos de efectivo al recibir la parte del ISR individual de las controladas⁴⁶.

Como ejemplo de todo lo anteriormente señalado, supongamos que una persona moral que se dedique a la enajenación de frutas y verduras enlatadas para que el producto final llegue al estante del supermercado y posteriormente al consumidor, participe en los siguientes sectores: campo, enlatado y enajenación.

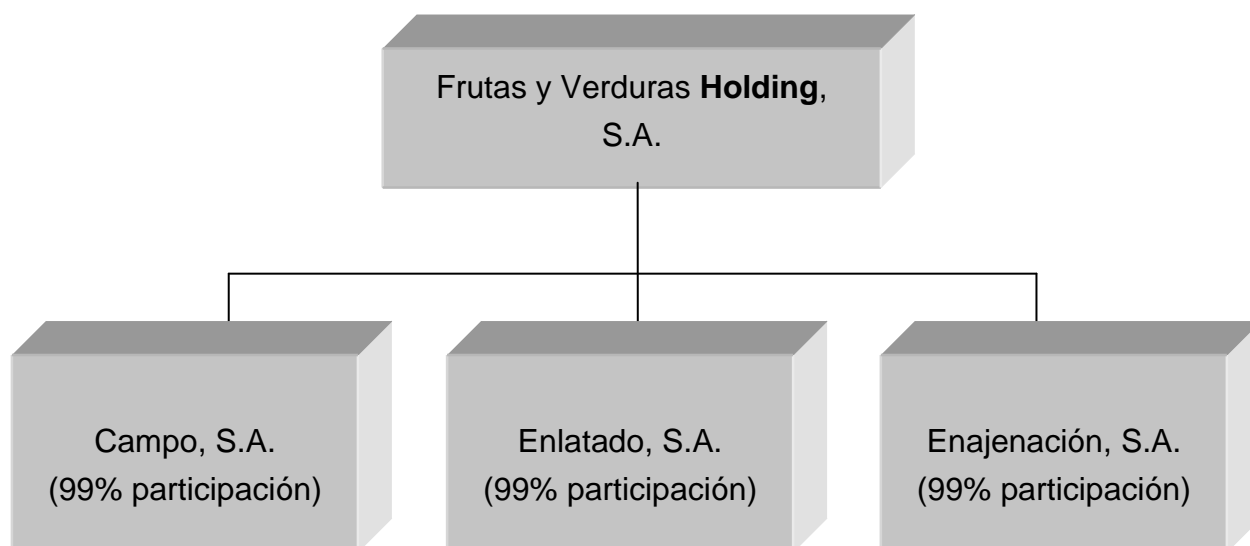
Si la empresa que nos ocupa determinara explotar su negocio a través de una sola empresa, funcionaría a través del siguiente esquema:



⁴⁶ Cfr. "RENTA. LAS SOCIEDADES CONTROLADAS DEBEN CUBRIR A LA CONTROLADORA EL PAGO DEL IMPUESTO DIFERIDO POR DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS QUE PROVENGAN DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA REINVERTIDA, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 57-N, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001)", SJFyG Novena Época, XXI, Mayo de 2005, p. 484, Tesis: 2a./J. 51/2005, Jurisprudencia.

Cada uno de los sectores señalados tiene características de negocio distintas, como por ejemplo: (i) el riesgo de negocios es distinto (el riesgo de negocios que un plantío de fruta se inunde por una tormenta, es distinto al riesgo de negocios que deje de funcionar una máquina de enlatado); (ii) los sindicatos tienen distintas finalidades (el sindicato del campo tiene finalidades y expectativas distintas al sindicato de los obreros de la fábrica); (iii) el perfil de inversionistas específico (el inversionista que decida instalar la fábrica de enlatado es distinto al inversionista que invierta en el campo); entre otras.

Para mitigar las problemáticas referidas la empresa podría válida y legalmente decidir explotar el negocio a través de la constitución de diversas empresas que se dediquen específicamente a cada uno de los sectores señalados, de conformidad con el siguiente esquema:



En este supuesto, es claro que las empresas Campo, S.A., Enlatado, S.A. y Enajenación, S.A., son subsidiarias de la empresa Frutas y Verduras Holding, S.A. y que tienen una finalidad común: explotar el negocio de enajenación de frutas y verduras enlatadas.

Precisamente en el caso señalado el régimen de consolidación fiscal reconoce que dichas empresas tienen un interés económico común, razón por la cual permite que determinen un ISR consolidado como si se tratara de una sola sociedad, aunque se encuentren organizadas y constituidas como sociedades individuales.

Es importante recordar que el régimen de consolidación fiscal constituye el reconocimiento de la ley sobre el interés económico común de un grupo de empresas para efectos fiscales, esto es, no se basa en cuestiones ficticias, sino en lo que sucede en la realidad (diversas empresas que conforman un grupo que trabajan para un fin económico común).

En este sentido, el régimen de consolidación fiscal no puede entenderse como un régimen preferencial o de beneficio, sino que reconoce una situación que acontece en la realidad (grupo de empresas con un interés económico común).

A continuación se desarrollará un comparativo entre el entero del ISR si un inversionista decide explotar su negocio a través de una sociedad, a través de varias

sociedades que determinen su ISR consolidado y finalmente, el caso de esas sociedades que no consoliden para efectos fiscales, para evidenciar que el régimen de consolidación fiscal no es un régimen de beneficio.

Si una empresa determina realizar su negocio en forma individual, determinaría el ISR correspondiente como sigue:

ISR DETERMINADO EN LO INDIVIDUAL		
	Ingreso	Deducción
Frutas y Verduras, S.A.	\$200	\$200
Resultado o pérdida fiscal	0	
ISR	0	

Como se desprende del ejemplo anterior, Frutas y Verduras, S.A. obtuvo ingresos acumulables por \$200 y deducciones por el mismo monto, por lo que en dicho ejercicio no habrían determinado resultado fiscal y, por ende, no habría ISR que enterar, en virtud que no incrementó su patrimonio.

Sin embargo, como se comentó, desarrollar un negocio con varios sectores en ocasiones se torna complicado, por lo que si la misma empresa en ese ejercicio hubiera desarrollado su negocio a través de diversas sociedades y, a su vez, hubiera decidido consolidar para efectos fiscales, determinaría el resultado fiscal consolidado de la siguiente forma:

ISR CONSOLIDADO		
	Ingreso	Deducción
Frutas y Verduras Holding, S.A.	\$100	0
Campo, S.A.	0	\$100
Enlatado, S.A.	\$100	0
Enajenación, S.A.	0	\$100
Ingreso consolidado	\$200	
Deducción consolidada		\$200
Resultado o pérdida fiscal consolidado	0	0
ISR consolidado	0	

Como se demuestra en el ejemplo anterior, dos empresas obtuvieron ingresos acumulables por un monto de \$200 y las otras dos empresas deducciones por el mismo monto, por lo que, al igual que en el primer ejemplo, no determinaron resultado fiscal y no habrían pagado ISR.

Esto es, en ambos ejemplos, la empresa que hubiera desarrollado su negocio en una sola sociedad y la misma empresa que lo hubiera desarrollado mediante varias sociedades, a través del régimen de consolidación, no hubieran determinado ISR a cargo, toda vez que no se modificó el patrimonio del grupo de manera positiva.

Lo anterior no hace sino demostrar que efectivamente el régimen de consolidación reconoce a entidades con un interés económico común, a determinar su resultado fiscal como si fueran una sola entidad.

Por lo tanto, la capacidad contributiva del régimen de consolidación se reconoce considerando a todas y cada una de las sociedades del grupo, esto es, considerando como ingresos susceptibles de ser gravados con el ISR consolidado aquellos montos que efectivamente aumenten el patrimonio del grupo.

Lo anterior en virtud que, como se demostrará a continuación, si la empresa en el ejemplo que nos ocupa hubiera desarrollado su negocio con varias sociedades y no hubiere consolidado su resultado fiscal, habría determinado un ISR que no corresponde a la verdadera capacidad contributiva de la unidad económica, como se desprende del siguiente ejemplo:

ISR determinado individualmente por cada empresa					
	Ingreso	Deducción	Resultado fiscal	Pérdida fiscal	ISR
Frutas y Verduras, S.A.	\$ 100	0	\$ 100	0	\$ 30
Campo, S.A.	0	\$ 100	0	\$ 100	0
Enlatado S.A.	\$ 100	0	\$ 100	0	\$ 30
Enajenación, S.A.	0	\$ 100	0	\$ 100	0
Total			\$ 200	\$ 200	\$60

En este caso, tratándose de los mismos ingresos y deducciones, resulta que dos de las sociedades tendrían que pagar el impuesto correspondiente, mientras que las otras dos determinarían una pérdida fiscal pendiente por aplicar en los ejercicios siguientes.

Esto es, en el caso de que se hubieran constituido diversas sociedades y que las mismas no consolidaran para efectos fiscales, se hubiera tenido que enterar un ISR de \$60, sin que ello hubiera implicado que hubiera aumentado el patrimonio del grupo de sociedades que, aún cuando no consolidaran, sí forman una unidad económica.

Con lo anterior se demuestra que el régimen de consolidación fiscal neutraliza los efectos fiscales de los grupos que tienen un interés económico común a través de diversos ajustes para determinar el ISR consolidado, conforme a la realidad de la unidad económica, esto es, conforme a la verdadera capacidad contributiva de la unidad.

Por lo tanto, en el caso de grupos de sociedades que tengan un interés económico común, la forma en que se reconoce su verdadera capacidad contributiva para efectos del ISR es a través del régimen de consolidación que, a nivel grupo, reconoce los ingresos acumulables y deducciones autorizadas determinadas de manera individual, lo que permite reconocer la verdadera capacidad contributiva del grupo.

Lo anterior es fundamental para comprender que los \$60 pesos que el grupo no pagaría de haber determinado su resultado fiscal de manera consolidada no implican que con el régimen de consolidación se difiera dicho impuesto, sino que tributaran conforme a la verdadera capacidad contributiva de la unidad económica.

Entonces, mientras las empresas conserven el interés económico común, se justifica la determinación del ISR consolidado para mantener, se insiste, la neutralidad fiscal que pretende el régimen que nos ocupa.

En este sentido, será hasta que se modifique la unidad económica de las sociedades que conformen un grupo cuando se tendrían que “reversar” los efectos de la consolidación, esto es, se tendrían que hacer diversos “ajustes” en el resultado fiscal consolidado, como se explicará a continuación.

Es importante mencionar que, hasta antes de la reforma al régimen de consolidación, la LISR únicamente hacía referencia al “impuesto diferido” en el antepenúltimo párrafo del artículo 64 LISR.

Conforme al precepto mencionado, el impuesto diferido se causa en los supuestos en que la sociedad controladora: (i) enajene acciones propias a personas ajenas al grupo, (ii) varíe la participación accionaria en una sociedad controlada, (iii) se desincorpore una sociedad controlada, o (iii) se desconsolide el grupo.

Dicho en otras palabras, mientras se conserve la unidad económica no existe causación del impuesto en los términos establecidos por el artículo 64 de la LISR, como se desprende de la breve explicación que a continuación se hará de los cuatro supuestos mencionados:

1. Enajenación de acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo.

Como se ha señalado, el ISR consolidado es el impuesto de toda la unidad económica, considerando las utilidades o pérdidas tanto de la sociedad controladora, como de las controladas, de conformidad con la participación accionaria que tiene la primera respecto de las segundas.

En este sentido, cuando una sociedad controladora enajene algunas de sus acciones a una persona ajena al grupo, el resultado fiscal será determinado conforme a la nueva participación accionaria que esta sociedad tenga en las sociedades controladas.

Lo anterior implica que se modificará la realidad de la unidad económica que se tenía hasta el momento de la enajenación de las acciones de la controlada, por lo que será necesario realizar diversos ajustes en los ejercicios anteriores en que se hubiera determinado un ISR consolidado, en términos de lo dispuesto por el artículo 73 de la LISR.

Si de los ajustes que nos ocupan surgiera un ISR por pagar de los ejercicios anteriores, sería hasta ese momento en el que se causaría el impuesto, no antes.

2. Variación en la participación accionaria en una sociedad controladora.

Por otro lado, el ISR consolidado de las sociedades controladas se determina conforme a la participación accionaria que tenga la sociedad controladora en ellas, toda vez que ésta será la parte que se considere para la consolidación.

Conviene recordar que el artículo 76, fracción I de la LISR establece que las sociedades controladas deberán presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiere consolidación.

Del impuesto que resulte, las controladas entregarán a la controladora el importe que corresponda a la participación consolidable del ejercicio. Por su parte, cada sociedad controlada enterará ante las oficinas autorizadas la diferencia del impuesto entregado, esto es, el ISR respecto a la parte de la participación no consolidable.

Es por lo anterior que, si se modifica la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de alguna de las sociedades controladas, la LISR establece el procedimiento para realizar los ajustes necesarios para modificar esa situación en la unidad económica, esto es, para actualizarla como si no hubiera existido la consolidación respecto a la modificación en la participación accionaria.

De conformidad con el artículo 75 de la LISR la sociedad controladora tendrá que retrotraer los efectos de la parte en la que dejó de tener participación accionaria, esto es, de la parte de las sociedades controladas de la cual ya no es propietaria.

Si de los cálculos respectivos, derivados de la disminución en la participación accionaria que nos ocupa, resultara un impuesto por pagar, el cual se causaría precisamente en el momento en que se verifique ese acto y deberá ser enterado por la sociedad controladora.

3. Desincorporación de una sociedad controlada.

En términos del penúltimo párrafo del artículo 64 de la LISR otro supuesto para que se cause un impuesto diferido es el caso en que se desincorpore del régimen de consolidación una sociedad controlada por haber dejado de cumplir con los requisitos de fondo y de forma correspondientes.

Al igual que en los dos casos anteriores, esto implica realizar una serie de ajustes para actualizar la situación de la consolidación fiscal en la base fiscal consolidada (ya sea de utilidad o pérdida), esto es, dejar de reconocer el efecto acumulado que en ella tuvieron las utilidades y/o pérdidas fiscales de la sociedad controlada que se desincorpora.

Por ello, al desincorporar una sociedad controlada, el artículo 71 de la LISR establece los ajustes que la sociedad controladora tendrá que efectuar para actualizar el resultado fiscal consolidado respecto a la nueva entidad económica, momento en que se causaría el ISR correspondiente.

4. Desconsolidación.

El artículo 64, penúltimo párrafo de la LISR establece el último supuesto en que se causa un impuesto diferido, esto es, el caso en que se desconsolide el grupo, en otros términos, cuando termine definitivamente el régimen de consolidación fiscal.

Si las sociedades que conforman el régimen de consolidación, ya sea porque incumplieron los requisitos de fondo o de forma, o simplemente por voluntad del grupo, desconsolidan, también se tendrán que realizar los ajustes necesarios como si no hubiera existido la consolidación fiscal de la unidad económica.

Esto implica que todas las sociedades que formaron parte de la consolidación (la controladora y las controladas) determinarán el ISR en forma individual, lo que dará como resultado determinar el ISR que se hubiera diferido con motivo de la consolidación.

