

CENTRO DE INVESTIGACION Y DOCENCIA ECONOMICAS, A.C.



**ANÁLISIS DE LA RETROACTIVIDAD DE LA REFORMA AL
RÉGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL VIGENTE A PARTIR
DE 2010**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :
ZYANYA MICHELIN LUMBRERAS TRUJILLO

DIRECTORA DE LA TESIS: MAESTRA NORA MORALES RODRÍGUEZ

MÉXICO, D. F.

DICIEMBRE DE 2012

A mi mamá,
porque su gran esfuerzo ha sido la base de todos mis logros.

A mi papá,
quien siempre ha apoyado mis sueños y por creer en mí.

A Alex,
guerrero invencible.

A Xavi,
porque ha traído luz y alegría a nuestras vidas.

Agradecimientos

Estudiar en el CIDE es una de las mejores decisiones que he tomado en la vida, aquí encontré la mejor forma de aprender y estudiar Derecho.

A lo largo de mi estancia en esta Institución, tuve la oportunidad de ser alumna de grandes mentes, de grandes profesionistas, quienes inculcaron en mí el deseo de ser cada día una mejor abogada. Me gustaría mencionar a algunos de ellos como una forma, aunque sencilla, de agradecimiento por sus grandes ejemplos: Ana Laura Magaloni, José Antonio Caballero, Gustavo Fondevila, Adriana García, Jimena Moreno, Carla Huerta, Juan Salgado, Javier Laynez, Alfonso Pasapera, Juan Cortiñas, José Luis Zambrano, Ana Elena Fierro, José Pablo Abreu, Nora Morales y César de la Parra.

A la profesora Nora Morales Rodríguez le debo en gran parte mi gusto por el Derecho Fiscal, así como también estoy en deuda por su gran apoyo en la realización y dirección de esta tesis. A ella, mi reconocimiento y gratitud más sinceros.

De forma especial, agradezco la gran ayuda de Manuel González López, quien con el mayor profesionalismo realizó observaciones al contenido de esta tesis; en verdad muchas gracias. Agradezco también a Pablo Corvera, Armando Ocampo, Desireé Corral, César de la Parra, Diego Marván, Omar Ayala, Valentín Ibarra, Juan Carlos Durán, Noel Arias, Alejandro Sánchez y Gustavo Fuentes porque trabajar a su lado ha sido la mejor forma de aprender Litigio Fiscal.

Con el corazón en la mano, quiero agradecer y reconocer a mi tío Jorge, quien ha sido el mejor tío que alguien pueda tener. Gracias por tu apoyo de toda la vida, te quiero mucho.

Agradezco a mi abuelita Amalia por querer siempre lo mejor para sus hijos y nietos. A Gladys y a Jacqueline les doy gracias por que más que ser mis tías, son mis amigas, mis cómplices... gracias por todo su apoyo a lo largo de mi vida y por creer en mí. También, quiero agradecer a mi tío Arturo, porque la familia no sería lo mismo sin él y porque siempre me ha alentado para seguir adelante.

En mi estancia en el CIDE necesité, y mucho, de apoyo moral, el cual provino de grandes amigos, compañeros en la carrera, a quienes agradezco no sólo ese apoyo, sino también su presencia en mi vida: María Valdés, Liliana Montiel, Carmen Montiel, Sergio Ramos, Felipe García y Andrea Mares, Carla García, Fabian del Valle, Carlos Guzmán, Mariana Carrión, Ricardo Mier y Terán, Amadeo Díaz, Marien Rivera y Edith Mercado, a todos siempre los llevaré conmigo.

Cuando pienso en qué voy a escribir para Jorge Fernández de Lara, me doy cuenta que necesitaría un anexo de varias páginas a esta tesis para poder describir todo lo que él significa en mi vida, todo lo bueno que ha traído, toda la paciencia que me ha tenido, todo el apoyo que me ha brindado, todo su cariño, su tiempo... gracias por estar a mi lado, te quiero mucho, este logro lo comparto en especial contigo.

Mi vida no tendría la chispa que tiene si no fuera por las personas que he encontrado en mi camino a lo largo de los años, en quienes encontré amistad, cariño, sueños y complicidad: Marcela Ruiz, gracias por todos los buenos momentos que hemos pasado y los que nos faltan; Sheila Ramírez, gracias por ser una gran amiga siempre; Rebeca Damián, gracias por toda tu alegría; Eduardo Cornejo, gracias por compartirme tantito de toda tu brillantez; Francisco Ruiz, gracias por todos los momentos que han detonado nuestras peculiares risas (jaja); Jesús Sepúlveda, gracias por lo que fuimos juntos.

Índice

Introducción General	1
Capítulo I. Consolidación Fiscal	
1. Concepto general.....	8
2. Objetivos de la Consolidación Fiscal.....	9
3. Consolidación Fiscal: un régimen tributario avalado y reconocido a nivel internacional.....	12
Capítulo II. Régimen de Consolidación Fiscal en México	
1. Concepto.....	20
2. Antecedentes.....	23
3. Régimen de Consolidación Fiscal vigente hasta 2009 (Régimen anterior).....	33
Capítulo III. Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal vigente a partir de 2010 (Régimen actual)	
1. Reglas generales en el Régimen actual de Consolidación Fiscal.....	52
2. Proceso legislativo de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal....	73
Capítulo IV. Estudio de la Retroactividad de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal	
1. Garantía de Irretroactividad de la Ley.....	99
1.1 Teoría de los Derechos Adquiridos.....	101
1.2. Teoría de los componentes de la Norma.....	103
2. Retroactividad de la obligación de pago del impuesto diferido establecida en la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal.....	106
2.1. Conceptos utilizados para la determinación del impuesto diferido en el Régimen de Consolidación Fiscal.....	108
2.2. Retroactividad de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal respecto de la determinación y entero del impuesto diferido.....	131
2.2.1. Retroactividad con base en la Teoría de los Derechos	

Adquiridos.....	133
2.2.2. Retroactividad con base en la Teoría de los Componentes de la Norma.	136
Capítulo V. Descripción de la sentencia dictada en primera instancia en los amparos interpuestos en contra de la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal.....	141
Conclusión.....	153

Introducción General

La política tributaria de un Estado, sin duda, es una herramienta esencial para el desarrollo y subsistencia del mismo. La cantidad y la forma en que éste se allega de recursos tributarios se traducen en la posibilidad y capacidad que tendrá para hacer frente a sus obligaciones, tanto a nivel interno, como externo. Asimismo, dichos recursos y la forma en la que se administren, pueden significar una mejora en la calidad de los servicios que presta dicho Estado, logrando así una mejora en los niveles de bienestar de su población.