Al igual que en los casos anteriores, cuando se desconsolida el grupo se actualiza el momento de causación del ISR, toda vez que, evidentemente, la entidad económica deja de serlo. En otros términos, mientras no se actualice el supuesto señalado (desconsolidación), no habrá causación del impuesto.

En relación con los cuatro supuestos antes explicados se concluye que hasta que no se actualicen cada uno de ellos no habrá impuesto causado, por lo que cabe preguntar ¿qué pasaría si en ningún momento se actualizan alguno de esos supuestos, existe un impuesto causado? La respuesta es que no, toda vez que se conservaría la unidad económica como si fueran un solo ente para efectos del ISR.

Esto es, de acuerdo a la naturaleza del régimen de consolidación, mientras no se modifique la unidad económica no se causará el impuesto diferido al que hace referencia el artículo 64 de la LISR.

La razón primordial de todo lo anterior radica en el reconocimiento de la capacidad contributiva de la unidad económica, es decir, la ley no obliga a pagar un impuesto relativo a las operaciones acontecidas dentro de la consolidación en tanto no exista una variación en la estructura de la unidad económica.

Lo anterior significa que el Legislador, desde 1982 cuando estableció el régimen de consolidación fiscal, reconoció que la unidad económica tiene una capacidad contributiva propia y, por ello, todo lo que ocurra dentro de la citada unidad no causará impuesto alguno (neutralidad), hasta en tanto se modifique o desaparezca la unidad económica.

En este orden de ideas, el artículo 71 de la LISR vigente hasta 2009 establecía la forma en que se debe calcular y pagar el impuesto que resulte de alguno de los

cuatro eventos antes mencionados, es decir, la única función del artículo 71 era llevar a cabo los ajustes de la capacidad contributiva de la unidad económica en función de si existió una variación en su composición.

Sobre estas bases, es evidente que mientras la unidad económica no varíe y persista, no hay razón para modificar la capacidad económica de tal unidad; sin embargo, como se verá a continuación, las reformas obligan a determinar y pagar un impuesto que sólo se causaría en desincorporación o desconsolidación, siendo que la unidad económica se mantiene idéntica.

CAPÍTULO CUARTO.

LA REFORMA AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL PUBLICADA EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009 EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.

Siguiendo al autor Francisco Loyo⁴⁷ la consolidación fiscal en México para el ISR ha pasado por cinco etapas: (i) primera etapa de 1982 a 1998; (ii) segunda etapa de 1999⁴⁸ a 2001; (iii) tercera etapa de 2002 a 2004; (iv) cuarta etapa de 2005 a 2009; y (v) quinta etapa de 2010 a la fecha.

La “quinta etapa” de la consolidación en materia del Impuesto sobre la Renta dio inicio el 1° de enero de 2010, con la entrada en vigor del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto

⁴⁷ Cfr. LOYO RÍOS, Luis Francisco, *op. cit.*, pp. 31-35.

⁴⁸ En 1999, el Ejecutivo Federal manifestó en la exposición de motivos de la iniciativa de reformas fiscales para ese año, que al paso del tiempo, los contribuyentes comenzaron a efectuar interpretaciones incorrectas respecto a diversas disposiciones del régimen de consolidación fiscal. Por ello, con el objeto de corregir esas inconsistencias, en 1999 se modificó este régimen, acotando de forma importante sus beneficios. (v.g. se incorporó el concepto de participación consolidable y desaparece el criterio de control efectivo).

sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995” del 5 de noviembre de 2009, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009.

En la Iniciativa de reforma presentada por el Poder Ejecutivo⁴⁹ se señaló que la consolidación fiscal nació como: “[...] un sistema de incentivo para coadyuvar con la capacidad operativa y financiera de las empresas, pero con la condición de que no produjera un sacrificio fiscal o que, de producirlo, implicara un simple diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta [...]”.

En este mismo sentido, se precisó que:

“Así, no obstante que existen situaciones precisas en la Ley de la materia para el pago del impuesto diferido, el esquema actual no prevé una fecha determinada para el pago del ISR diferido, lo que representa un sacrificio fiscal para el erario público federal, ya que por casi tres décadas el fisco federal ha venido financiando a los contribuyentes de este régimen, obteniendo una recaudación mínima.

En tal sentido, es posible advertir que el esquema actual del régimen de consolidación fiscal permite que las sociedades controladas empleen estrategias tales como la deducción inmediata, para generar pérdidas, las cuales serán disminuidas por la sociedad controladora contra las utilidades de empresas ganadoras integradas al mismo grupo o bien opten por incorporar empresas perdedoras al grupo y así prorrogar el entero del impuesto diferido por largos periodos de tiempo [...]

El diferimiento en el pago del ISR sin fecha definida ha distorsionado radicalmente la ratio legis del régimen de consolidación fiscal como sistema de incentivo. Cabe destacar que, incluso, las normas que rigen las obligaciones en materia común, en concreto el Código Civil Federal, establecen que, en caso de no haberse fijado el tiempo en que deba hacerse el pago de la obligación, el acreedor podrá exigirlo después de los treinta días siguientes a la interpelación que se haga.”

⁴⁹ El 8 de septiembre de 2009, el titular del Ejecutivo Federal presentó a la Cámara de Diputados la iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el ejercicio de 2010.

Mediante el Decreto publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2009 se crearon los actuales artículos 64, cuarto párrafo, 70-A, 71, 71-A y 78 segundo, tercer, cuarto y quinto párrafos y Cuarto Transitorio, fracciones VI, VII y VIII de la LISR que constituyen el objeto del presente estudio.

En la Iniciativa Presidencial de la reforma que se comenta se desarrollaron una serie de argumentos enfocados, esencialmente, a la naturaleza opcional del régimen de consolidación, que se acentúa con la nueva opción para desconsolidar mediante aviso, así como algunos razonamientos que intentan sustentar que la reforma no tiene efectos retroactivos, a continuación se transcriben algunos fragmentos de la referida iniciativa:

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

No se vulnera la garantía de irretroactividad, prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respecto a los contribuyentes que actualmente tributan en el régimen de consolidación fiscal, en atención a que si bien tienen obligación de tributar bajo ese mismo régimen por un periodo no menor a cinco ejercicios, la propuesta no incide sobre los mismos. Lo anterior tiene sustento en lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 1037/99, que integró jurisprudencia, en el que se establece [...]

De la transcripción anterior, se puede observar que una vez ejercida la opción por parte de la sociedad controladora de consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto por el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tendrá que tributar conforme a ese régimen por un periodo que no podrá ser menor a cinco ejercicios. Ello pone de manifiesto que la resolución que dicta la autoridad administrativa para autorizar a las sociedades controladoras a determinar su resultado fiscal consolidado, tienen una vigencia limitada y obligatoria, que es de cinco ejercicios fiscales, así como una vigencia optativa que depende única y exclusivamente de la voluntad del contribuyente, pues una vez que se agote dicho periodo (cinco años), las sociedades controladoras se encuentran en libertad de decidir si continúan o no tributando conforme al régimen de consolidación fiscal

dependiendo de sus intereses lo que, lógicamente, deberán comunicar a la autoridad hacendaria [...]

Adicionalmente, se considera que la propuesta de exigir a los contribuyentes enterar el impuesto actualizado no viola la garantía de irretroactividad, en virtud de que, además de que se trata del impuesto diferido que no corresponde a los cinco ejercicios antes mencionados, dicha exigencia únicamente contempla la actualización del impuesto diferido que los contribuyentes no han enterado al fisco federal con motivo de la consolidación, lo que sólo implica traer a valor presente el impuesto diferido [...]"

Sobre estas bases concluimos que la reforma vigente a partir del 1° de enero de 2010 modificó radicalmente el régimen de consolidación fiscal, pues éste pasó de generar un efecto de neutralidad fiscal permanente a convertirse en un medio diferimiento del ISR con efectos temporales (cinco años), cuya finalidad consiste en fortalecer la capacidad operativa y financiera de los grupos por ese lapso⁵⁰.

⁵⁰ Cfr. LOYO RÍOS, Luis Francisco, *op. cit.*, pp. 35 y 172-178.

CAPÍTULO QUINTO.

ANÁLISIS DE LA REFORMA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

La afectación jurídica y económica generada por la reforma en tratándose provocó un gran descontento en varios sectores de la economía mexicana. Por ello, durante el mes de febrero de 2010, un número importante de empresas⁵¹ ⁵² que se encontraban tributando bajo el citado régimen de consolidación promovieron juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito contravirtiendo la constitucionalidad de la citada reforma.

Por su parte, el 22 de febrero de 2010, la Dirección General de Estadística y Planeación Judicial del Consejo de la Judicatura Federal emitió el oficio STCCNO/953/2010, por el cual determinó, entre otras cuestiones, que todos los juicios de amparo promovidos a nivel nacional en contra de las reformas y adiciones a la LISR, en sus artículos 64, 65, 68, 70-A, 71-A y cuarto transitorio, fracción VI, se

⁵¹ Consideramos que las normas que regulan el régimen de consolidación fiscal tienen naturaleza autoaplicativa. *Cfr.* "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARTÍCULOS 57-A, 57-E, 57-N Y 57-Ñ DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTES A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, PUEDEN SER IMPUGNADOS EN EL JUICIO DE GARANTÍAS SI EL QUEJOSO SE ENCUENTRA EN LOS SUPUESTOS DE SU AUTOAPLICACIÓN." SJFyG Novena Época, XIV, Octubre de 2001, p. 10, tesis: P. /J. 116/2001, Jurisprudencia.

⁵² Tanto la sociedad controladora como las controladas cuentan con legitimación para impugnar vía juicio de amparo las modificaciones al régimen de consolidación fiscal. *Cfr.* "CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 57-N DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RELATIVO A ESE RÉGIMEN, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO TANTO POR LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS COMO POR LAS CONTROLADAS." SJFyG Novena Época, XIV, Octubre de 2001, p. 5, tesis: P. /J. 117/2001, Jurisprudencia.

remitirían para su trámite y resolución al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con sede en el Distrito Federal.

Por lo anterior, todos los amparos del país promovidos en contra de esas reformas se remitieron a un solo Juzgado de Distrito, para que éste tramitara y dictara las sentencias de primera instancia correspondientes.

Como una de los principales conceptos de violación hechos valer en las referidas demandas de amparo se encuentra la violación a la garantía de irretroactividad de la ley⁵³, concepto que a continuación expondremos.

A partir de 2010 las sociedades controladoras deberán pagar un denominado impuesto diferido, ya sea correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005 (disposición transitoria), o del sexto ejercicio inmediato anterior a aquel en que se deba pagar (por ejemplo, como el impuesto de 2010 se pagará en 2011, se refiere al impuesto diferido de 2005).

⁵³ Como hemos comentado, el precedente jurisprudencial más importante respecto de la violación a la garantía de irretroactividad de la ley en materia de consolidación fiscal es el siguiente: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR." SJFyG Novena Época, XIV, Agosto de 2001, p. 5, tesis: P. /J. 95/2001, Jurisprudencia.

El denominado impuesto diferido es el determinado en los artículos 71 (ó 71-A) y 78 de la LISR. De dichos preceptos se advierte que se considera como impuesto diferido en consolidación el que derive de cualquiera de los cuatro conceptos siguientes:

- (i) Dividendos pagados entre sociedades que forman parte de la consolidación, cuando éstos no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta;
- (ii) Las pérdidas fiscales sufridas por empresas que forman parte de la consolidación, las cuales se apliquen para determinar el ISR consolidado y, además, la sociedad que generó tales pérdidas no obtenga utilidades suficientes para amortizar el monto de las pérdidas aplicado en consolidación en cinco ejercicios fiscales;
- (iii) Las pérdidas en enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas, disminuidas por la sociedad controladora, al momento de determinar el ISR consolidado; y
- (iv) Si la suma de las CUFIN individuales de la controladora y de las controladas es mayor que la CUFIN consolidada, esa diferencia se considera como impuesto diferido.

Para demostrar la inconstitucionalidad de la reforma, se estima oportuno dividir su análisis en tres partes, a saber: una relativa a los dividendos distribuidos que no provengan de la CUFIN; la segunda que englobe el tratamiento respecto a las pérdidas fiscales; y la tercera respecto a la comparación entre la suma de las CUFIN de la controladora y las controladas, y la CUFIN consolidada.

1. Dividendos pagados entre sociedades que forman parte de la consolidación que no provengan de la CUFIN.

El primer concepto que se estima violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley lo componen los dividendos distribuidos por empresas que se encuentran en el grupo que consolida fiscalmente, cuando tales dividendos no provienen de la CUFIN.

Sobre este punto resulta conveniente señalar que la regla general respecto al pago del ISR, cuando se distribuyen dividendos que no provienen de la CUFIN, se encuentra en el artículo 11 de la LISR y consiste en que cualquier persona moral que distribuya dividendos sólo debe pagar el impuesto en el supuesto de que éstos no provengan de la CUFIN de la sociedad que realiza tal distribución.

No obstante lo anterior desde 1999 a la fecha, el artículo 57-O de la LISR vigente de 1999 a 2001, y el artículo 78 de la LISR, vigente de 2002 a la fecha, al reconocer que el régimen de consolidación fiscal es una unidad económica, señalan que los dividendos que se distribuyan entre sí las sociedades que se encuentran en el

régimen de consolidación fiscal y que no provengan de la CUFIN, sólo causarán el ISR a que se refiere el artículo 11 antes referido en cuatro supuestos concretos: (i) se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que pagó los dividendos; (ii) se disminuya la participación accionaria en la sociedad controlada que pagó los dividendos; (iii) se desincorpore la sociedad controlada que pagó los dividendos; y (iv) se desconsolide el grupo.

Conforme a lo anterior es inconcuso que, conforme a las leyes vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, en el momento en que una controlada pagó a otra empresa del grupo que consolida dividendos que no provenían de la CUFIN se tenía el derecho y la plena certeza de que la causación del ISR por ese evento ocurriría solamente en cualquiera de los cuatro supuestos antes detallados⁵⁴.

En este orden de ideas, cualquier sociedad controlada que de 1999 a 2009 distribuyera a otra empresa del grupo de consolidación dividendos que no provinieran de la CUFIN tenía la certeza jurídica de que, conforme a la legislación que regulaba el acto (la distribución de los dividendos), única y exclusivamente se encontraría obligada a determinar y pagar el ISR si: se enajenaban sus acciones, variaba su participación accionaria en el grupo que consolida, se desincorporaba o se desconsolidaba el grupo.

Lo anterior significa que, conforme a la ley vigente al momento en que sucedió y se consumó el hecho regulado (distribución de dividendos entre 1999 y 2009), si una

⁵⁴ Todo lo anterior se confirma con lo establecido por los artículos 57-A de Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 1999 a 2001 y 64 de la LISR vigente de 2002 a la fecha.

sociedad controlada elegía distribuir y pagar dividendos a otra empresa del grupo, aún cuando no tuviere saldo suficiente en su CUFIN, tomaba tal decisión en la inteligencia de que habría de pagar el impuesto en los términos de las disposiciones vigentes al momento en que hicieron esa elección (pagar los dividendos); en ese contexto, sabían que para causar el impuesto por la distribución de los dividendos tendrían que incurrir en los supuestos que hemos referido.