Ahora bien, alcanzar una política tributaria que favorezca una mejora en los niveles de bienestar de un Estado requiere, entre otros factores, de un nivel de recaudación óptimo, el cual sólo puede lograrse a través de un sistema impositivo que sea eficaz, eficiente y que produzca confianza y certeza en los contribuyentes.

Lo anterior es así, pues la calidad de los servicios públicos y la percepción sobre la justicia de la administración tributaria influyen de manera positiva en la disposición para pagar los impuestos y acatar la ley¹.

En este sentido, un Estado debe tener especial cuidado al momento de delinear las directrices sobre las cuales va a dirigir su política tributaria, pues, como se ha mencionado, de ésta depende en gran medida su crecimiento, bienestar y desarrollo.

¹ Ver Elizondo Mayer-Serra, Carlos, *Una explicación de la fragilidad tributaria*, en *Impuestos, Democracia y Transparencia*, Serie “Cultura de la Rendición de Cuentas”, de la Cámara de Diputados LVIII Legislatura, pp 23-34.

Teniendo en cuenta lo anterior, es que este trabajo pretende abordar uno de los cambios más importantes que sufrió nuestro sistema tributario en los últimos años: la reforma efectuada a la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2010, específicamente al Régimen de Consolidación Fiscal.

Al respecto, cabe mencionar que el Régimen de Consolidación Fiscal ha atravesado por una serie de reformas que lo han convertido en una figura poco estable, ya que cada cambio que ha experimentado ha tendido a limitar la neutralidad fiscal que dicho régimen otorga.

El debate en torno a dicho régimen se ha dividido en dos posturas: la que menciona que hay empresas de gran tamaño que eluden su compromiso tributario, aprovechando espacios de la ley para disminuir al máximo posible sus contribuciones² y, por otro lado, la postura de las empresas, las cuales en cada reforma ven acotados los beneficios de neutralidad tributaria que, en teoría, debería brindar el Régimen de Consolidación Fiscal, vulnerándose incluso garantías constitucionales.

En este sentido, la seguridad y “la certeza jurídica, como marco para las iniciativas empresariales, cobra especial relevancia³”, ya que representan un factor que cualquier país debe tomar en notable consideración para la creación de su sistema jurídico y, con particular importancia, debe considerarlo para efecto del desarrollo de su sistema tributario, pues como se ha mencionado, éste representa el medio sobre el cual se

² Declaración de Agustín Carstens en la Reunión de Trabajo de las Comisiones Unidas: Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos del Senado de la República, el 28 de octubre de 2009. Visto en http://comunicacion.senado.gob.mx/historico/index.php?option=com_content&task=view&id=12284&Itemid=164.

³ Rodríguez, Jorge y Eduardo Saavedra, *Certeza Jurídica e Incentivos a la Inversión*, Departamento de Economía y Administración, Universidad Alberto Hurtado, Chile, 2005, p. 2.

constrañen las posibilidades de un Estado para allegarse de los recursos necesarios, no sólo para financiar su propia estructura administrativa, sino para proveer a su población de mejores servicios públicos y, por tanto, de una mejor calidad de vida.

Todo lo anterior representa un contexto indispensable para el análisis de cualquier norma o tratamiento que un Estado pretenda imponer en materia tributaria, incluso, hay que tener en mente que cualquier reforma o decisión que afecte la manera de tributar de cualquier contribuyente, trae consigo la inminente posibilidad de que éste opte, ya sea por evadir el pago de sus contribuciones o, en el caso de los grandes capitales, migrar sus inversiones a un país en el que le resulte más rentable o en el que se le provea de mayor certeza jurídica para la protección de su inversión.

En otras palabras, es menester tener en cuenta que “cualquier gobierno enfrenta fuertes restricciones estructurales a la hora de hacer una reforma tributaria de fondo. La fácil fuga de capital financiero y humano, o la mera evasión del causante, pone un límite claro a las pretensiones fiscalizadoras de cualquier Estado.”⁴

En este sentido, el presente trabajo analizará las modificaciones que fueron efectuadas al Régimen de Consolidación Fiscal en México a partir de 2010, situación que resulta relevante pues dicho Régimen representa la forma de tributación de la mayoría de las empresas más importantes de nuestro país, por lo que cualquier modificación en éste puede significar ya sea un obstáculo, o bien, un instrumento que logre crear incentivos para que las empresas vean en México a un buen candidato para desarrollar o mantener sus actividades productivas, fomentando así el desarrollo económico en el mismo.

⁴ Elizondo Mayer-Serra, Carlos, *Impuestos, Democracia y Transparencia*, Serie “Cultura de la Rendición de Cuentas”, de la Cámara de Diputados LVIII Legislatura, p. 23.

En este tenor, el presente trabajo tiene como objetivo estudiar la constitucionalidad de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, específicamente respecto de la garantía de irretroactividad de la ley, prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, conviene señalar que la hipótesis del presente trabajo es que la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal implica una violación a la garantía de irretroactividad perniciosa de la ley, pues dicha reforma introduce nuevas reglas respecto de la obligación de calcular y enterar el impuesto que se hubiere diferido derivado de tributar bajo el referido régimen.

En este sentido, en el primer capítulo del presente trabajo, se estudiará la figura de la Consolidación Fiscal, estableciendo su concepto general y los objetivos que persigue dicha figura. Asimismo, se dará un breve panorama de la existencia y reconocimiento de la Consolidación Fiscal a nivel internacional.

Posteriormente, en el segundo capítulo se examinará el Régimen de Consolidación Fiscal establecido en México, analizando el concepto del mismo, así como los antecedentes y la evolución por la que ha atravesado hasta la reforma para 2010.

Una vez realizado lo anterior, en el tercer capítulo se estudiarán las reglas vigentes del Régimen de Consolidación Fiscal, señalando las principales implicaciones que derivan de las nuevas disposiciones introducidas a partir de la Reforma para 2010, así como el proceso legislativo detrás de la misma.

En el cuarto capítulo del presente trabajo, se realizará un estudio de la retroactividad de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, señalando los conceptos específicos a partir de los cuales surge la obligación de determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado correspondiente a los ejercicios de 1999 a 2009, y cómo dicha obligación se ve modificada a partir de la reforma señalada.

Por último, en el quinto capítulo se realizará una descripción de la sentencia dictada en primera instancia en los juicios de amparo promovidos por los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal en contra de la reforma para 2010 a dicho régimen.