Tal circunstancia vinculó de inmediato a los contribuyentes a calcular el impuesto en los términos precisados, con los derechos y obligaciones que ello implicó, y en eso consiste precisamente la adquisición de un derecho a favor del grupo de consolidación. En estos términos, nos parece claro que se incorporaron a la esfera jurídica de los contribuyentes esas reglas de tributación, sin que pueda estimarse que se trata de meras expectativas.

No obstante lo anterior, a través de los artículos 70-A, 71, 78 y las fracciones VI y VII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, se modificó retroactivamente la situación jurídica de las sociedades controladoras, obligándolas a la determinación y pago de un impuesto que no se causaba.

En efecto, de la lectura de los preceptos citados se desprende lo siguiente:

- (i) Si una sociedad controlada, de 1999 a 2004, distribuyó y pagó dividendos a otra empresa del grupo que se encuentra en el régimen de

consolidación y, además, los dividendos no provinieron de la CUFIN, se deberá calcular y enterar el impuesto relativo a partir de junio de 2010 (en un 25%); y

(ii) Si una sociedad controlada, de 2005 a 2009, distribuyó y pagó dividendos a otra empresa del grupo que se encuentra en el régimen de consolidación y, además, los dividendos no provinieron de la CUFIN, se deberá calcular y enterar el impuesto relativo en las declaraciones anuales de consolidación de los ejercicios fiscales de 2010 (si el pago de los dividendos se hizo en 2005), de 2011 (correspondiente a dividendos pagados en 2006), de 2012 (por los dividendos pagados en 2007), de 2013 (cuando se pagaron dividendos en 2008) y de 2014 (en el supuesto que se pagasen dividendos en 2009).

En estos términos, debemos concluir que las obligaciones de cálculo y entero del impuesto por el pago de dividendos de una controlada a otra empresa en el régimen de consolidación, que no provinieron de la CUFIN, descritas en los dos numerales anteriores y previstas por los artículos 70-A, 71, 78 y las fracciones VI y VII del Artículo Cuarto Transitorio de la LISR son violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley, pues modifican situaciones jurídicas reguladas conforme a la legislación anterior.

En efecto, las LISR vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, en sus artículos 57-O y 78, respectivamente, señalaban que no se causaba el ISR cuando una

controlada pagara dividendos a otra empresa del grupo y tales dividendos no procedieran de la CUFIN. Asimismo, tales artículos establecían que el impuesto sólo se causaría “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

Sobre estas bases, es inconcuso que la no causación del ISR, cuando una controlada pagó dividendos de 1999 a 2009 a otra empresa del grupo y tales dividendos no procedieran de la CUFIN, es una situación jurídica prevista por el legislador que vinculó de inmediato a los contribuyentes que en ese período (1999 a 2009) pagaron los dividendos descritos, es decir, una vinculación con los derechos y obligaciones que ello implica.

Conforme a la teoría de los derechos adquiridos es evidente que la no causación del impuesto por los dividendos a estudio “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”, es un derecho adquirido a favor de la sociedades que tributaron bajo el régimen a estudio, de modo que se incorporó a su esfera jurídica esa mecánica de tributación sin que pueda estimarse que se trata de una mera expectativa.

Lo anterior significa que el dispositivo transitorio de referencia obliga a determinar y pagar, a partir de junio de 2010, un tributo que conforme a la legislación

aplicable en el momento en que se distribuyó y pagó el dividendo no se causó, lo que altera o modifica el esquema de tributación previamente establecido.

Lo mismo sucede con los dividendos distribuidos y pagados de 2005 a 2009, puesto que los artículos 70-A, 71 y 78 de la LISR vigentes a partir de 2010 obligan a determinar y pagar, a partir de la declaración anual de consolidación de 2010, un tributo que conforme a la legislación aplicable en el momento en que se distribuyó y pagó el dividendo tampoco se ha causó, es decir, también se altera o modifica el esquema de tributación previamente establecido.

Si bien es cierto que la SCJN ha sostenido que en materia tributaria los contribuyentes no adquieren derechos para tributar siempre sobre las mismas bases y condiciones, lo cierto es que al emitir las leyes fiscales el legislador otorgó a los contribuyentes la facultad de tributar en determinadas circunstancias que se proyectan a futuro. En el caso concreto, la causación del ISR por la distribución y pago de dividendos que no provienen de la CUFIN, se surtirá hasta que ocurra cualquiera de las hipótesis normativas previstas por el primer párrafo del artículo 78 de la LISR, de ahí que la reforma alteró ese estado de las cosas, lo que implica que se afecten hechos o actos jurídicos previos a su entrada en vigor, los cuales configuran un derecho adquirido a favor del contribuyente.

En ese sentido, si en ejercicio de su potestad tributaria el legislador otorgó a los contribuyentes la opción de tributar por la distribución y pago de dividendos que no

proviene de la CUFIN “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”, debe reconocerse a favor de quienes decidieron aplicar dicho régimen (consolidación fiscal) la posibilidad de seguir tributando en los mismos términos en que el propio legislador lo dispuso hasta el ejercicio fiscal de 2009, y con efectos a futuro hasta -cuando menos- la declaración anual de 2014.

En efecto, la violación a la garantía de irretroactividad de la ley respecto a este punto cesará hasta el ejercicio fiscal 2015 cuando ya se tomen en consideración los dividendos pagados en 2010, ejercicio en el cual ya se establece que el diferimiento del pago del impuesto relativo son cinco ejercicios.

Lo anterior significa que en el caso concreto no existe un reconocimiento de un derecho *ad aeternum*, pues respecto a los dividendos pagados que no provienen de la CUFIN, a la luz de las disposiciones vigentes en 2010, el pago del impuesto diferido por los mismos se realizará en la declaración anual de 2015 sin que en ese caso pueda alegarse un derecho adquirido, pues los derechos adquiridos a este respecto serán respecto a los dividendos de este tipo pagados hasta el 31 de diciembre de 2009.

Esto no significa que por el solo hecho de elegir el régimen opcional (consolidación fiscal) las sociedades controladoras hubieran adquirido el derecho a tributar siempre de esa manera y de forma irrevocable, esto es, que dicha situación

resultara inalterable, pues por la sola circunstancia de que el legislador previera esa posibilidad conforme a la ley vigente hasta 2009 en los términos en que se instituyó esa posibilidad, de ello no se sigue que tuviera el derecho a que siempre y de manera indefectible tal situación continuara de manera indefinida.

De igual forma, desde la perspectiva de la teoría de los componentes de la norma, se advierte que los artículos 70-A, 71, 78 y las fracciones VI y VII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, también resultan retroactivos.

En efecto, del conjunto normativo que resulta aplicable para los contribuyentes que venían aplicando el régimen de consolidación en ejercicios previos y, además, distribuyeron y pagaron dividendos no provenientes de la CUFIN de 1999 a 2009, significa la no causación del impuesto sino “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”. No obstante, conforme a lo dispuesto por los artículos en estudio vigentes a partir de 2010, se debe determinar el ISR por esos dividendos, ya sea en junio de 2010 (por los dividendos pagados de 1999 a 2004, conforme al artículo transitorio) o en las declaraciones anuales de 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 (dependiendo si los dividendos se pagaron en 2005, 2006, 2007, 2008 ó 2009, respectivamente).

En este orden de ideas, conforme a la teoría de los componentes de la norma, aplicado a lo dispuesto por los artículos 57-O y 78 de la LISR vigentes de 1999 a 2001 y 2002 a 2009, respectivamente, el supuesto jurídico es la distribución de dividendos que no provienen de la CUFIN entre empresas del grupo que consolida y la consecuencia jurídica es que se causará el impuesto “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

De lo anterior es evidente que, conforme a la legislación que reguló la distribución de dividendos a estudio (legislación vigente de 1999 a 2009), los contribuyentes que se ubicaran en el supuesto de la ley, es decir, distribuyeran esta clase de dividendos, conocían las consecuencias jurídicas de ello, esto es, que el impuesto por los mencionados dividendos sólo se causaría “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

No obstante lo anterior, a través de la reforma en estudio se modificaron las consecuencias jurídicas perfeccionadas al amparo de la legislación vigente en el ejercicio fiscal en que ocurrió el supuesto normativo (la distribución de dividendos), obligando a los contribuyentes a pagar un impuesto que, se insiste, conforme a las consecuencias previstas en la normas que regulaban la distribución de dividendos, ello sólo ocurriría “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad

controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

Precisamente llevar a cabo, tanto la determinación y pago del impuesto en junio de 2010 (por lo que respecta a los dividendos pagados antes de 2005), como el recálculo que se deberá hacer en las declaraciones anuales a partir de 2010 respecto de los dividendos pagados en el quinto ejercicio inmediato anterior, por virtud de lo ordenado por los artículos 70-A, 71, 78 y las fracciones VI y VII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, es lo que provoca la modificación de una situación o de consecuencias jurídicas surgidas conforme a la ley anterior (las vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009), en la medida en que éstas permitieron a los contribuyentes determinar el impuesto por los dividendos a estudio, “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

Así, con anterioridad a la expedición de los preceptos de referencia, los contribuyentes que hubiesen decidido pagar dividendos que no provenían de la CUFIN, conforme a las normas que estuvieron vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, lo hicieron en la inteligencia de que habrían de pagar en términos de las disposiciones vigentes al momento en que hicieron el pago y distribución de los dividendos y sabían que causarían el impuesto respectivo “hasta que se enajene la totalidad o parte de las

acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

Esa mecánica de tributación de los dividendos, en los términos en que fue elegida para pagar y distribuir tales utilidades, también se proyecta hacia el futuro en tanto que el contribuyente se encuentra en la posibilidad de asumir que el impuesto se causará “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

Por ello, para que la reforma no fuera inconstitucional hubiera sido necesario que las normas señalaran que si para el ejercicio fiscal de 2010 el contribuyente decide pagar dividendos no provenientes de la CUFIN entre sociedades que consolidan lo hará conforme a las disposiciones vigentes en ese ejercicio, consciente de que, ahora sí, para determinar el impuesto anual consolidado del quinto ejercicio fiscal posterior (2015), tendrá que adicionar el impuesto que se difirió en 2010 con motivo del pago de dividendos.

Sobre estas bases, debe reconocerse que surgió una situación jurídica concreta al amparo de la ley vigente al momento en que el contribuyente decidió distribuir dividendos no provenientes de CUFIN entre sociedades que consolidan, consistente en causar, determinar y pagar el impuesto “hasta que se enajene la totalidad o parte de las

acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

En este orden de ideas, la sola elección de llevar a cabo el pago y distribución de los dividendos a estudio, conforme a las disposiciones vigentes en el momento en que se llevó a cabo tal pago y distribución (1999 a 2009), generó consecuencias jurídicas conforme a esa ley que deben surtir efectos para el ejercicio fiscal de 2010 y hasta 2014 en los términos de las disposiciones conocidas por el contribuyente en que se le permitía diferir la causación del impuesto por los dividendos a estudio.

Estas consecuencias son las que se encontraban pendientes de realización al amparo de la norma vigente al momento de realizarse la elección del pago de los dividendos en comento.

En ese tenor, sólo quedó diferido en el tiempo el hecho que detonará la causación del tributo respectivo por la distribución y pago de los citados dividendos (“hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”), de forma tal que si la distribución de dividendos se realizó en los ejercicios fiscales de 1999 a 2009, el contribuyente está consciente de que el impuesto se causará, “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

Otro aspecto que permite ratificar la inconstitucionalidad de los artículos 70-A, 71, 78 y las fracciones VI y VII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, es el hecho de que los contribuyentes no pueden evitar el perjuicio que les causa las normas reclamadas, puesto que si se pretendiera evitar el pago del impuesto relativo a la distribución de los dividendos a estudio a través de terminar con el régimen de consolidación fiscal sería en ese momento cuando se causara el pago del impuesto por los dividendos.

De lo anterior se advierte, sin lugar a duda, que los contribuyentes no tienen opción alguna para evitar el pago de un impuesto que, como se explicó líneas atrás, conforme a la ley vigente cuando se distribuyeron los dividendos respectivos no tenían obligación de pagar, pues éste no se había causado.

Lo anterior significa que la determinación y pago del ISR por los dividendos pagados intragrupo que no provienen de la CUFIN, conforme a los preceptos reformados, no puede considerarse como un régimen optativo al cual por libre voluntad puede o no ubicarse el contribuyente, es decir, si éste continúa en el régimen de consolidación deberá pagar ese impuesto (aún cuando no se causaba conforme a los artículos 57-O y 78 de la LISR vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respectivamente) y si la sociedad controladora decide no seguir en el régimen de consolidación fiscal, también deberá enterar tal tributo, es decir, el entero a estudio se hará de manera obligatoria.

Como se puede observar, quedaron definidos derechos adquiridos o supuestos y consecuencias jurídicas que no debían ser modificadas o alteradas por una ley posterior, en razón de que las propias normas constriñen a los contribuyentes a permanecer dentro del régimen elegido (pues salirse implica también el pago del tributo).

Por lo anterior, en ese marco de permanencia obligatoria dentro del régimen de consolidación fiscal (pues salirse implica el pago del mismo tributo que mantenerse en consolidación), al establecer los preceptos en estudio que se deberá enterar el impuesto por los dividendos pagados de 1999 a 2009, se concluye que no tienen posibilidad de evitar el perjuicio que les causa esa disposición sin alternativa alguna, es decir, no tienen manera de impedir que resulte trastocada la situación jurídica concreta que se creó a partir de que eligió pagar los dividendos no provenientes de la CUFIN.⁵⁵

2. Las pérdidas fiscales sufridas por empresas que forman parte de la consolidación, las cuales se apliquen para determinar el ISR consolidado y, además, la sociedad que generó tales pérdidas no obtenga utilidades suficientes para amortizar el monto de las pérdidas aplicado en consolidación.

⁵⁵ Sirve de apoyo a lo anterior, la Tesis aislada anteriormente transcrita cuyo rubro es: "ACTIVO. EL ARTÍCULO SÉPTIMO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO DE REFORMAS FISCALES, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006, EN CUANTO SE REFIERE A LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007." SJFyG. Novena Época, XXXI, Enero de 2010, p. 28, tesis: P. LXXVIII/2009.

El segundo concepto que se estima violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley lo compone la adición del monto de las pérdidas fiscales sufridas por empresas que consolidan, cuando tales pérdidas se utilizaron para determinar el ISR consolidado y, además, la sociedad que las generó, en lo individual, no obtenga utilidades suficientes para amortizar el monto de las pérdidas aplicadas en consolidación.

Al respecto, es importante señalar que la regla descrita ya se encontraba vigente desde 1999; sin embargo, en la reforma de referencia se acotó el término de diez a cinco años para amortizar las pérdidas individuales utilizadas a nivel consolidado.

En primer lugar resulta conveniente señalar que, conforme a lo dispuesto por los artículos 55 y 61 de la LISR vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respetivamente, todas las personas morales contribuyentes del citado tributo tenían derecho a amortizar las pérdidas fiscales que hubieran obtenido en ejercicios anteriores contra la utilidad fiscal obtenida en un ejercicio posterior. Asimismo, en los artículos citados se contiene el derecho de disminuir la utilidad fiscal con las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, lo cual se podrá ejercitar únicamente en los 10 ejercicios siguientes.

De igual forma, en los artículos en análisis se establece que los contribuyentes que, habiendo obtenido utilidades fiscal en el ejercicio y pudiendo haberlas disminuido con las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no lo hicieren, perderán el derecho a

disminuir esas pérdidas en los ejercicios siguientes hasta por la cantidad en que pudieron haberlas disminuido en ese ejercicio.

Por su parte, en el régimen de consolidación fiscal, respecto a la determinación del ISR consolidado y, por ende, a la utilización y recaptura de pérdidas fiscales, los artículos 57-E y 68 de la LISR vigente de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respectivamente, establecen la mecánica para determinar el resultado fiscal del grupo de consolidación que consiste, medularmente, en la operación que se describe a continuación:

+ (sumar) Utilidades fiscales de las sociedades controladas
- (restar) Pérdidas fiscales de las sociedades controladas
+ ó - (sumar o restar) Utilidad o pérdida de la sociedad controladora
+ ó - (sumar o restar) Conceptos Especiales de consolidación
Al resultado obtenido se le restarán, en su caso, las pérdidas fiscales obtenidas en la consolidación en ejercicios anteriores

De lo anterior se advierte que los contribuyentes determinarán su resultado fiscal consolidado disminuyendo las pérdidas fiscales obtenidas por las sociedades

controladas, y por la sociedad controladora, de las utilidades fiscales obtenidas por esas mismas sociedades.

Tales conceptos debían sumarse o restarse en la misma proporción en que la “sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas durante el ejercicio fiscal”, es decir con base en la participación consolidable.

Los artículos 57-E y 68 de la LISR, vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respectivamente, establecen la obligación de la sociedad controladora de “reversar” o “recapturar” las pérdidas fiscales que se hubieren disminuido para determinar el resultado fiscal consolidado y que, por algún motivo, la sociedad que las sufrió hubiere perdido el derecho a disminuirlas individualmente.

Esto significa que cuando una sociedad (controlada o la controladora) pierda el derecho a disminuir individualmente, de su utilidad fiscal, las pérdidas que sufrió en ejercicios anteriores (10 años), y esas pérdidas hubieren sido utilizada para determinar el resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora deberá adicionar el monto de esas pérdidas (lo que también se conoce como “reversar o “recapturar” las pérdidas).

Lo anterior se ejemplifica de la siguiente forma: respecto de un grupo que consolida en 2007, una sociedad controlada sufre una pérdida fiscal de \$100.00 y la misma se utiliza para determinar el resultado fiscal consolidado. Con base en las

disposiciones referidas, la empresa controlada que sufrió la pérdida tiene 10 ejercicios fiscales (en el ejemplo sería hasta 2017) para generar utilidades fiscales en el monto de los \$100.00 de la pérdida. Si en 2009 genera utilidades por \$50.00, significaría que tiene hasta 2017 para generar los otros \$50.00. En caso de que no se generasen esos \$50.00, en 2017 se “reversarían” o “recapturarían” las pérdidas de \$50.00.

Como se puede observar, hasta la legislación vigente en 2009 se otorgó el mismo tratamiento a las empresas que determinan su resultado fiscal individualmente que a aquellos grupos que consolidan su resultado fiscal, lo anterior en virtud de que se obligó a los grupos en consolidación fiscal a “reversar” el efecto que hubieran dado a las pérdidas fiscales que una determinada sociedad del grupo obtuvo y ya no podría disminuir individualmente.

Así las cosas, tanto los contribuyentes del ISR individualmente, como los grupos de empresas que cuenten con autorización para consolidar, al determinar su resultado fiscal (individual o consolidado, respectivamente) tenían las mismas limitaciones para disminuir de sus utilidades las pérdidas fiscales que hubieran obtenido en los ejercicios anteriores.

Es importante señalar que, en caso de desconsolidación o desincorporación de controladas, para determinar correctamente la capacidad contributiva de la unidad económica, se deben “reversar” o “recapturar” las pérdidas por las que la sociedad que las aplicó a la consolidación no hubiera generado utilidad.

En efecto, los artículos 57-J, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y 71, vigente de 2002 a 2009, ambos de la LISR, establecían que si una sociedad controlada se desincorpora de la consolidación o se desconsolidara el grupo, la sociedad controladora deberá adicionar a la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior (mediante declaración complementaria) las pérdidas fiscales actualizadas que se encuentren pendientes de disminuir individualmente por la sociedad que las generó y que, además, hubieran sido disminuidas de la utilidad fiscal del grupo.

Es decir, la sociedad controladora deberá “reversar” o “recapturar” el efecto fiscal que dio a aquellas pérdidas fiscales sufridas por una determinada sociedad del grupo que fueron disminuidas para determinar el resultado fiscal consolidado y que ya no deban ser consideradas dentro de la consolidación, pues la sociedad que las sufrió abandonó el grupo.

De todo lo anterior se advierte claramente que tanto las sociedades contribuyentes del ISR que determinen individualmente el impuesto a su cargo, como las sociedades que determinan el impuesto de manera consolidada, tenían las mismas limitaciones para disminuir las pérdidas fiscales que hubieran sufrido en ejercicios anteriores.

En efecto, de lo dispuesto por los artículos de la LISR vigentes de 1999 a 2009 se advierte medularmente lo siguiente:

(i) Si se amortizan pérdidas individuales para determinar el ISR consolidado, la sociedad (controlada o controladora a nivel individual) que aplicó tal pérdida en la consolidación, tiene 10 años para generar utilidad en el mismo monto, so pena de “recapturar” o “reversar” el monto que no se haya podido amortizar contra utilidades; y

(ii) En el mismo supuesto que el anterior, pero si se da en cualquier momento la desincorporación de la controlada que aplicó las pérdidas, o se lleva a cabo la desconsolidación de todo el grupo, también se deberá “recapturar” o “reversar” el monto que no se haya generado en utilidad, respecto a las pérdidas aplicadas a nivel consolidado.

Por el contrario, conforme a las leyes vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, si no existía desincorporación o desconsolidación, o se generaba utilidad suficiente en 10 años, no hay razón alguna para efectuar la “reversión” o “recaptura” antes mencionada.

En otras palabras, si un grupo que consolida, durante 1999 a 2009, utilizó pérdidas fiscales (aplicándolas para determinar el ISR consolidado), sin existir desincorporaciones o desconsolidación, el contribuyente sabía que la sociedad que generó y aplicó tales pérdidas tenía 10 ejercicios fiscales para generar utilidades y, por ende, no debía “reversar” o “recapturar” las pérdidas antes de esos 10 años.

Es decir, los contribuyentes tenían por un lado el derecho adquirido de no causar ni determinar el ISR que resultara por la utilización de pérdidas fiscales a nivel consolidado hasta en tanto no se ubicaran en los supuestos de desconsolidación o desincorporación o bien, no transcurrieran 10 ejercicios fiscales sin que se generase la utilidad que contrarrestase el monto de las pérdidas utilizadas a nivel consolidado.

Por otro lado, las sociedades que consolidan fiscalmente al determinar el ISR consolidado, considerando pérdidas fiscales de controladas o de ella misma al amparo de la legislación vigente de 1999 a 2009, conocían los supuestos jurídicos y sus consecuencias, es decir, que se podría “reversar” o “recapturar” la pérdida en caso de desincorporación o desconsolidación, o bien, que tenían 10 ejercicios fiscales para que la sociedad que aplicó la pérdida a la consolidación generara utilidades.

Conforme a lo anterior, es inconcuso que de acuerdo a la ley vigente en el momento en que se utilizaron las pérdidas individuales para determinar el ISR consolidado se tenía la plena certeza de que la “reversión” o “recaptura” de éstas sólo ocurriría en tres supuestos (i) desconsolidación del grupo; (ii) desincorporación de la sociedad que aplicó la pérdida fiscal; y (iii) si en 10 ejercicios fiscales la sociedad que generó las pérdidas no tuvo utilidades suficientes para amortizarlas.

No obstante lo anterior, a través de la reforma, en específico de lo dispuesto por los artículos 70-A, 71, 71-A y las fracciones VI y VIII del Artículo Cuarto Transitorio,

todos de la LISR en vigor a partir de 2010, se modificó retroactivamente la situación jurídica de las sociedades controladoras obligándolas a “reversar” o “recapturar” pérdidas fiscales que se utilizaron para determinar el ISR consolidado, no obstante que no hubo desincorporación, ni desconsolidación, ni transcurrieron los 10 ejercicios fiscales para que se generasen las utilidades por parte de la sociedad que sufrió las pérdidas.

En relación a la “reversión” o “recaptura” de pérdidas fiscales, del estudio de los referidos artículos vigentes a partir de 2010, se concluye lo siguiente:

(i) Respecto al régimen transitorio, es decir, respecto a los ejercicios fiscales de 1999 a 2004, se deberá llevar a cabo la “reversión” o “recaptura” de las pérdidas fiscales que se utilizaron en consolidación y que no se haya generado utilidad fiscal por parte de la sociedad que las generó suficiente para cubrir el monto de las pérdidas. El impuesto por esa recaptura se pagará a partir de junio de 2010 (en un 25%); y

(ii) Respecto a los ejercicios fiscales de 2005 a 2009 se llevará a cabo la “reversión” o “recaptura” de las pérdidas fiscales que hayan sido utilizadas para determinar el ISR consolidado si, además, en cinco años no se generó utilidad suficiente para amortizarlas. En este supuesto se “recapturará” o “reversará” la diferencia entre las pérdidas y las utilidades hasta el momento generado en el quinto ejercicio fiscal posterior a su aplicación. Ello significa

que en la declaración de 2010 se “recapturan” pérdidas que se aplicaron en consolidación en el ejercicio fiscal de 2005, en 2011 las pérdidas de 2006, en 2012 las pérdidas de 2007, en 2013 las pérdidas de 2008 y en 2014 las pérdidas de 2009.

Las obligaciones de cálculo y entero del impuesto por la “reversión” o “recaptura” de las pérdidas fiscales a estudio, descritas en los dos numerales anteriores, violan la garantía de irretroactividad de la ley al modificar situaciones jurídicas y sus consecuencias que se encontraban reguladas conforme a la legislación anterior.

En efecto, como se demostró líneas atrás, las LISR vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, en sus artículos 57-E y 57-J y 68 y 71, respectivamente, señalaban que sólo se “reversaban” o “recapturaban” pérdidas y, por ende, se incrementaba el ISR consolidado, cuando: (i) se llevase a cabo la desincorporación de la sociedad que generó la pérdida; (ii) se desconsolidara el grupo; o (iii) cuando en 10 ejercicios fiscales la sociedad que generó las pérdidas no obtuviera utilidades para cubrir su monto.

Esto es, la hipótesis que se actualiza para el cálculo que se le obliga a realizar al contribuyente a partir de 2010, relativo a la “recaptura” de pérdidas sin que transcurran los citados 10 ejercicios fiscales (o se de la desincorporación o desconsolidación), limitándose sólo al transcurso de cinco ejercicios (sin que se

generen utilidades por el monto de las pérdidas) viola la garantía de irretroactividad de la ley.

Sobre estas bases, es inconcuso que la ley vigente de 1999 a 2009 otorgaba el derecho de no “reversar” o “recapturar” las pérdidas individuales utilizadas para determinar el ISR consolidado, si no había desconsolidación, no había desincorporación de la sociedad que generó tales pérdidas o si no transcurrían 10 ejercicios fiscales sin que se generase el monto suficiente de utilidades a nivel individual para cubrir tales pérdidas, esto es, las controladoras, al amparo de la legislación vigente en los ejercicios mencionados, tenían la certeza de que la sociedad del grupo que sufriera las pérdidas fiscales debía generar utilidades en los 10 ejercicios fiscales siguientes (siempre que no desincorporase una sociedad o desconsolidase el grupo).

Conforme a la teoría de los derechos adquiridos es evidente que el derecho a generar utilidad en 10 ejercicios fiscales para no tener que “reversar” o “recapturar” las pérdidas fiscales, es un derecho adquirido a favor de dichos contribuyentes de modo que se incorporó a su esfera jurídica esa mecánica de tributación sin que pueda estimarse que se trata de una mera expectativa.

Por lo anterior, desde la perspectiva de la teoría de los derechos adquiridos, la reforma incide retroactivamente en el régimen previsto por los artículos 57-E y 57-J y 68 y 71 de las LISR, vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respectivamente, puesto que, para el ejercicio fiscal de 2010 y siguientes, se establece la obligación de

“reversar” o “recapturar” pérdidas y, por ende, determinar y pagar un impuesto en un término de cinco ejercicios fiscales que no se contemplaba cuando se aplicaron a la consolidación las pérdidas fiscales en cuestión, es decir, la legislación que entró en vigor en 2010 impone una obligación anteriormente no prevista, consistente en que se generen utilidades en cinco ejercicios (en lugar de 10), so pena de “reversar” o “recapturar” las pérdidas fiscales.

En efecto, la reforma obliga a las empresas controladoras a calcular y enterar el impuesto por la citada “reversión” o “recaptura”, aún cuando no hayan transcurrido los 10 ejercicios a que tenía derecho, esto es, se desconoce el derecho adquirido obtenido al amparo de la ley que reguló el acto (aplicar la pérdida para determinar el ISR consolidado y contar con 10 ejercicios fiscales antes de reversarla).

Al modificarse de diez a cinco ejercicios el término para generar utilidades suficientes para no tener que “reversar” o “recapturar” pérdidas que ya se generaron y aplicaron en consolidación se altera o modifica el esquema de tributación previamente establecido pues, se insiste, el contribuyente tenía la certeza de que la controlada que sufrió las pérdidas fiscales tenía 10 ejercicios fiscales antes de “reversar” o “recapturar” las pérdidas aplicadas para determinar el ISR consolidado.

Para que la disposiciones reformadas cumplieran con lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución resultaba indispensable que el Legislador otorgara cinco años para generar utilidades que cubran las pérdidas que se utilicen a nivel

consolidado, sólo respecto a las pérdidas fiscales que se utilicen para determinar el ISR consolidado a partir de 2010, es decir, para la declaración anual del ejercicio 2015, allí sí se podría incluir la “reversión” de pérdidas utilizadas a nivel consolidado en 2010, pero no hacia el pasado, como ocurre con las reformas.

De igual forma, desde la perspectiva de la teoría de los componentes de la norma se advierte que los artículos 70-A, 71, 71-A y las fracciones VI y VIII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, también resultan retroactivos.