Capítulo I. Consolidación Fiscal

1. Concepto General

La figura de Consolidación Fiscal regula a aquellos grupos empresariales con intereses comunes que, por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, han decidido organizarse, a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, en una misma entidad económica.⁵

La figura de Consolidación Fiscal regula a aquellas empresas que corporativa o económicamente están ligadas a una empresa controladora o dominante, la cual es tenedora de acciones de cada una de esas empresas en más de un 50%, es decir, los accionistas y beneficiarios de estas empresas son esencialmente los mismos.

En esta línea de ideas, “la Consolidación Fiscal es una ficción, ya que el grupo, si bien se considera una sola unidad para el pago de impuesto, no existe al no tener personalidad jurídica propia, sino que únicamente existe para el derecho fiscal y es la controladora la que adquiere la calidad de sujeto, al subrogarse adquiriendo los derechos y obligaciones de pagar el impuesto de manera consolidada, por todo el grupo de sociedades que le pertenecen en su calidad de propietarias de la misma.”⁶

⁵ Navarro, Rodríguez Alberto, *La Consolidación Fiscal*, Themis, México, 1986, p. 59.

⁶ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *Consolidación Fiscal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2007, p. 45.

De esta forma, la figura de Consolidación Fiscal en comento logra gravar “el rendimiento de la totalidad del negocio para los inversionistas”⁷ que tienen el control de dichas sociedades.

2. Razonamientos de creación y objetivos de la Consolidación Fiscal

“La globalización económica, ha propiciado también una mayor competencia entre las empresas para conservar y ampliar la penetración de sus productos y servicios en los mercados. Ante ello, las empresas se ven obligadas a mejorar, constantemente su productividad en todos los órdenes.”⁸ En este sentido, “la formación de grupos de sociedades para llevar a cabo actividades comerciales es una práctica común.”⁹

Para que una empresa logre mantener la competitividad necesaria para permanecer en el mercado, es necesario que desarrolle bases sólidas que fortalezcan su capacidad operativa y financiera.

Una de las formas para maximizar la capacidad operativa y financiera consiste en la creación de diversas empresas que, conservando cada una su propia personalidad jurídica, formen parte de un grupo de sociedades con intereses económicos y financieros comunes.

⁷ Loyo Ríos, Luis Francisco, *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*, Dofiscal, México, 2010, Segunda Edición, p. 3.

⁸ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 33.

⁹ “*The use of corporate groups to conduct commercial activities is a common occurrence*” (La traducción es propia). Harris Jason, Hargovan Anil, *Corporate Groups: the intersection between corporate and tax law*, en *Sidney Law Review Before The High Court*, p. 723.

En este sentido, el crecimiento, tanto individual, como colectivo, de las empresas que conforman el grupo, es más fácil de alcanzar, pues al funcionar como una misma unidad económica, se maximiza la utilización de la suma de recursos para que cada sociedad pueda desarrollar de forma más estable y segura su propia actividad comercial.

Derivado de lo anterior, es posible señalar que en la actualidad resulta habitual la integración de diversas empresas bajo una dirección común.

Son numerosos los beneficios de crear grupos de sociedades para desarrollar actividades comerciales, por ejemplo, en un estudio realizado en Australia sobre el tratamiento legal y fiscal de los grupos de empresas sujetos a un control económico y financiero común, se señaló que algunos de los beneficios para conformar los grupos señalados son los siguientes:¹⁰

- Reducir el riesgo comercial, maximizar el potencial del rendimiento financiero, a través de la diversificación de sus actividades comerciales en varias líneas de negocios, cada uno operado en lo individual por una de las sociedades perteneciente al grupo.

- Reducir costos de transacción por las operaciones efectuadas dentro del grupo de empresas.

¹⁰ “Given the numerous economic benefits that can flow from the use of integrated corporate groups to conduct business activities. The range of economic and commercial benefits available from operating corporate groups structures include: reducing commercial risk, or maximising potential financial return, by diversifying an enterprise’s activities into various types of businesses, each operated by a separate group company; taking advantage of commercial opportunities by forming subsidiaries for use in joint venture projects, without involving the rest of the enterprise; helping to reduce transaction costs by streamlining systems and building economies of scale; attracting capital without losing overall corporate control by creating a separate subsidiary to conduct the business and allowing minority shareholders to invest in it; providing better security for debt or project financing” (La traducción es propia), Harris, Jason, *op.cit.*, 725.

- Aprovechar oportunidades comerciales a través de la formación de nuevas sociedades subsidiarias que participen en proyectos de participación con otras empresas (por ejemplo *Joint Venture*) sin involucrar a la unidad económica.

- Atracción de capital sin perder el control global a través e la creación de una sociedad subsidiaria que lleve a cabo el nuevo negocio.

- Mayor estabilidad y seguridad en la obtención de crédito para financiamiento de proyectos.

Así, el origen y fundamento de la consolidación fiscal se basa “en el reconocimiento de un Estado de la existencia de unidades económicas formadas por un conjunto de sociedades independientes que están sujetas a un control común”¹¹ con la finalidad de conocer con exactitud el desempeño global del grupo, tal y como lo perciben los beneficiarios y accionistas de dichas empresas, a través del análisis en conjunto de todas las operaciones que realizan cada una de las entidades que conforman esa unidad económica.

En este sentido, lo que la Consolidación Fiscal logra es que un grupo de empresas tribute de la misma forma en que está estructurado financiera y corporativamente, logrando así que se reconozcan los resultados fiscales de cada una de las empresas del grupo, en el entendido de que la conjunción de estos resultados significará el beneficio o disminución en el patrimonio global de los accionistas del grupo.

¹¹ Loyo Rios, *op.cit.*, p.3.

Por lo anterior y en afán de que no se produjeran distorsiones para los contribuyentes que deciden estructurar corporativamente las operaciones que realizan mediante la creación de un grupo de empresas, en lugar de sólo crear subdivisiones internas en la misma empresa, se estableció la posibilidad de que aquellas empresas que se encuentren reunidas en un mismo grupo, bajo la dirección económica y corporativa de una empresa tenedora de acciones o controladora, puedan determinar un resultado fiscal en forma conjunta (consolidada), como si se tratara de un solo ente jurídico para efectos fiscales.

En este sentido, bajo la figura de consolidación fiscal, a través de la sociedad controladora, cada una de las empresas que formen parte del mismo grupo podrán determinar el resultado fiscal en forma colectiva, es decir, considerando la utilidad o pérdida fiscal de cada una de ellas, partiendo del reconocimiento de que se trata de empresas pertenecientes a un grupo de intereses corporativos y económicos comunes.

En síntesis, la Consolidación Fiscal otorga un tratamiento para un determinado grupo de empresas, reconociendo que son sociedades que pertenecen al mismo grupo económico y corporativo, y que sólo han diversificado sus actividades en distintas sociedades, las cuales siguen sujetas a un control común.