En efecto, del conjunto normativo que resulta aplicable para los contribuyentes que ya venían aplicando el régimen de consolidación en ejercicios previos y, además, que de 1999 a 2009 utilizaron pérdidas individuales para determinar el ISR consolidado en esos ejercicios, se desprende que éstos sabían que tenían 10 ejercicios fiscales para obtener utilidades so pena de la “reversión” o “recaptura” de las pérdidas (o su diferencia).

No obstante ello, conforme a lo dispuesto por los artículos en estudio, vigentes a partir de 2010, se debe determinar el ISR por esa “reversión” de pérdidas ya sea en junio de 2010 (correspondiente a las pérdidas utilizadas de 1999 a 2004 y conforme al artículo transitorio) o en las declaraciones anuales de 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 (dependiendo si las pérdidas se utilizaron para determinar el ISR consolidado de 2005, 2006, 2007, 2008 ó 2009, respectivamente).

Sobre estas bases, conforme a la teoría de los componentes de la norma, aplicada a las disposiciones de la LISR vigentes de 1999 a 2009, el supuesto es la aplicación de pérdidas fiscales individuales para determinar el ISR consolidado y la consecuencia jurídica es que se cuenta con 10 ejercicios fiscales para generar en lo individual utilidades suficientes para cubrir esas pérdidas, so pena de “reversar” el monto de las pérdidas que rebasaran las utilidades generadas en los citados 10 ejercicios fiscales.

Sin embargo, conforme a la reforma el plazo para generar utilidades que cubran las pérdidas aplicadas a nivel consolidado es menor a 10 ejercicios fiscales ⁵⁶, esto es, se modificó la consecuencia del supuesto normativo, desconociéndose que se tenían 10 ejercicios fiscales para, en su caso, “reversar” las pérdidas aplicadas a nivel consolidado.

Precisamente llevar a cabo la determinación y pago del impuesto en junio de 2010 (por lo que respecta a la “reversión” de pérdidas utilizadas a nivel consolidado en los ejercicios fiscales anteriores a 2005), así como la “reversión” que se deberá hacer en las declaraciones anuales a partir de 2010 respecto de las pérdidas aplicadas en el quinto ejercicio inmediato anterior, es lo que provoca la modificación de una situación o de consecuencias jurídicas surgidas conforme a las leyes anteriores (las vigentes de

⁵⁶ Cinco ejercicios fiscales conforme a los artículos 70-A, 71 y 71-A y 9, 8, 7, 6 ó 5 ejercicios fiscales, conforme a las fracciones VI y VIII del Artículo Cuarto Transitorio, dependiendo el año en que se generaron y aplicaron las pérdidas.

1999 a 2001 y de 2002 a 2009), en la medida en que estas disposiciones permitían a los contribuyentes esperar 10 ejercicios fiscales para, en su caso, revertir las pérdidas fiscales aplicadas a nivel consolidado.

Así, con anterioridad a la expedición de los preceptos mencionados, los contribuyentes que hubiesen utilizado pérdidas fiscales individuales para determinar el ISR consolidado, conforme a las normas que estuvieron vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, lo hicieron en la inteligencia de que tenían 10 ejercicios fiscales para generar utilidades suficientes para cubrir tales pérdidas (so pena de la “reversión” de las mismas); sin embargo, a través de la reforma se elimina la posibilidad de que sean 10 ejercicios, acotándose a cinco, no obstante que ya estaban transcurriendo los 10 ejercicios regulados por la norma anterior.

Lo expuesto, es decir, desconocer que se contaba con 10 ejercicios fiscales para, en su caso, generar utilidades suficientes que cubran las pérdidas fiscales en análisis so pena de revertirlas y, en su lugar, señalar que ahora sólo son cinco ejercicios fiscales, resulta violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley.

Incluso, al igual que se expuso para el caso de dividendos, respecto de la acotación al derecho de tener 10 ejercicios fiscal a sólo cinco los contribuyentes no pueden evitar el perjuicio que les causa las normas reclamadas, puesto que si se pretendiera evitar el pago del impuesto relativo a tal acotación desconsolidando,

también será en ese momento cuando se cause el pago del impuesto por tales diferencias.

3. La diferencia positiva entre la suma de las CUFINES individual de la controladora y de las controladas, versus la CUFIN consolidada, considerada como impuesto diferido.

El tercer concepto que se estima violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, lo compone la diferencia que se origina cuando la suma de las CUFINES individual de la controladora y de las controladas es mayor que la CUFIN consolidada.

En primer lugar, resulta conveniente señalar que, conforme a lo dispuesto por el artículo 88 de la LISR, todas las personas morales contribuyentes del citado tributo deberán llevar una CUFIN. De igual forma resulta conveniente recordar que, para el caso de consolidación fiscal, el artículo 69 de la LISR vigente de 2002 a la fecha establece la forma en que se crea y regula la CUFIN consolidada.

La CUFIN consolidada no es otra cosa que reconocer las utilidades fiscales a nivel consolidado, es decir, la situación de la unidad económica que compone la consolidación y, por lógica, la misma es la suma de las utilidades fiscales individuales.

La razón primordial de lo anterior radica en la filosofía que determina el régimen consistente en considerar a la consolidación como una unidad económica y, por

ejemplo, si se realiza el pago de un dividendo fuera de la consolidación se pueda afectar la CUFIN consolidada del grupo y no las individuales, pues al final es un dividendo o utilidad del grupo y no de una sociedad específica.

Con ello la ley busca la neutralidad fiscal y que no se grave sobre una riqueza artificial, esto es, que no se grave a una sociedad que está en la consolidación a nivel individual si se paga un dividendo y no se tiene un monto suficiente en la CUFIN individual, cuando la suma de las utilidades fiscales del grupo alcanza para cubrir ese dividendo.

Para clarificar lo anterior se estima oportuno el siguiente ejemplo, imaginemos un grupo que consolida con dos empresas, las cuales tienen cada una \$50.00 en la CUFIN, es decir, conforme al artículo 69 de la LISR, la CUFIN consolidada inicial será de \$100.00 (la suma de las dos cuentas individuales de \$50.00).

Conforme al ejemplo, se advierte que el grupo, es decir, la unidad económica, tiene la capacidad de pagar un dividendo hasta por \$100.00, que es el monto de la CUFIN consolidada; sin embargo, si el pago se hiciera de la CUFIN individual, sólo sería de \$50.00. Es por ello que la ley establece precisamente la CUFIN consolidada y, además, ésta se vería disminuida a cero, si se paga el dividendo de \$100.00.

En este orden de ideas, en los términos del artículo 69 de la LISR antes transcrito, la CUFIN consolidada se puede aumentar o disminuir dependiendo de

diversos factores (entre ellos los dividendos pagados y recibidos, y la utilidad fiscal consolidada de cada año).

Es importante comentar que, en caso de que se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, la sociedad o sociedades que dejen de consolidar se llevarán consigo el monto de su CUFIN individual, por ello la lógica de la ley señalaba, hasta 2009, que cada desincorporación o en el caso de desconsolidación⁵⁷ se debe comparar el saldo de la CUFIN consolidada contra el saldo de la cuenta o cuentas de utilidad fiscal neta individuales.

En caso de que la CUFIN o CUFINES sean mayor o mayores que la CUFIN consolidada ello significará que se distribuyeron utilidades del grupo, pero que no fueron afectadas las CUFINES (las cuales saldrán de la consolidación) y, por ello, en ese momento se debe pagar el impuesto respectivo.

Para ejemplificar lo anterior, retomemos el ejemplo mencionado líneas atrás, supongamos que se pagó el dividendo de \$100.00 proveniente de la CUFIN consolidada y, por tal motivo, no se causó ISR. Tomando ese ejemplo, tendríamos que la CUFIN consolidada sería \$0.00 y las cuentas individuales serían de \$50.00 para cada una de las dos sociedades que conforman la consolidación.

⁵⁷ Como se ha expuesto, la desconsolidación es una desincorporación total, es decir, de todas las sociedades controladas. *Cfr.* artículos 70, cuarto párrafo, o 71, octavo, décimo quinto y décimo sexto párrafos de la LISR.

Si a este grupo lo desconsolidáramos tendríamos que cada empresa se quedaría con \$50.00 de CUFIN (lo que significa que podrían repartir dividendos sin pagar impuesto hasta por ese monto), cuando ya se repartieron \$100.00 de dividendos a nivel consolidado. Es por ello que hasta ese momento (desconsolidación o desincorporación) se puede saber el monto de utilidad que salió de consolidación y, por ello, el monto que se debe pagar de impuesto.

Por el contrario, si el grupo del ejemplo nunca desconsolida o desincorpora, ello significa que, conforme a la ley vigente hasta 2009, no es necesario saber cuál es el monto de utilidades que salió de la unidad económica *versus* las utilidades que quedan a nivel individual, porque al seguir consolidando sigue siendo una unidad económica.

Se insiste, la existencia de la CUFIN consolidada es la medida de la capacidad de la unidad económica para pagar dividendos sin pagar impuestos. En este sentido, si el grupo se mantiene consolidando no importa o no es relevante la diferencia entre la CUFIN consolidada y las CUFINES individuales, puesto que, se insiste, se trata de una unidad económica en la que debe regir la neutralidad fiscal.

En efecto, lo anteriormente expuesto lo encontramos en los artículos 57-J y 71 de la LISR vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respectivamente, cuyo texto es prácticamente idéntico.

De los preceptos citados se advierte medularmente que, en caso de desincorporación o desconsolidación en la consolidación fiscal, se compararán, entre otros conceptos, los saldos de los registros de utilidad fiscal neta (individuales contra consolidada) y de las CUFINES (individuales *versus* consolidada). En caso de que la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidado sea menor que la suma de las cuentas y los registros de utilidad fiscal neta individuales, en ese caso, existirá un impuesto a pagar por la diferencia, que no es otra cosa que reconocer el efecto que produce esa desincorporación o desconsolidación.

En este sentido, conforme a las leyes vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, si no existía desincorporación o desconsolidación no hay razón alguna para efectuar la comparación de cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales contra la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada⁵⁸.

En otras palabras, si un grupo que consolidó entre 1999 y 2009 tuvo modificaciones o diferencias entre cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales respecto a la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada, pero no había desincorporaciones o desconsolidación, éste sabía que no causaba impuesto alguno, puesto que lo que precisamente genera la causación del impuesto era la desincorporación o desconsolidación.

⁵⁸ Es importante señalar que en los ejercicios fiscales de 1999 a 2001 también existía una cuenta adicional, denominada CUFIN reinvertida, la cual existía a nivel individual y consolidada y, toda vez que la causación de impuesto por la diferencia en esta otra cuenta es idéntica a la utilidad fiscal neta, por economía procesal, cuando se hable en el presente curso de CUFIN, también se hace referencia a las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida.

Es decir, el grupo tenía por un lado el derecho adquirido de no causar ni determinar el ISR que resultara por la diferencia entre las cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales contra la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada, hasta en tanto no se ubicara en los supuestos (desconsolidación o desincorporación).

Por otro lado, la controladora, al modificar la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada respecto a las cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales al amparo de la legislación vigente de 1999 a 2009, conocía los supuestos jurídicos y sus consecuencias, es decir, que se podría pagar un impuesto en caso de desincorporación o desconsolidación, por ello, nada afectaba llevar a cabo tales modificaciones, puesto que, como se mencionó, obedece a que se trata de una unidad económica y hasta que no se desmembrara o desintegrara esa unidad no habría que hacer ajuste alguno.

En estos términos es inconcuso que conforme la ley vigente en el momento en que se modifican la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada respecto a las cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales (legislación vigente de 1999 a 2009) se tenía la plena certeza de que la causación del ISR por ese evento ocurriría solamente en caso de desconsolidación o desincorporación.

En este orden de ideas, cualquier sociedad controlada que de 1999 a 2009 modificó la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada respecto a las cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales tenía la certeza jurídica de que, conforme

a la legislación que regula el acto (modificación de tales conceptos), única y exclusivamente se encontraría obligada a determinar y pagar el ISR si se enajenaban sus acciones, si variaba su participación accionaria en el grupo que consolida, se desincorporaba o desconsolidaba el grupo.

Lo anterior significa que, conforme a la ley que reguló el acto (modificación de la cuenta y registro de utilidad fiscal neta consolidada respecto a las cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales), si una sociedad controladora elegía modificar la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada respecto a las cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales, hacía tal elección en la inteligencia de que habrían de pagar en los términos de las disposiciones vigentes al momento en que hicieron esa elección; en ese contexto, sabían que para causar el impuesto por la modificación de cuentas y registros, ello sucedería cuando se enajenaban sus acciones, si variaba su participación accionaria en el grupo que consolida, se desincorporaba o desconsolidaba el grupo, porque así lo establecía los artículos 57-J y 71 de la LISR, vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respectivamente.

De lo anterior se puede observar que hasta el ejercicio fiscal de 2009 el propio Legislador otorgó la posibilidad de que se causara el impuesto cuando una controladora modificó la cuenta y el registro de utilidad fiscal neta consolidada respecto a las cuentas y registros de utilidad fiscal neta individuales, sólo hasta que existiera desconsolidación o desincorporación, es decir, se perfeccionara la obligación tributaria en los términos descritos. Tal circunstancia vincula de inmediato a los contribuyentes a calcular el

impuesto en los términos precisados, con los derechos y obligaciones que ello implica, y en eso consiste precisamente la adquisición de un derecho, de modo que se incorporó a la esfera jurídica de los grupos que consolidaban esa mecánica de tributación sin que pueda estimarse que se trata de una mera expectativa.

Además es preciso señalar que lo anterior tenía un sentido, pues a través de la consolidación se traba al grupo como una unidad económica, en la cual sólo cuando hay desincorporación de controladas o desconsolidación, es oportuno hacer los ajustes pertinentes entre las operaciones individuales y las consolidadas; sin embargo, si no existe tal desconsolidación o desincorporación, se debería seguir midiendo a la unidad económica de una forma neutra.

No obstante lo anterior, a través de lo dispuesto por los artículos 70-A, 71, 71-A y las fracciones VI y VIII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, se modifica retroactivamente la situación jurídica de las sociedades controladoras, obligándoles a la determinación y pago de un impuesto que, conforme a lo explicado, no se causaba.

De los preceptos citados se desprende lo siguiente:

- (i) Respecto al régimen transitorio, es decir, respecto a los ejercicios fiscales de 1999 a 2004, se deberá llevar a cabo la comparación de la CUFIN consolidada y la CUFIN reinvertida consolidada contra la suma de las

CUFINES individuales de las controladas y de la controladora y contra la suma de las CUFINES reinvertidas individuales de las sociedades controladas y la controladora, respectivamente. En caso de que en cualquiera de las dos comparaciones o de las dos comparaciones se determinara que la CUFIN consolidada es menor, la diferencia que la hace menor será la base⁵⁹ de un impuesto a pagar a partir de junio de 2010 (en un 25%); y

(ii) Respecto a los ejercicios fiscales de 2005 a 2009, se deberá comparar la CUFIN consolidada contra la suma de las CUFINES individuales de las sociedades controladas y de la controladora y, si la primera es menor a la suma de las CUFINES individuales, esa diferencia será la base⁶⁰ de un impuesto a pagar a partir de la declaración anual de consolidación de 2010. Ello significa que en la declaración de 2010 se realiza la comparación de las cuentas del ejercicio fiscal de 2005, en 2011 de 2006, en 2012 de 2007, en 2013 de 2008 y en 2014 respecto de 2009.