Asimismo, uno de los principales objetivos de la Consolidación Fiscal consiste en lograr neutralidad de las operaciones que se celebren entre las empresas del grupo, es decir, que el flujo de efectivo entre esas sociedades del grupo se dé libremente sin que se produzca efecto fiscal alguno, reconociendo así que funcionan como una misma unidad económica y, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aún cuando legalmente se encuentran organizadas como sociedades individuales.

La neutralidad fiscal respecto de las operaciones celebradas entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico consiste en “equiparar el impacto tributario de una entidad económica formada por entidades jurídicas independientes con el que tiene una sola sociedad organizada en diversos departamentos internos.”¹²

En este sentido, la neutralidad fiscal en la Consolidación Fiscal permite el reconocimiento de la existencia de unidades económicas conformadas por un conjunto de sociedades independientes, pero que pertenecen y persiguen un interés económico común, permitiendo así calcular el gravamen correspondiente de acuerdo al desempeño global del grupo, es decir, tal y como lo perciben los beneficiarios y accionistas de dichas empresas, reconociendo así su verdadera capacidad contributiva.

De lo hasta ahora expuesto, se torna evidente la importancia respecto de la regulación en materia tributaria de estos grupos de empresas, no sólo porque su forma de operación resulta compleja, sino también porque ofrecer un marco jurídico estable a este tipo de entes aumenta la competitividad del país que lo prevea, pues la Consolidación Fiscal al reconocer a ese grupo de empresas como una unidad económica, da lugar a la compatibilidad entre la estructura corporativa y financiera del grupo y su forma de tributación, lo cual resulta un incentivo importante para los beneficiarios de dicho grupo.

Derivado de lo anterior, a nivel internacional se ha adoptado la figura de Consolidación Fiscal como una forma de tributación para los grupos de empresas sujetas a un control corporativo y financiero común, situación que será estudiada en el siguiente apartado.

¹² Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p. 27.

3. Consolidación Fiscal: un régimen tributario avalado y reconocido a nivel internacional.

El presente apartado tiene como objetivo dar un panorama general de la existencia y la naturaleza de la figura de Consolidación Fiscal a nivel internacional.

Lo anterior, únicamente para sentar un contexto más amplio del alcance del tratamiento que, a nivel internacional, se otorga a los grupos de empresas con intereses económicos y financieros comunes, así como para señalar, a grandes rasgos, cuáles son los objetivos que se persiguen con dicha figura y los beneficios que a nivel internacional son reconocidos derivado de su adopción como régimen tributario.

Como se señaló, la globalización económica ha propiciado una mayor competencia entre las empresas para conservar y ampliar la penetración de sus productos y servicios en diferentes mercados. Ante ello, las empresas se ven obligadas a mejorar constantemente su productividad en todos los órdenes, esto es más fácil de alcanzarse creando nuevas empresas o asociándose con otras para entrar así a nuevos campos de actividad económica o para desarrollar productos y servicios complementarios a los que ya manejan. Es así como se crean los grupos de empresas, ya que es difícil que todos estos objetivos se logren con el solo crecimiento de una entidad¹³.

¹³ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 33.

Derivado de lo anterior, “varios países permiten que un grupo de sociedades sean tratadas como un solo contribuyente¹⁴” para efectos fiscales, esto es, a efecto “de gravar al grupo de referencia por su rendimiento general y no simplemente con base en su estructura legal. Para satisfacer dicha necesidad, algunos países establecen la *consolidación fiscal* o un *régimen tributario grupal*, los cuales gravarán al grupo como una sola unidad”.¹⁵

Al respecto, Labrador Goyoneche y Penilla Guerrero, retoman lo expuesto en un estudio llevado a cabo por la *International Fiscal Association* relativo al régimen tributario aplicable a grupos de empresas con control común, del cual se desprenden cuatro métodos asimilables a la figura contenida en el Régimen de Consolidación Fiscal existente en México, los cuales son utilizados en distintos países:¹⁶

- a) *Organschaft*: este modelo es el existente en países como Austria y Alemania, consiste en que los miembros corporativos controlados por una compañía tenedora común son considerados como órganos internos y, por lo tanto, sus utilidades y pérdidas son atribuidas a dicha compañía tenedora.
- b) *Contribución grupal*: este modelo es el existente en países nórdicos, consiste en el intercambio de utilidades entre los miembros de un grupo corporativo en el que las

¹⁴ “Many countries permit a group of related companies to be treated as a single taxpayer” (La traducción es propia). Despacho jurídico Jones Day, *Group Taxation*, Estados Unidos de América, 2003, p. 1., visto en www.jonesday.com, el 31 de octubre de 2012.

¹⁵ “(...) to tax a group by reference to its overall performance and not merely along its legal structure. To meet this need, a few countries have in place a ‘fiscal consolidation’ or a ‘group taxation’ regime, which taxes the group as a whole” (La traducción es propia) Srinivasa, Rao, *et.al.*, *Worldwide tax trends – Fiscal Consolidation or Group Taxation*, visto en www.bcasonlines.org/articles/artin.asp?854, el 31 de octubre de 2012.

¹⁶ Labrador Goyoneche y otro, *Consolidación Fiscal*, 2006, p. 572.

utilidades de una empresa del grupo pueden ser utilizadas por una compañía perdedora del mismo y tal acción será deducible para la ganadora y gravable para la perdedora.

- c) *Group relief*: este modelo es utilizado en Reino Unido, Nueva Zelanda y Singapur, consiste en transferir las pérdidas de una o varias compañías del grupo a otras empresas del mismo sin que sea necesaria una efectiva transferencia de riqueza.
- d) *Consolidación*: este modelo, en esencia, es el más adoptado, consiste, como se ha explicado, en que los ingresos gravables de cada una de las empresas que conforman el grupo se computan de manera separada y posteriormente se aglutinan para crear un mismo resultado a nivel corporativo, siendo la empresa controladora la obligada a enterar el impuesto correspondiente.

En este sentido, es posible señalar que respecto del tratamiento tributario otorgado a grupos de empresas con un control común “no existen bases uniformes respecto del enfoque dado por cada país; sin embargo, el objetivo común consiste en permitir la aplicación de pérdidas contra las utilidades del grupo”¹⁷. Asimismo, como parte de las reglas generales, pueden mencionarse “(i) la eliminación de los ingresos y el reconocimiento de pérdidas derivados de operaciones efectuadas dentro del grupo estableciendo el diferimiento de los efectos hasta que el grupo se desconsolide o que alguna sociedad subsidiaria salga del grupo y permitir (ii) la compensación de las pérdidas de una sociedad del grupo contra las utilidades de otra sociedad integrante del

¹⁷ “There is no uniform bases adopted by various countries in their approach. However, the underlying object is to permit offsetting of losses against the profits of the group” (La traducción es propia), Srinivasa, Rao, *et.al*, *op.cit.*, p. 1.

grupo. Algunos países incluso permiten la consolidación fiscal de impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado (...).¹⁸

Ahora bien, una vez señaladas las generalidades que comparten los sistemas referidos, conviene señalar algunos aspectos especiales que países que permiten la Consolidación Fiscal consideran en relación con este tipo de régimen tributario.