Las obligaciones de cálculo y entero del impuesto por la diferencia entre la comparación la CUFIN consolidada contra la suma de las CUFINES individuales de las sociedades controladas y de la controladora (incluyendo la reinvertida para 1999 a 2001) y, si la primera es menor a la suma de las cuentas individuales descritas en los

⁵⁹ La diferencia que se considera base se multiplicará por el factor de 1.3889 y se le aplicará la tasa prevista por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

dos numerales anteriores, violan la garantía de irretroactividad de la ley pues modifican situaciones jurídicas que se encontraban reguladas conforme a la legislación anterior.

En efecto, como se demostró líneas atrás, las LISR vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, en sus artículos 57-J y 71, respectivamente, señalaban que sólo se causaba el ISR cuando existiera una diferencia entre el saldo de la CUFIN consolidada contra la suma de las CUFINES individuales de las sociedades controladas y de la controladora (si la primera es menor a la suma de las cuentas individuales), cuando se llevase a cabo la desincorporación de una controlada o la desconsolidación del grupo.

Esto es, la hipótesis para el cálculo que se obliga a realizar a las sociedades controladoras a partir de 2010, relativo a la comparación de saldos de las cuentas individuales y consolidada de utilidad fiscal neta (y reinvertida para 1999, 2000 y 2001), sólo se establecía, antes de la reforma (de 1999 a 2009), en los supuestos de desincorporación y desconsolidación.

Sobre estas bases es inconcuso que la ley vigente de 1999 a 2009 no generaba causación de impuesto alguno si existían modificaciones en los saldos de la CUFIN consolidada y las CUFINES individuales, salvo que hubiera desincorporación o desconsolidación, esto es, las sociedades que consolidaron fiscalmente al amparo de la legislación vigente en los ejercicios mencionados tenían la certeza de que podían modificar sin consecuencia alguna los saldos de las citadas cuentas, siempre que no desincorporasen una sociedad o desconsolidaran el grupo.

Esa libertad para modificar sin consecuencia los saldos de las citadas cuentas es una situación jurídica prevista por el legislador que vinculó de inmediato a los contribuyentes que en ese período (1999 a 2009) llevaron a cabo modificaciones en los saldos respectivos, es decir, una vinculación con los derechos y obligaciones que ello implica (en su caso, determinar y pagar el impuesto sólo hasta que se desincorpore una controlada o se desconsolide el grupo).

Conforme a la teoría de los derechos adquiridos es evidente que la no causación del impuesto por la modificación de los saldos de las CUFINES individuales y consolidadas hasta que se desincorpore alguna o algunas sociedades o se desconsolide el grupo, es un derecho adquirido a favor de los contribuyentes de ese régimen, de modo que se incorporó a su esfera jurídica esa mecánica de tributación sin que pueda estimarse que se trata de una mera expectativa.

Por lo anterior, desde la perspectiva de la teoría de los derechos adquiridos, dichos preceptos inciden retroactivamente en el régimen previsto por los artículos 57-J y 71 de las LISR vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, respectivamente, puesto que para el ejercicio fiscal de 2010 y siguientes, se establece la obligación de determinar y pagar un impuesto que no se contemplaba cuando se llevó a cabo el acto que detona tal tributo, es decir, la legislación que entró en vigor en 2010.

En esos términos, es claro que se impone una obligación anteriormente no prevista, consistente en que se pague el impuesto por la diferencia que existe entre el saldo de la CUFIN consolidada contra la suma de las CUFINES individuales de las sociedades controladas y de la controladora (si la primera es menor a la suma de las cuentas individuales), no obstante no se hayan actualizado las hipótesis de causación previstas por la ley que reguló el acto (desincorporación o desconsolidación).

En efecto, la reforma en estudio obliga a las empresas a calcular y enterar el impuesto por la diferencia de CUFINES (y reinvertida para 1999, 2000 y 2001), cuando la modificación a tales cuentas se hizo al amparo de una legislación que establecía de forma clara y contundente el momento de causación del tributo (desincorporación o desconsolidación), esto es, la reforma desconoce el derecho adquirido obtenido al amparo de la ley que reguló el acto (modificación de las CUFINES individuales y consolidada) y, lo que es peor, establecen una causación del impuesto distinta a la establecida por la legislación aplicable en el ejercicio fiscal en que se llevó a cabo la modificación de las cuentas mencionadas.

Lo anterior es así, toda vez que, por un lado, las fracciones VI y VIII del Artículo Cuarto Transitorio de la LISR vigente a partir de 2010 obligan a determinar y pagar el ISR a partir de junio de 2010 respecto de comparación de CUFINES de 1999 a 2004, aún cuando nunca se actualizó el hecho generador del tributo que establecía la legislación vigente de 1999 a 2004 (desincorporación o desconsolidación del grupo).

Lo anterior significa que el dispositivo transitorio obliga a determinar y pagar a partir de junio de 2010 un tributo que, conforme a la legislación aplicable en el momento en que se modificaron las CUFINES, no se ha causado, lo que altera o modifica el esquema de tributación previamente establecido.

Lo mismo sucede con las diferencias entre las CUFINES de los ejercicios fiscales de 2005 a 2009, puesto que los artículos 70-A, 71 y 71-A de la LISR vigentes a partir de 2010 obligan a determinar y pagar, a partir de la declaración anual de consolidación de 2010, un tributo que, conforme a la legislación aplicable en el momento en que se modificaron tales cuentas, tampoco se ha causado, es decir, también se altera o modifica el esquema de tributación previamente establecido.

Para que las disposiciones aquí estudiadas cumplieran con lo dispuesto por el artículo 14 de la CPEUM resultaba indispensable que el Legislador sólo considerara como impuesto diferido la diferencia entre las CUFINES individuales y consolidada, generadas a partir de 2010, es decir, para la declaración anual del ejercicio 2015, pues en ese supuesto sí se podría incluir el pago del impuesto por diferencias en cuanto las citadas cuentas, pues ello implicaría que en 2010 la controladora decidirá si modifica o no el saldo de las cuentas y, por consiguiente, si deberá o no pagar un impuesto cinco años después.

De igual forma, desde la perspectiva de la teoría de los componentes de la norma, se advierte que los artículos 70-A, 71, 71-A y las fracciones VI y VIII del Artículo

Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, también resultan retroactivos.

En efecto, del conjunto normativo que resulta aplicable para los contribuyentes que ya venían aplicando el régimen de consolidación en ejercicios previos y, además, de 1999 a 2009 modificaron las CUFINES individuales *versus* la consolidada, no se causó el tributo por esa simple modificación, sino que se causaría en el supuesto de desconsolidación o desincorporación de sociedades, conforme a lo dispuesto por los artículos 70-A, 71, 71-A y las fracciones VI y VIII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, lo cual es desconocido y modificado a partir de las reformas a estudio, debiendo determinarse el ISR por esas modificaciones de las CUFINES individual *versus* consolidada, ya sea en junio de 2010 (correspondiente al saldo de las cuentas de 1999 a 2004 y conforme al artículo transitorio) o en las declaraciones anuales de 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 (dependiendo si las modificaciones se realizaron en 2005, 2006, 2007, 2008 ó 2009, respectivamente).

Precisamente llevar a cabo tanto la determinación y pago del impuesto en junio de 2010 (por lo que respecta a la comparación de cuentas de ejercicios anteriores a 2005) y el recálculo que se deberá hacer en las declaraciones anuales a partir de 2010, respecto de la comparación de cuentas del quinto ejercicio inmediato anterior, por virtud de lo ordenado por los artículos 70-A, 71, 71-A y las fracciones VI y VIII del Artículo Cuarto Transitorio, todos de la LISR en vigor a partir de 2010, es lo que provoca la modificación de una situación o de consecuencias jurídicas surgidas conforme a la ley

anterior (las vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009), en la medida en que estas permitían a los contribuyentes modificar libremente los saldos de las CUFINES individuales y consolidada mientras que no se dé la desconsolidación o una desincorporación.

Así, con anterioridad a la expedición de los preceptos referidos los contribuyentes que hubiesen decidido modificar sus CUFINES individuales y consolidadas, conforme a las normas que estuvieron vigentes de 1999 a 2001 y de 2002 a 2009, lo hicieron en la inteligencia de que habrían de pagar, en su caso, un impuesto en los términos de las disposiciones vigentes al momento en que hicieron tales modificaciones, es decir, sabían que causarían el impuesto respectivo sólo con la desincorporación o desconsolidación del grupo.

Esa mecánica de modificar las CUFINES individuales y consolidada, también se proyecta hacia el futuro en tanto que el contribuyente se encuentra en la posibilidad de asumir que el impuesto se causará con la desincorporación de alguna sociedad o la desconsolidación del grupo.

En este orden de ideas, si para el ejercicio fiscal de 2010 el contribuyente decide modificar sus CUFINES individuales y consolidadas, lo hará conforme a las disposiciones vigentes en ese ejercicio, consciente de que para determinar el impuesto anual consolidado del quinto ejercicio fiscal posterior (2015), tendrán que adicionar el

impuesto que se difirió en 2010 con motivo de modificar los saldos de sus cuentas de utilidad fiscal individuales y consolidada.

Por ello, es posible admitir que surgió una situación jurídica concreta nacida al amparo de la ley vigente al momento de que el contribuyente decidió modificar sus CUFINES individuales y consolidadas, consistente en causar, determinar y pagar el impuesto hasta que exista desconsolidación o una desincorporación.

De allí que la sola elección de modificar sus CUFINES individuales y consolidadas, conforme a las disposiciones vigentes en el momento en que se llevó a cabo tal modificación (1999 a 2009), generó consecuencias jurídicas conforme a esa ley que deben surtir efectos para el ejercicio fiscal de 2010 y hasta 2014, en los términos de las disposiciones conocidas por el contribuyente en que se le señalaba que la causación del impuesto por la modificación de cuentas sólo se llevaba a cabo en desconsolidación o desincorporación de controladas.

Estas consecuencias son las que se encontraban pendientes de realización al amparo de la norma vigente al momento de realizarse la modificación de las cuentas en comento.

En ese tenor, sólo quedó aplazado en el tiempo el hecho que detonará la causación del tributo respectivo por la modificación de sus CUFINES individuales y consolidadas (desconsolidación o desincorporación de controladas), de forma tal que si

la modificación de tales cuentas se realizó en los ejercicios fiscales de 1999 a 2009 el contribuyente está consciente de que el impuesto se causará únicamente con motivo de la desconsolidación o una desincorporación, es decir, no se acusará si se mantiene intacta la unidad económica.

Al igual que en dividendos y pérdidas fiscales, en la comparación de cuentas de utilidad fiscal consolidada e individuales los contribuyentes no pueden evitar el perjuicio que les causa las normas reclamadas, puesto que, si se pretendiera evitar el pago del impuesto relativo a la modificación de las cuentas a estudio, a través de terminar con el régimen de consolidación fiscal, será en ese momento cuando se cause el pago del impuesto por tales diferencias.

En esos términos se advierte claramente que las sociedades que consolidan fiscalmente no tienen opción alguna para evitar el pago de un impuesto que, como se explicó líneas atrás, conforme a la ley vigente cuando se modificaron las CUFINES no tenía obligación de pagar y además, ese impuesto sólo se justifica cuando hay un cambio en el grupo, es decir, en la unidad económica (desincorporación o desconsolidación).

CAPÍTULO SEXTO.

CRITERIOS JURISDICCIONALES EMITIDOS AL RESPECTO.

El 24 de agosto de 2010 el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, resolvió el amparo indirecto número 192/2010⁶¹. El sentido de la sentencia fue conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión a las quejas por cuanto hace a la violación de la garantía de irretroactividad de la ley, declarando infundados los demás conceptos de violación que fueron hechos valer.

Hasta donde este autor tiene conocimiento, en la totalidad de juicios de amparo en que se plantearon los argumentos que hemos referido en el capítulo anterior, el Juzgado de Distrito ha resuelto en el sentido que apuntamos. Es importante tomar en consideración que el presente tema⁶² será resuelto en definitiva por el Pleno de la SCJN⁶³, y una vez que éste emita sus criterios sobre el mismo, los Tribunales

⁶¹ Entre otros asuntos, sin embargo se analiza el caso particular atendiendo a que lo resuelto en los demás juicios es medularmente idéntico

⁶² Problema de constitucionalidad de los artículos 64, 65, 68, 70-A, 71-A y Cuarto Transitorio, fracción VI, de la LISR publicada en el DOF el 7 de diciembre de 2009.

⁶³ Mediante el Acuerdo General número 4/2011, expedido el 22 de marzo de 2011 por el Pleno de la SCJN y publicado en el DOF el 29 de marzo de 2011 se ordenó a los Juzgados de Distrito enviar directamente a ese órgano los amparos en revisión en que subsista el problema de constitucionalidad de la reforma a la LIETU. Así mismo, se designó a la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos como encargada de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos de resolución. Por último, se ordenó a los Tribunales Colegiados de Circuito aplazar o suspender el dictado de resoluciones hasta en tanto la SCJN dicte los criterios respectivos y emita el Acuerdo General que corresponda.

Colegiados de Circuito⁶⁴ deberán resolver en definitiva los asuntos conforme a las directrices contenidas en dichas resoluciones.

En la Sentencia se realiza un estudio del régimen de consolidación fiscal concluyendo que éste consiste en el reconocimiento que el legislador otorga a grupos de empresas con intereses económicos comunes, que reúnen ciertas características y cumplen con los requisitos establecidos en la ley para tributar conforme a un régimen especial, como una unidad económica, aún cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales.

El Juez de Distrito, con base en la jurisprudencia de la SCJN que hemos citado⁶⁵, concluye que las principales características del régimen de consolidación fiscal, son:

- (i) Reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la sociedad controladora y sus controladas como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se enteren los impuestos relativos; y

⁶⁴ Mediante el Acuerdo General número 7/2011, expedido el 13 de junio de 2011 por el Pleno de la SCJN y publicado en el DOF el 23 de junio de 2011 se ordenó a los Juzgados de Distrito suspender el envío directo de los asuntos a ese órgano, por lo que a partir de su entrada en vigor los recursos de revisión deberán remitirse al o a los Tribunales Colegiados de Circuito que correspondan y continuar su trámite hasta el estado de resolución, aplazando el dictado de las sentencias respectivas hasta en tanto la SCJN establezca los criterios respectivos y emita el Acuerdo General que corresponda.

⁶⁵ Nos referimos a la Jurisprudencia de rubro “CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN”.

(ii) Permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la controlada que las hubiera generado todavía no tuviera la posibilidad de aplicarlas en lo individual.