Por ejemplo, Australia cuenta con un sistema de Consolidación Fiscal en el que permite que los grupos de empresas sujetos a un control común operen como una misma unidad para efectos fiscales. Reconociendo que la figura de Consolidación facilita las actividades comerciales, así como simplifica y reduce el costo del cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁹.

Lo anterior también ha sido compartido por Canadá, país que en noviembre de 2010 elaboró un documento de trabajo en el cual propuso la adopción en su sistema tributario de la figura de Consolidación Fiscal, señalando que “en relación con los grupos de sociedades, la eficiencia aumenta cuando la forma de tributar es más compatible con la realidad económica de un grupo de empresas que constituye una misma unidad económica. Pueden darse distorsiones si el sistema de tributación de los grupos de sociedades crea un conflicto entre la eficiencia tributaria y la estructura corporativa o si se otorga un tratamiento distinto a estructuras corporativas que son funcionalmente

¹⁸ “Generally, the rules (i) eliminate income and loss recognition on intragroup transactions by providing for deferral until after the group is terminated or the group member involved or underlying asset leaves the group and (ii) permit the offset of losses of one group member against the profits of a related group member. Some countries also permit group relief for other indirect taxes such as VAT (...)” (La traducción es propia). Despacho jurídico Jones Day, *op.cit.*, p. 1 y 2.

¹⁹ “Consolidation makes business simpler and improves the integrity of the tax system. Consolidation simplifies the taxation of wholly-owned groups and reduces compliance costs (...)”. (La traducción es propia) Australian Government- Australian Taxation Office, *Consolidation reference manual*. Visto en <http://www.ato.gov.au/content/downloads/bus34764crmB0001000.pdf>, el 29 de octubre de 2012.

equivalentes. (...) Las diferencias entre el tratamiento económico, legal y fiscal de las ganancias y pérdidas podrían dar lugar a una asignación ineficiente de los recursos.”²⁰

Por otro lado, España también cuenta en su sistema tributario con la figura de Consolidación Fiscal, en éste “un grupo de corporaciones relacionadas puede ser gravado con base en un balance general consolidado (sujeto a comunicación con la Secretaría de Economía).”²¹ En este sentido, España permite “la integración de los respectivos balances y cuentas de resultados, considerando como unidad económica a la entidad que ejerza el control y a las que estén sometidas al mismo”.²²

En Estados Unidos de América, también se prevé la figura de la consolidación fiscal, en éste “cada miembro realiza su propia declaración de impuestos federales, y posteriormente se presenta una declaración consolidada por el grupo, reportando los ingresos, gastos y balance general de cada miembro del grupo. Este enfoque mantiene el reconocimiento de sociedades con personalidad jurídica individual en la que se basan las normas fiscales, pero grava al grupo de sociedades como una misma unidad económica combinando los resultados fiscales de los miembros del grupo.”²³

²⁰ “In the context of corporate groups, efficiency is enhanced when the unit of taxation more closely matches the economic reality of a corporate group that is an economically integrated unit. Distortions could occur if the system for taxing corporate groups creates a conflict between efficient tax and business structures or if it provides different treatment for corporate structures that are functionally equivalent. (...) differences between the economic, legal and tax treatment of profits and losses could result in an inefficient allocation of resources” (La traducción es propia) Department of Finance Canada, *The taxation of Corporate Groups, Consultation Paper*, 2010, p. 2.

²¹ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 582.

²² Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., *Propuesta sobre el Régimen de Consolidación Fiscal*, Dofiscal Editores, México, 1998, p. 44.

²³ “The United States employs a consolidation system whereby each member completes its own federal tax return, and then a consolidated return is prepared for the group, reporting the income, expenses, and balance sheet items of each group member. This approach preserves recognition of the separate legal entity on which tax rules are based, while still taxing the corporate group as an integrated economic unit by combining the tax results of group members”. (La traducción es propia) Department of Finance Canada, *op.cit.*, p. 8.

Por otro lado, en Alemania “cada compañía en un grupo debe calcular sus propias utilidades y pagar sus propios impuestos. Bajo el concepto de interrelación (*Organschaft* o “unidad orgánica”), las utilidades y pérdidas de las compañías del grupo deben compartirse y compensarse si se reúnen ciertas condiciones. Con excepción de ciertos dividendos garantizados, pagados a los accionistas minoritarios de la compañía controlada, el ingreso neto total del grupo se grava a nivel de la controladora sobre una base consolidada.”²⁴

En Francia, “las compañías matrices francesas pueden pedir autorización para consolidar su ingreso gravable considerando todas las utilidades y pérdidas de las subsidiarias francesas y extranjeras (...).”²⁵ Asimismo, “la sociedad matriz decide cada año que las filiales de incluir dentro del grupo, siempre y cuando ésta posea el 95% o más de las filiales.”²⁶

De lo hasta aquí expuesto, es posible advertir que, aún con sus respectivas particularidades, los países referidos mantienen un esquema que permite que los grupos de sociedades bajo un control común neutralicen para efectos fiscales las operaciones que celebran entre y hacia el interior del grupo, conforme a una estructura tributaria que coincide con su estructura corporativa y financiera.

A partir de lo anterior, se puede afirmar que a nivel internacional se reconoce y avala la necesidad de contar con un régimen de tributación aplicable para aquel conjunto de

²⁴ Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., *op.cit.*, p. 37.

²⁵ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 580.

²⁶ “*The parent company decides each year which subsidiaries to include within the group, provided that the parent holds 95% or more of these subsidiaries.*” (La traducción es propia) Department of Finance Canada, *op.cit.*, p. 8.

empresas que formen parte de un mismo grupo o unidad económica, situación que crea un entorno de mayor competitividad para dichos grupos, así como para los países que permiten dicha forma de tributación.

Asimismo, es posible señalar que la figura de la Consolidación Fiscal ha sido adoptada por diversos países con el objetivo y sobre la premisa de establecer un sistema tributario eficiente, así como para crear un entorno de mayor competitividad para los grupos de empresas, permitiéndoles tributar conforme a un sistema que reconozca su realidad económica y financiera a nivel grupal o colectivo.

En este sentido, “el origen y fundamento de la consolidación fiscal en el mundo, y en el Derecho mexicano en lo particular, históricamente descansa en el reconocimiento del Estado a la existencia de unidades económicas formadas por un conjunto de sociedades independientes que están sujetas a un control común.”²⁷

Así, en un entorno internacional cada vez más globalizado, es necesario que cualquier tratamiento tributario establecido por un Estado considere lo que está sucediendo en otros países, no sólo con el fin de comparar su normatividad, sino porque entre mayor sea el estudio de las circunstancias y normas fiscales de otras naciones, mayor será la posibilidad de lograr que, con base en innovaciones jurídicas o con incentivos fiscales reales, ese Estado esté en posibilidad de aumentar su competitividad a nivel internacional.

²⁷ Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p. 3.

Una vez expuestas las tendencias internacionales respecto del tratamiento fiscal que se otorga a los grupos de empresas que forman parte de una misma unidad económica, a continuación se estudiará el régimen que México establece para dichos grupos, conocido como “Régimen de Consolidación Fiscal”.

Capítulo II. Régimen de Consolidación Fiscal en México

1. Concepto

El Régimen de Consolidación Fiscal en México es un régimen tributario en el cual se prevé la posibilidad de que un grupo de empresas perteneciente a una misma unidad económico-financiera determine conjuntamente sus resultados fiscales, obteniendo un único resultado fiscal.

En este sentido, el Régimen de Consolidación Fiscal es un régimen especial de tributación, mediante el cual se aglutinan las bases fiscales de las personas morales que integran la unidad económica, con el fin de que el tributo causado por las actividades de todas ellas se pague como si se tratara de un solo contribuyente para fines exclusivamente del impuesto sobre la renta, con independencia de las personalidades jurídicas diferentes que tiene cada sociedad perteneciente al grupo.

La definición contable del Régimen de Consolidación Fiscal se encuentra en el Boletín B-8 NIF²⁸, el cual establece que, por razones de propiedad del capital y de facultad de tomar decisiones, la compañía controladora y sus subsidiarias integran una entidad económica que no tiene personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas, aun cuando éstas formalmente desarrollen actividades económicas, ejerzan sus derechos y respondan a sus obligaciones en forma individual.

²⁸ Norma de Información Financiera, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

Nuestro poder judicial, al pronunciarse respecto de las características del Régimen de Consolidación Fiscal, ha señalado que, bajo este esquema de tributación, una empresa no tiene que esperar a que en lo individual genere utilidades para saldar sus pérdidas sufridas en años anteriores, situación que puede generar beneficios financieros adicionales: en el supuesto de que tenga pérdida consolidada, ésta se podrá compensar contra la utilidad consolidada de ejercicios futuros; además, la consolidación tiene como ventaja la centralización de la tesorería del grupo para llevar a cabo el pago de los impuestos, en virtud de que la parte del interés minoritario de las controladas se entera directamente al fisco y la parte consolidada fluye a la controladora. Si el pago provisional consolidado resulta inferior a los determinados en lo particular, la controladora tendrá flujos de efectivo adicionales debido a los recursos canalizados por sus controladas²⁹.

El Régimen de Consolidación Fiscal, al permitir la determinación de una sola base de impuesto de todo el conjunto de empresas, contribuye al crecimiento y desarrollo del grupo; además, los beneficios de las empresas que tributan bajo este régimen son una mayor eficiencia en su organización y administración, puesto que se pueden dividir las diferentes líneas de negocio de un mismo grupo en diversas entidades; además, permite a las empresas diversificar los riesgos de sus otras líneas de negocio, acceder más fácilmente a financiamientos de acuerdo a su operación individual, entre otras múltiples ventajas.³⁰

²⁹ CONSOLIDACIÓN FISCAL. VENTAJAS QUE REPRESENTA ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN OPCIONAL, Registro No. 181590, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIX, Mayo de 2004, Página: 1757, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

³⁰Nieto Martínez, Gerardo y Luis Curiel Piña, *Consolidación Fiscal*, en Abogado Corporativo, enero2010.

Lo anterior es así, pues “para un grupo corporativo es recomendable constituir dos o más sociedades mercantiles encargadas de participar en actividades específicas (que, en el caso de las grandes multinacionales en comentario, fundamentalmente corresponden a los procesos o eslabones específicos de las cadenas productivas que se explotan), pues con ello se diluye el riesgo para los inversionistas”³¹ y beneficiarios del grupo de empresas.

Derivado de lo anterior, se puede concluir que el Régimen de Consolidación Fiscal es un importante instrumento de apoyo para el crecimiento de las empresas, al promover una mayor productividad y facilitar la reinversión de las utilidades que generan algunas de las empresas del grupo en otras de nueva creación o que requieren de fuertes inversiones.³²

Ahora bien, cabe señalar que a pesar de las ventajas mencionadas, el Régimen de Consolidación Fiscal no constituye un régimen de estímulo fiscal para los grandes grupos, sino que el objetivo del referido régimen consiste en lograr la neutralidad de las operaciones entre las empresas que forman parte de un mismo grupo.

En relación con el objetivo de neutralidad detrás del Régimen de Consolidación Fiscal, la autora Alil Álvarez Alcalá ha señalado que dicho régimen “tiende a ser neutral en el tiempo, pues aunque la suma de utilidades y pérdidas puede resultar en que las empresas del grupo que tengan utilidades difieran el pago del impuesto (si es que hay organizaciones del grupo con pérdidas suficientes), las empresas sin utilidades

³¹ Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p.5.

³² Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 593.

amortizan anticipadamente sus pérdidas, por lo que no podrán aplicarlas en un segundo momento”³³.

En este sentido, se debe considerar que para el supuesto de una empresa que crece de manera vertical, las ventajas anteriormente señaladas se dan de manera natural, pues entre divisiones y sucursales compensan de forma automática sus utilidades y pérdidas, además, los flujos de efectivo operan entre ellas sin producir efecto fiscal alguno, mientras que para los grupos de empresas, esto mismo se logra a través de la consolidación fiscal³⁴.

Cabe señalar que el Régimen de Consolidación Fiscal es una figura jurídica que ha evolucionado con el tiempo. En el siguiente apartado, se hará un breve recuento de los antecedentes de Régimen, con el objeto de entender de mejor manera la naturaleza y desarrollo de este mecanismo de tributación, para posteriormente entrar a la Reforma para 2010, materia de estudio del presente trabajo.

2. Antecedentes

El 18 de marzo y el 28 de abril de 1925, fueron publicadas las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta³⁵ y a su Reglamento, respectivamente. En este Reglamento, se encuentran contenidos los antecedentes más remotos de lo que hoy constituye el Régimen de Consolidación Fiscal.