Con base en lo anterior, a continuación se analizan los principales considerados de la Sentencia, con base en el orden metodológico utilizado en el capítulo anterior:

1. Dividendos pagados entre sociedades que forman parte de la consolidación, cuando tales dividendos no provengan de la CUFIN.

Al analizar la reforma vigente a partir de 2010, en específico en lo relativo a la introducción de la obligación de pagar el denominado “impuesto diferido” en el sexto ejercicio siguiente a aquel en que las sociedades que forman parte de la consolidación pagaron dividendos o distribuyeron utilidades que no provengan de la CUFIN, el Juzgado de Distrito determinó que se violaba la garantía de irretroactividad de la ley tanto a la luz de la teoría de los derechos adquiridos, como de la teoría de los componentes de la norma.

El considerando que se analiza es, medularmente, del tenor siguiente:

“De acuerdo con las normas vigentes en el mencionado periodo (antes del 2010), se advierte que las sociedades controladoras no estaban

obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los dividendos distribuidos entre los miembros del grupo, dando lugar a lo que se conoce como libre de flujo de dividendos contables.

Dentro de la prerrogativa de diferir el pago del impuesto por la distribución de dividendos contables, se comprenden los supuestos previstos para el momento de calcular y enterar dicho impuesto, esto es, el contribuyente tenía derecho a no pagar el impuesto correspondiente a la distribución de dividendos contables que se realizó entre los miembros del grupo, mientras no se enajenara a terceros ajenos al grupo la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controladora que pagó los dividendos, mientras no disminuyera la participación accionaria de la controladora en esta controlada, mientras no se desincorporara la sociedad que pagó los dividendos o mientras no se desconsolidara el grupo.

Dicho de otra manera, la sociedad controladora sigue obligada al pago del impuesto que tiene su origen en la distribución de dividendos contables dentro del grupo, sin embargo, la legislación vigente en los ejercicios fiscales a los que se ha venido haciendo referencia, le otorgó el beneficio de diferir el cumplimiento de dicha obligación hasta en tanto se diera alguno de los cuatro supuestos antes descritos.

Lo anterior, lleva a la conclusión de que al haberse realizado el supuesto consistente en la distribución de dividendos contables, la quejosa adquirió el derecho o la prerrogativa a pagar el impuesto hasta la realización de alguno de los supuestos previstos para tal efecto en las normas vigentes en el momento en que llevó a cabo tal distribución, lo que permite advertir que a la luz de la teoría de los derechos adquiridos las normas reclamadas resultan violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley.

Ahora bien, tomando en cuenta la teoría de los componentes de la norma, se advierte que durante la vigencia de las normas anteriores se realizó el supuesto por ellas previsto, consistente en la repartición entre los miembros del grupo que consolida, de dividendos que no provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, así como que la actualización de dicho supuesto dio inicio a su consecuencia, esto es, el diferimiento en el pago del impuesto.

En relación con la afirmación de que al realizar el supuesto se dio inicio a su consecuencia, debe tenerse en cuenta que el diferimiento del pago del impuesto implica una conducta continuada de abstención, beneficio que concluye cuando se actualice alguna de las hipótesis o de los cuatro momento previstos cuando se realizó el supuesto.

Todo lo que se lleva dicho permite establecer que durante la vigencia de normas anteriores a las reclamadas, se llevó a cabo el supuesto consistente en la distribución entre miembros del grupo de dividendos contables, que a partir de su realización se dio inicio a la consecuencia consistente en el diferimiento del pago del impuesto, conducta de abstención por parte de la controladora que estaba sujeta para su subsistencia a la no realización de los cuatro supuestos que la obligaban a pagar el impuesto que venía difiriendo.

Entonces, las normas reclamadas al establecer otro supuesto para dar por concluido el beneficio de diferimiento del pago, modifica la consecuencia ya que la sujeta a una condición que no existía al realizarse el supuesto e iniciar la realización de la consecuencia.

Por lo tanto, las normas reclamadas resultan retroactivas ya que modifican consecuencias que nacieron durante la vigencia de la ley anterior restringiendo su alcance, lo que revela que también a la luz de la teoría de los componentes de la norma, los preceptos reclamados son violatorios de la garantía de irretroactividad de la ley.

[...]"

Si bien coincidimos con la conclusión a la que arribó el Juzgado de Distrito, consistente en que la introducción de la obligación de pagar el denominado “impuesto diferido” en el sexto ejercicio siguiente a aquel en que las sociedades que forman parte de la consolidación pagaron dividendos o distribuyeron utilidades que no provengan de la CUFIN resulta retroactiva a la luz de las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma y por ende violatoria de garantías, diferimos en cuanto a un concepto esencial que a continuación expondremos.

De la parte conducente del considerando que hemos transcrito se desprende que el Juzgado consideró que los contribuyentes que distribuyeron dividendos durante la vigencia de las normas anteriores a la reforma adquirieron el derecho consistente en el diferimiento del pago del impuesto sobre los dividendos. Dicho de otra forma, que el supuesto de las normas anteriores a la reforma consistía en distribuir dividendos dentro del grupo y la consecuencia que se actualizó fue diferir el impuesto causado con motivo de su distribución hasta en tanto ocurriera alguno de los cuatro supuestos que tantas veces hemos referido.

Contrario a lo anterior, en los términos que hemos expuesto, consideramos que el derecho que adquirió el contribuyente que decidió distribuir dividendos no provenientes de CUFIN entre las sociedades que consolidan al amparo de las normas anteriores consistió en no causar, ni determinar y menos aún pagar el impuesto “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

Es decir, el supuesto de la norma consistió en distribuir dividendos entre sociedades que consolidan los cuales no provienen de la CUFIN al amparo de las normas anteriores y la consecuencia de derecho consistió en que el impuesto no se causaría “hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo”.

En esos términos, el ISR no se causó por la distribución de los dividendos (hasta en tanto no ocurrieran los supuestos referidos), es decir, la obligación fiscal no nació. Es así que el hablar de un diferimiento de la obligación de pago del impuesto es incorrecto, considerando que el tributo nunca se causó⁶⁶. Sobre estas bases, lo resuelto por el Juzgado resulta incorrecto en cuanto afirma que el derecho adquirido y la consecuencia de derecho modificados por la reforma consisten en afectar el

⁶⁶ La causación del impuesto se verifica por la realización del hecho imponible y es un acto anterior a la que se genere la obligación de pago del tributo.

diferimiento del pago de un impuesto, cuando lo correcto sería hablar de la no causación de éste (y como consecuencia el diferimiento del pago).

2. Las pérdidas fiscales sufridas por empresas que forman parte de la consolidación, las cuales se apliquen para determinar el ISR consolidado y, además, la sociedad que las generó pérdidas no obtenga utilidades suficientes para amortizar el monto de las pérdidas aplicado en consolidación.

Al abordar el estudio del tema de referencia el Juzgado de Distrito resolvió en el siguiente sentido:

“Bajo ese contexto, se advierte que las normas vigentes en el periodo de mil novecientos noventa y nueve a dos mil nueve, incorporaron en la esfera jurídica de la contribuyente quejosa el beneficio de aprovechar las pérdidas en el resultado fiscal consolidado y, en consecuencia, diferir el impuesto a cargo por las utilidades que se dejaron de gravar por dicho aprovechamiento, hasta la realización de alguno de los supuestos previstos por la anterior normatividad; por lo tanto, conforme a la teoría de los derechos adquiridos las normas reclamadas resultan violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley, al obligar a las sociedades controladoras a recapturar las pérdidas ocurridas en ese periodo, en el monto no disminuido a nivel individual, modifica un derecho que se adquirió bajo la vigencia de aquéllas.

En ese mismo sentido, con sustento en la teoría de los componentes de la norma, se afirma que durante la vigencia de las hipótesis normativas anteriores se concretó el supuesto por ellas previsto, consistente en la disminución de las utilidades consolidadas con las pérdidas fiscales obtenidas por una sociedad controlada o por la controladora, por lo que su actualización originó la consecuencia, que se traduce en el diferimiento del entero del tributo.

En concordancia con lo ya expuesto, relativo a la realización del supuesto, en este caso, también da inicio a su consecuencia, pues si el beneficio consiste en el diferimiento del pago del impuesto, implica una conducta continuada de abstención, que termina con la actualización de las hipótesis relativas al momento en que debe enterarse dicho tributo.

En este orden de ideas, con motivo de la reforma impugnada se extingue el beneficio del diferimiento del pago, bajo un supuesto distinto a los previstos en la legislación vigente hasta dos mil nueve.

En consecuencia, a la luz de la teoría de los componentes de la norma, queda manifiesto que las normas reclamadas son retroactivas pues modifican consecuencias acontecidas durante la vigencia de la ley anterior modificando su alcance, transgrediendo la garantía de la quejosa contenida en el artículo 14, primer párrafo de la Constitución Federal.

No es óbice a lo anterior, que la recaptura de la que se ha hablado, no priva a las sociedades del grupo para disminuir la pérdida en el plazo previsto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, modifica los supuestos de aplicación de dicha figura.”

Al igual que en el concepto anterior, se comparte la conclusión consistente en que la reforma resulta retroactiva y violatoria de garantías, analizada desde el punto de vista de la teoría de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma, sin embargo, nuevamente se habla de un diferimiento del pago del impuesto cuando la realidad es que éste nunca se causó, lo cual estimamos incorrecto por las razones que hemos apuntado en el numeral anterior.

3. La diferencia positiva entre la suma de las CUFINES individual de la controladora y de las controladas versus la CUFIN consolidada, considerada como impuesto diferido.

Al abordar el estudio del tema de referencia el Juzgado de Distrito resolvió en el siguiente sentido:

“Como se anunció, la comparación de registros y cuentas de utilidad fiscal neta es una parte del mecanismo para calcular el monto del impuesto diferido con motivo de la consolidación, en el sexto ejercicio inmediato anterior, obligación que resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley, por lo que hace al cálculo del impuesto diferido

en los ejercicios comprendidos de mil novecientos noventa y nueve a dos mil nueve, ya que modifica derechos adquiridos y consecuencias de supuestos realizados bajo la vigencia de normas anteriores.

En consecuencia, atendiendo a la garantía, de irretroactividad de la ley, el legislador no puede, válidamente, variar supuestos de tributación de normas anteriores, ya que de hacerlo, modifica hacia el pasado las obligaciones de los contribuyentes, como sucede al obligar a las sociedades controladoras, como la quejosa, a calcular y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación en el sexto ejercicio fiscal inmediato anterior, pero extendiendo esa obligación al pasado, ya que la constriñe a hacer la determinación y pago por ejercicios anteriores a la entrada en vigor de las normas reclamadas.”

Contrario a lo expuesto en los dos puntos anteriores, la resolución del Juzgado es compartida en este tema, por lo que no consideramos necesario realizar comentarios adicionales.

CONCLUSIONES

1.- La consolidación fiscal no es un régimen preferencial o de beneficio, sino el reconocimiento de una realidad económica y fáctica consistente en que existen grupos de sociedades sujetas a un control común y que constituyen unidades económicas.

2.- El Estado, mediante el establecimiento de su política fiscal, debe promover las condiciones para que una sociedad pueda desarrollarse. Es decir, el sistema fiscal de un país (en el presente caso México) debe servir como una plataforma de inversión, dotando a la economía de dinamismo y estabilidad⁶⁷.

3.- La proporcionalidad tributaria, en su carácter externo, exige que la población económicamente activa contribuya al gasto público de manera general y absoluta⁶⁸.

Es decir, todos los sujetos económicamente activos deben participar para sufragar el gasto público, ya que sólo en esa medida se puede entender la proporcionalidad externa, en virtud de que únicamente se pueden lograr cargas justas y equitativas cuando la mayoría de la población aporte lo mínimo indispensable para el sostenimiento del Gobierno, y la planeación, programación y ejecución del gasto público

⁶⁷ Cfr. SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 19ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1999, pp. 9 a 13.

⁶⁸ VALDÉS VILLARREAL, Miguel, *et al*, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-ed. del Tribunal Fiscal de la Federación y Universidad de Salamanca, Salamanca, España, 1989.

se realice de manera eficaz, eficiente, honrada y con transparencia, rindiendo cuentas claras a la población.

4.- La reforma al régimen de consolidación fiscal de 2010 obedeció a finalidades meramente recaudatorias y fue formulada bajo una visión parcial, de corto plazo y sin comprender la filosofía que inspira, a nivel mundial, el régimen de consolidación fiscal.

5.- La reforma modificó sustancialmente la filosofía y naturaleza del régimen de consolidación fiscal al crear un concepto de “impuesto diferido” que debe enterarse en el sexto ejercicio siguiente a aquél en el cual fue supuestamente diferido.

6.- El concepto de impuesto diferido por la consolidación resulta artificial y jurídicamente irregular pues lo que realmente se establece en la reforma son nuevos supuestos de causación del ISR no previstos por la ley anterior, y no una eliminación del diferimiento en el pago del impuesto (pues el impuesto no se había causado) como indebidamente se afirmó.

7.- Si bien la resolución dictada por el Juzgado de Distrito declaró la inconstitucionalidad de la reforma por violar la garantía de irretroactividad de la ley, ésta se basa en una interpretación incorrecta de las disposiciones legales que analizó.

A nuestro entender, lo anterior abre la puerta a que la SCJN, al analizar los juicios de amparo en segunda instancia, revoque la resolución en estudio bajo el

argumento de que las normas no son retroactivas, pues su único efecto es modificar la época de pago del impuesto y no generan nuevos supuestos de causación del mismo.

8.- Resultaría profundamente lamentable -aún cuando tristemente es previsible- que nuestro Tribunal supremo resuelva que la reforma es válida constitucionalmente hablando, pues para ello debería realizar una interpretación legal y constitucional bastante forzada y cuestionable, e incluso modificar sus anteriores criterios.

No se desconoce la facultad de nuestra SCJN de modificar sus criterios anteriores, lo cual además otorga flexibilidad a nuestro sistema jurídico, sin embargo dicha modificación debe provenir de criterios maduros, producto de una reflexión jurídica profunda y no de decisiones políticas con finalidades meramente recaudatorias.

9.- Resulta claro que nuestro modelo fiscal se ha agotado y no permitirá lograr las metas de recaudación que el país requiere para el gasto público por lo cual se sugiere una reforma fiscal integral.

Sin embargo, esa reforma debe otorgar certeza a los contribuyentes y reconocer su especial situación, tratándolos equitativamente, por lo que debe reconocerse a la consolidación fiscal como un régimen que reconoce una realidad y no como un régimen preferencial o de privilegio, y otorgarle los efectos acordes a esta filosofía -y no los limitadísimos y equivocados efectos que le atribuyó la reforma estudiada-.

FUENTES

I. BIBLIOGRÁFICAS:

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Compendio de Derecho Administrativo, Parte General*, 2ª ed. Actualizada, Ed. Porrúa, México, D.F., 1998.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 6ª ed., Ed. Themis, México, D.F., 1990.

ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, 2ª ed., Ed. Oxford, México, D.F., 2001.