³³ Álvarez, Alcalá Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010, p. 232.

³⁴ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 35.

³⁵ Dicha reforma representa la primera vez que se nombró a dicha Ley como “Ley del Impuesto sobre la Renta”, previo a dicha terminología, la Ley llevaba por nombre “Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas”, vigente hasta 1924.

Al respecto, en el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1925 se establecía que “cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta pero una relación de negocios tal que fusionen su contabilidad, su administración y liquidaran unidas sus operaciones, podrían hacer, siempre que demostraran ante la Secretaría de Hacienda que reúnen los requisitos anteriores, las declaraciones que exige la ley y su reglamento, comprendiendo en ellas el total de sus ingresos percibidos por dichas sociedades”.³⁶

Posteriormente, “en el año de 1940 se modificó el artículo reglamentario (que ya no era el artículo 4º sino el 5º) estableciendo lineamientos muy similares a los indicados, pero señalando que la presentación de una sola declaración, por todo el grupo, ya no era optativa sino obligatoria.”³⁷

Sin embargo, este régimen nunca llegó a operar en la práctica, debido quizá a la ausencia de reglas más claras y específicas. Finalmente, en 1951 el artículo mencionado fue derogado.³⁸

El 20 de junio de 1973, se publicó el *Decreto que Concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País*, el cual es considerado el punto de inicio de la figura conocida hoy en día como “Régimen de Consolidación Fiscal”.

³⁶ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 36.

³⁷ *Ídem.*

³⁸ *Ídem.*

El Decreto previamente señalado tenía por objeto estimular a las sociedades y unidades económicas que fomentaban el desarrollo industrial y turístico de México. Dichas unidades económicas se conformaban por “una sociedad de fomento y una o más sociedades promovidas”.³⁹

Al respecto, el artículo 3 del Decreto de referencia establecía que la sociedad de fomento (hoy conocida como “sociedad controladora”) era aquella sociedad anónima mexicana que, entre otros requisitos, su actividad se limitara a comprar y vender acciones o partes sociales, a otorgar o garantizar créditos destinados únicamente a las solicitudes promovidas y a prestarles servicios o efectuar estudios de promoción, ampliación o reestructuración, destinados exclusivamente a las sociedades promovidas existentes o que se deseara formar.

Por otro lado, el artículo 4 del Decreto de referencia establecía que tendría el carácter de sociedad promovida (hoy conocida como “sociedad controlada”) aquella respecto de la que la sociedad de fomento controle directa o indirectamente más del 50% de las acciones comunes.

Al respecto, conviene señalar la naturaleza y el objeto del *Decreto que Concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País*, los cuales pueden desprenderse de su apartado de “Considerandos”, en el cual se estableció textualmente lo siguiente:

“Que tanto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 13, como la Ley del Impuesto sobre la Renta en sus artículos 3º, fracción III y 17, consideran sujeto pasivo

³⁹ Arilla Vila, Manuel, *Derecho Fiscal y Económico de la Empresa (Manual de aplicación) Volumen I*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1981, p. 543.

de la relación jurídica tributaria a las unidades económicas por lo que, con fundamento en estos ordenamientos así como lo dispuesto por el artículo 19, fracción VII de la última Ley citada y conforme al principio de neutralidad fiscal, se otorga tratamiento similar a la empresa que se organiza en sucursales y a la que recurre al sistema de sociedades filiales; así como a los contribuyentes que enajenan acciones de las empresas que promueven a través de la Bolsa de Valores, con lo que prefieren organizarse en sociedades para lograr los mismos fines.

Que en ambas hipótesis el principio de neutralidad fiscal no se concibe en forma inerte, estático, como un simple dejar de hacer, sino comprometido con el reto de nuestro tiempo: el desarrollo que busca la participación de todos los sectores en el momento de la productividad y el reparto justiciero de sus frutos exigiéndose a las empresas que deseen utilizar incentivos fiscales, cumplan requisitos que garanticen la promoción de dicho desarrollo.”

Como podrá advertirse de la transcripción anterior, el Decreto en referencia fue creado con base en el principio de neutralidad del Derecho Fiscal, el cual prescribe la necesidad de establecer reglas fiscales que no influyan de manera determinante en las decisiones de negocios de las empresas, respecto de la forma de organizarse y realizar sus objetivos comerciales.

En este sentido, la neutralidad fiscal de dicho Decreto se concretó al establecer un tratamiento similar a la empresa que se organiza en sucursales y a la que recurre al sistema de sociedades filiales.

Así, el propósito de dicho Decreto fue establecer un régimen neutral de gravamen, ya que “permitió a las sociedades y unidades económicas que fomentaran el desarrollo industrial y turístico en el país sumar los resultados de las empresas del grupo integrando una sola base gravable que se determinaba restando a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas de todas las empresas del grupo para el pago

del impuesto sobre la renta, sin importar la participación que la empresa controladora tuviera en el capital de las empresas controladas.”⁴⁰

Posteriormente, en 1982, se estableció el Régimen de Consolidación Fiscal como es conocido actualmente, al incorporarse al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta el Capítulo IV denominado “De las sociedades mercantiles controladoras”.

Al respecto, en el artículo XXIII Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1982, se estableció el “régimen de transición” de la mecánica prevista en el Decreto previamente señalado al nuevo Régimen de Consolidación Fiscal:

“Las sociedades controladoras que sean de fomento en los términos del decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 20 de junio de 1973, podrán optar por consolidar en los términos del capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y para ello necesitan autorización de las autoridades fiscales, cuando la obtengan dejarán de gozar los beneficios y estímulos que establece el decreto a que se refiere este artículo. En ningún caso dichos beneficios y estímulos tendrán aplicación después del 31 de diciembre de 1983.”

A raíz de la inclusión del Régimen de Consolidación Fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya no sólo las empresas dedicadas al desarrollo industrial y turístico del país tendrían acceso a este régimen de tributación, sino que éste se convirtió en una opción para un número mayor de contribuyentes pertenecientes a una unidad económica, sin importar el rubro de sus actividades principales.

En el Régimen de Consolidación Fiscal vigente desde 1982, se establecía que la base sobre la cual debía pagarse el correspondiente impuesto sobre la renta se determinaría

⁴⁰ Labrador Goyeneche, Francisco Javier y Gerardo Penilla Guerrero, *op.cit.*, p. 36.

en función a la participación accionaria que detentara la sociedad controladora en una determinada sociedad controlada.

En este sentido, la mecánica para la determinación del resultado fiscal consolidado consideraba el resultado fiscal de cada una de las empresas controladas en proporción a la participación accionaria que detentara la sociedad controladora, así como su propio resultado fiscal.