BIELSA, Rafael, *Principios de Derecho Administrativo*, 3ª ed., Ed. Palma, Argentina, Buenos Aires, 1988.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 36ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2003.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal, Introducción y Generalidades*, 1ª ed., Ed. Iure, México, D.F., 2001.

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 3ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1999.

CARPIZO, Jorge. *Estudios Constitucionales*, 7ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1999.

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1999.

FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y Garantías, la Ley del más Débil*, 2ª ed., Ed. Trotta, España, Madrid, 2001.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, et al, *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2001.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 40ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2000.

FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Derecho Administrativo*, 1ª ed., Ed. McGrawhill/Interamericana Editores, México, D.F., 1997.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Derecho Civil*, 10ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1990.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 49ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1998.

GARCÍA NOVOA, César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, 1ª ed., Ed. Marcial Pons, España, Madrid, 2000.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2002.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, Ed. IMCP, México, D.F., 2009.

LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, 2ª ed., Ed. Dofiscal, México, D.F., 2009.

LOYO RÍOS, Luis Francisco, *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*, 2ª ed., Dofiscal Editores, México, D.F., 2010.

MARÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o Ilegitimidad*. 7ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1998.

MARÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 15ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2000.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Francisco, *La Jurisprudencia en Materia de Inconstitucionalidad de Leyes*, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2002.

NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo*, 1ª ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, D.F., 1991.

ORENDAIN URRUTIA, José Ramón, *Justificación Constitucional de los Fines Extrafiscales de las Contribuciones*, Tesis ELD, México, D.F., 2002.

ORRONTÍA ARELLANO, Fernando A., *Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2001.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 19ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1999.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria*, Ed. Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, D.F., 2010.

TENA RAMÍREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 33ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 2000.

TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes Fundamentales de México*, 22ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1999.

VALDÉS VILLARREAL, Miguel, *et al*, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-ed. del Tribunal Fiscal de la Federación y Universidad de Salamanca, Salamanca, España, 1989.

VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, D.F., 1966,

II. HEMEROGRÁFICAS:

BARRERA VÁZQUEZ, Mario, *El Sistema Fiscal como Plataforma de Inversión*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Junio 2010.

FRÍAS LÓPEZ, Carlos *et al*, *ISR Diferido en la Consolidación Fiscal*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Junio 2010.

GARCÍA JUÁREZ, Héctor *et al*, *Consolidación fiscal: ¿Puede existir un ISR Diferido por Diferencias de la Cufin?*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Mayo 2010.

LOZANO SOTO, Luis Rodolfo *et al*, *Cambios al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Marzo 2010.

ORTIZ, SAINZ Y ERREGUERENA, S.C., *LISR, LIETU, LIVA, LIESPYS y LIDE: Análisis Crítico y Constitucional* (2da. y última parte), en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Marzo 2010.

SOTO PÉREZ, Mónica, *Nuevo Régimen de Consolidación Fiscal: ¿La Solución para que el Gobierno Incremente su Recaudación?*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Junio 2010.

TORRES RIVERO, Alejandro, *Estado de Derecho Vs. Afectación a las Finanzas Públicas: ¿Qué le Resulta más Caro a México?*, en Puntos Finos, Dir. Ed. Carlos Ocampo Medina, Ed. Dofiscal, México, D.F., Abril 2010.

III. LEGISLACIÓN:

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

IV. DIGITALES.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *DVD-ROM IUS 2010*,
Jurisprudencia y Tesis Aisladas, Junio 1917 - Diciembre 2010.

INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, *DVD-ROM TFJFA 2009*, Enero 1937 – Diciembre 2009.

ANEXO

(REFORMA A LA LISR)

“Artículo 64.- [...]

El impuesto sobre la renta que se hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal se enterará, ante las oficinas autorizadas, cuando se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo, varíe la participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, en los términos de este Capítulo. Asimismo, en cada ejercicio fiscal, se deberá enterar ante las oficinas autorizadas, el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley.

[...]”

“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. El procedimiento 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 empiece 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 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.

Los enteros a que se refieren las fracciones II a V de este artículo, 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 el que se realice el entero de la parcialidad de que se trate.

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.”

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

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos sexto y séptimo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su CUFIN, multiplicados por el factor de 1.3889. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas

pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore. La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos a que se refiere el párrafo anterior por el factor de 1.3889 se sumará en su totalidad.

Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, éstas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate. Tratándose de los dividendos, éstos se actualizarán desde la fecha de su pago y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. Los saldos de la cuenta y el registro a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo que se tengan a la fecha de la desincorporación se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora,

ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

La sociedad controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas. En caso de que este último fuera superior al primero se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889. La controladora, en este último caso, podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de esta Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación. El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora.

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. En el caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora,

se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889 y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

En el caso de fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión. En el caso de que la sociedad que desaparezca con motivo de la fusión sea la sociedad controladora, se considera que existe desconsolidación.

Las sociedades que se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año. Cuando por segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios contados a partir de la fecha en que se presentó el aviso de suspensión de actividades por primera ocasión, una sociedad se encuentre en suspensión de actividades, la desincorporación será inmediata.

Cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado estará a lo dispuesto en este artículo por cada una de las empresas del grupo incluida ella misma.

En el caso en que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta Ley y del octavo, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la desconsolidación. Tratándose del caso en que el grupo hubiera optado por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora enterará el impuesto derivado de

la desconsolidación dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para dejar de consolidar.

Las sociedades controladoras a que se refiere el párrafo anterior deberán presentar la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Cuando el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta Ley y del octavo, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la controladora deberá presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

En el caso en que el grupo hubiera optado por dejar de consolidar su resultado fiscal con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que surtió efectos la autorización de consolidación, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto derivado de la desconsolidación, 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 en los términos de este Capítulo y hasta que el mismo se realice. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general.

Cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor total de los activos del grupo que consolide fiscalmente al momento de la desincorporación, y este hecho ocurra con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal, se considerará que se trata de una desconsolidación, debiéndose pagar el impuesto y los recargos en los términos

establecidos en el párrafo anterior. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 90-A de esta Ley.

En el caso en que la sociedad controladora continúe consolidando a una sociedad que deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley por más de un ejercicio, hubiera o no presentado el aviso, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto y los recargos conforme a lo señalado en el párrafo anterior.

La sociedad controladora que no cumpla con la obligación a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 72 de esta Ley, deberá desconsolidar y enterar el impuesto diferido por todo el periodo en que se consolidó el resultado fiscal en los términos de este artículo.

En caso de que con anterioridad a la desincorporación de una sociedad se hubiera efectuado una enajenación parcial de acciones de dicha sociedad, la parte de los dividendos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo que se adicionará a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada será la que no se hubiera disminuido en la enajenación referida, en los términos del artículo 73 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. Considerará 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 en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, 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 considerarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

II. La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y 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, a la misma fecha.

El saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas señaladas en la fracción anterior, el impuesto sobre la renta que se haya determinado y que se pague en los términos del último párrafo de este artículo, siempre y cuando correspondan a aquellas pérdidas que se disminuyeron de conformidad con el artículo 68, quinto párrafo de esta Ley.

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.

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.

A la cantidad que se obtenga conforme al inciso c) se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10, para determinar el impuesto diferido determinado y que se pague en cada sexto ejercicio fiscal, mismo que podrá acreditarse contra aquél que se determine por las comparaciones de los saldos de los registros de las cuentas de utilidad fiscal neta en los ejercicios siguientes a aquél en que se haya determinado su pago, hasta por el monto del impuesto determinado en el ejercicio que corresponda, 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.

Se determinará el impuesto aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley al monto obtenido en la fracción I anterior, al resultado se le sumará el impuesto determinado de conformidad con el párrafo segundo de la fracción II anterior, así como el impuesto que resulte en los términos del artículo 78 de esta Ley. La cantidad que

resulte será el impuesto sobre la renta diferido y se estará a lo dispuesto en el artículo 70-A de esta Ley.”

“Artículo 78.- Los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes, que las sociedades que consolidan se paguen entre sí y que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.

[...]

El impuesto por los dividendos o utilidades que las sociedades que consolidan se hubieran pagado entre sí en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago, y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido de conformidad con el artículo 70-A de esta Ley, se calculará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley vigente en el ejercicio fiscal en que dichos dividendos fueron pagados o dichas utilidades fueron distribuidas conforme a la mecánica que se establece en el primer párrafo del artículo 11 de esta Ley.

La sociedad controladora podrá optar por calcular el pago del impuesto sobre la renta diferido por los dividendos o utilidades a que se refiere el párrafo anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley vigente en el ejercicio fiscal en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido, conforme a la mecánica que se establece en el primer párrafo del artículo 11 de esta Ley. Para tal efecto, los dividendos o utilidades se

actualizarán desde el mes en que se pagaron o distribuyeron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido de conformidad con el artículo 70-A de esta Ley.

La opción que se elija conforme a los dos párrafos anteriores deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales, contados a partir de aquél en que se empiece a ejercer la citada opción.

Una vez pagado el impuesto diferido a que se refiere este artículo, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada a que se refiere la fracción II del artículo 71-A de esta Ley, se incrementará con el monto de los dividendos o utilidades de que se trate.”

“ARTÍCULO CUARTO TRANSITORIO.- [...]

VI. Durante el ejercicio fiscal de 2010 la sociedad controladora deberá enterar el impuesto sobre la renta diferido a que se refiere el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005, y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009. Para tal efecto, la sociedad controladora aplicará el procedimiento previsto en el artículo 71 de la citada Ley, o podrá optar por lo dispuesto en la fracción VIII de esta disposición transitoria.

El entero del impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar en cinco ejercicios fiscales por la sociedad controladora conforme al esquema de pagos siguiente:

a) 25%, mediante declaración que se presente en el mes de junio del ejercicio fiscal de 2010.

b) 25%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2011.

c) 20%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2012.

d) 15%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2013.

e) 15%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación el ejercicio fiscal de 2014.

VII. Las sociedades controladoras que hubieran optado por aplicar la fracción VIII de este artículo, deberán efectuar el entero del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 78, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, conforme a lo siguiente:

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

b) La sociedad controladora podrá optar por calcular y pagar el impuesto sobre la renta diferido citado en el inciso anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2010 sobre el monto de los dividendos o utilidades actualizados desde el mes en que se pagaron o se distribuyeron

y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido en términos del artículo 70-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El monto de los dividendos o utilidades respecto de los que se aplique la tasa del artículo 10 de dicho ordenamiento se determinará conforme a la mecánica del primer párrafo del artículo 11 de la mencionada Ley.

El saldo final del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2004 a que se refiere el inciso b) de la fracción VIII de este artículo, se incrementará con el monto de los dividendos o utilidades de que se trate, siempre que se pague el impuesto sobre la renta que corresponda.

Para los efectos del mecanismo previsto en esta fracción y en el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1 de enero de 1999 que no provinieron de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, para el entero del impuesto sobre la renta diferido durante el ejercicio fiscal de 2010, sin embargo dicho mecanismo será aplicable cuando se desconsolide el grupo.

Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, conforme al párrafo anterior, no incrementarán las referidas cuentas de las sociedades que los hayan recibido.

VIII. Para el pago del impuesto diferido, la sociedad controladora para el ejercicio de 2004 y anteriores, estará a lo siguiente:

a) Considerará los conceptos siguientes:

1. El monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora de ejercicios anteriores, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refería el inciso d) del artículo 57-E de la Ley del

Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 y primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de dicha Ley vigente a partir de 2002, disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada de ejercicios anteriores, y que la sociedad o sociedades que las generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre de 2009.

2. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a las sociedades controladas y a la controladora, a que se refiere el numeral anterior, se considerarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el pago del impuesto diferido.

3. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio de 2004. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de las sociedades controladas y de la controladora, se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio de 2004.

A la cantidad que se obtenga conforme lo anterior, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre del ejercicio de 2004, y de la sociedad controladora y de las controladas, para lo cual estará a lo siguiente:

1. 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 a la misma fecha.

El saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas señaladas en el inciso a) de esta fracción, el impuesto sobre la renta que se haya determinado y que se pague en los términos de este inciso, numeral 1, cuarto párrafo, siempre y cuando correspondan a aquellas pérdidas que se disminuyeron de conformidad con el artículo 68, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En caso de que el 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 de éstos el saldo del segundo registro.

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 fiscal la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora determinará el impuesto que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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 controladora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los numerales 3 y 4 de este inciso.

El registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora y del consolidado al 31 de diciembre de 2004 será el monto de la

cuenta de utilidad fiscal neta que hayan determinado dichas sociedades. Asimismo, el monto del saldo inicial al 1 de enero de 2005 será de cero.

2. La sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida 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 de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida. En caso de que este último sea superior al primero, sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, el saldo de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y controladora. Cuando el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida sea inferior al de las sociedades controladas y controladora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, el saldo de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y de la controladora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los numerales 3 y 4 de este inciso.

3. En el caso de que en el numeral 1 de este inciso se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el numeral 2 anterior no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta de las controladas y de la controladora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, determinada en el citado numeral 1, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida después de la disminución a la que se refiere el numeral 2 anterior. Si este

último es mayor, se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto a que se refiere el numeral 1 de este inciso.

Cuando la diferencia señalada en el párrafo anterior sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, en lugar de lo señalado en el numeral 1 de este inciso, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, multiplicada por el factor de 1.3889 y la sociedad controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida hasta llevarla a cero.

4. Cuando conforme al numeral 2 de este inciso se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el numeral 1 de este inciso no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas y de la controladora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, determinada en el numeral 2 de este inciso, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada después de la disminución a que se refiere el mismo numeral 1 de este inciso. Si este último es mayor, se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la sociedad controladora no pagará el impuesto a que se refiere dicho numeral 2.

Cuando la diferencia señalada en el párrafo anterior sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, en lugar de lo señalado en el numeral 2 de este inciso, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, multiplicada por el

factor de 1.3889 y la controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta llevarla a cero.

El impuesto a pagar será la suma del impuesto determinado conforme a los incisos a), último párrafo y b), numerales 1 ó 3 y 2 ó 4 de esta fracción.

Para la determinación y pago del impuesto diferido a que se refiere el inciso a) numeral 1 de esta fracción y las fracciones I y II del artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será aplicable el segundo párrafo de la fracción XXXII de las Disposiciones Transitorias de dicha Ley, en vigor a partir del 1 de enero de 2002, respecto de las pérdidas fiscales ocurridas con anterioridad al 1 de enero de 1999.

Asimismo, al saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se tenga al 31 de diciembre del ejercicio inmediato a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido y que se haya considerado en las comparaciones previstas en el inciso b), numeral 1, de esta fracción y en la fracción II del artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le podrá incrementar las pérdidas fiscales a que hace referencia el párrafo anterior, siempre que se hayan incorporado en el cálculo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se tenga al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

Además estarán a lo dispuesto en el Artículo Tercero Transitorio, fracciones X, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX de las Disposiciones Transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios

para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004.

[...]"