Así, cuando se estableció el régimen de referencia, “la consolidación se realizaba al 100% de la participación accionaria que la sociedad tenedora (controladora) mantenía en el capital social de sus subsidiarias (controladas).”⁴¹

Asimismo, “para determinar la base del impuesto se neutralizaban ciertas operaciones realizadas entre las empresas del grupo, conocidas como Conceptos Especiales de Consolidación. Mientras que los dividendos pagados entre las sociedades del grupo, que no provenían de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta no causaban impuesto sobre la renta.”⁴²

Posteriormente, en el año de 1999, se efectuó una reforma muy significativa al Régimen de Consolidación Fiscal, la cual incluyó modificaciones importantes en la determinación y entero del impuesto derivado de la determinación del resulta fiscal consolidado.

⁴¹ Hernández Linares, José Alfredo, *Consolidación Fiscal Impuesto sobre la Renta Diferido*, Themis, México, 2010, p.4.

⁴² *Ídem.*

Al respecto, una modificación de especial importancia fue la incorporación del concepto “participación consolidable”, la cual equivale a la participación accionaria que detenta la sociedad controladora respecto del capital social de una sociedad controlada en un determinado ejercicio fiscal, ya sea en forma directa o indirecta.

Con la introducción del concepto previamente señalado, la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal en 1999 limitó la determinación del resultado fiscal consolidado únicamente al 60% del resultado fiscal de las sociedades controladas.

Esta modificación disminuyó la neutralidad fiscal que pretendía el Régimen de Consolidación de Fiscal, “puesto que al consolidar en una participación (denominada participación consolidable) equivalente al 60% de la participación accionara, se estarán desconociendo las utilidades o pérdidas de la controlada de que se trate en una cantidad equivalente al 40% de la participación accionaria, aun cuando las mismas también pertenecen a la controladora”.⁴³

Derivado de lo anterior, a partir de la reforma en comento, “los pagos provisionales a cargo de las sociedades controladas debían entregarse directamente al Fisco por cada sociedad controlada y el impuesto sobre la renta del ejercicio, en la participación consolidables del 60% (disminuidos los pagos provisionales), se entregaba a la sociedad controladora, en tanto que el impuesto correspondiente a la participación no consolidable se enteraba al fisco”.⁴⁴

⁴³ Cárcamo Sabido, Layda, *Descripción y Análisis Crítico de la Consolidación Fiscal en 1999*, Themis, México, 1999, p. 5.

⁴⁴ Hernández Linares, José Alfredo, *op.cit.*, p. 5.

Como excepción a la determinación del resultado fiscal consolidado al 60% de la participación consolidable, las disposiciones incorporadas a partir de 1999 establecieron “el concepto de controladoras puras, sociedades que continuaban consolidando al 100%, a diferencia de las que no tenían tal carácter, quienes al igual que todas las sociedades controladas, consolidaban al 60%.”⁴⁵

Al respecto, las controladoras puras “son aquellas en las que al menos el 80% de sus ingresos provienen de operaciones realizadas con sus controladas, así como de la enajenación de acciones, intereses y ganancias en operaciones financieras derivadas de capital obtenidas de personas ajenas al grupo que consolida, debiendo también considerarse ingresos los dividendos que perciban dichas sociedades controladoras.”⁴⁶

Asimismo, en la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 1999, destaca la modificación consistente en la incorporación del concepto de “impuesto diferido”, así como la mecánica para la determinación y entero de dicho impuesto.

La modificación referida en el párrafo anterior fue introducida en el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalando lo siguiente:

“**Artículo 57-A.** Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

(...)

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

⁴⁵ *Íbidem*, p. 4.

⁴⁶ Cárcamo Sabido, Layda, *op.cit.*, p. 9.

La modificación contenida en el párrafo del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1999 implicó una modificación sustancial al Régimen de Consolidación Fiscal.

Ello, pues la neutralidad característica en las operaciones realizadas entre las empresas que conforman el grupo adherido al Régimen de Consolidación Fiscal fue limitada a la actualización de los supuestos jurídicos de desincorporación de alguna sociedad controlada, la desconsolidación del grupo, la enajenación de acciones de una sociedad controlada fuera del grupo fiscal y la reversión de pérdidas que una sociedad controlada no hubiere podido amortizar en lo individual, pero que fue considerada para la determinación del resultado fiscal consolidado.

En efecto, “el régimen de las pérdidas fiscales generadas a nivel individual y aplicadas en el resultado fiscal consolidado cambió, de manera que tal aplicación dejó de ser definitiva y pasó a estar condicionada a que la pérdida fiscal individual fuera agotada por la sociedad que la generó dentro del plazo de 10 años.”⁴⁷

“Así, si una pérdida individual fue restada en la consolidación, pero a la controlada que la generó le caduca el derecho a disminuir de las utilidades fiscales de los diez ejercicios siguientes, por no haber generado utilidades fiscales en dichos diez ejercicios de las cuales disminuir la pérdida fiscal en cuestión, su importe lo suma la sociedad controladora a la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que la sociedad

⁴⁷ Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p. 33.

controladora o controlada pierde el derecho a disminuir la pérdida fiscal”⁴⁸, dicho procedimiento es conocido como *reversión de pérdidas*.

En este sentido, a partir de la reforma de 1999, se introdujo la obligación para los grupos adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal de pagar el impuesto que les hubiere correspondido enterar de forma individual, esto es, como si no hubieren pertenecido a dicho Régimen.

Derivado de lo anterior, a partir de 1999, los grupos de empresas que tributaran bajo el Régimen de Consolidación adquirieron la obligación de determinar y enterar el impuesto sobre la renta que se hubiere diferido, siempre y cuando se actualizaran los supuestos de desconsolidación del grupo, desincorporación de alguna sociedad controlada, enajenación de acciones a sujetos ajenos al grupo y cuando una sociedad hubiera perdido en lo individual el derecho a amortizar una pérdida.

Posteriormente, en el año de 2002, el Régimen de Consolidación Fiscal vuelve a ser modificado. En este sentido, “desaparece el concepto de controladoras puras, por lo que todas las sociedades consolidan al 60% y se eliminan, salvo ejercicio del grupo respecto de operaciones celebradas hasta 2001, los Conceptos Especiales de Consolidación.”⁴⁹

En el año de 2005, se reformó nuevamente el Régimen de Consolidación Fiscal. El principal cambio consistió en la supresión de la limitante respecto de la participación

⁴⁸ Koller Lucio, Carl E., *Estudio del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Casos de Desincorporación, Desconsolidación y Determinación del Impuesto Diferido*, Themis, México, 2011, p.6.

⁴⁹ Hernández Linares, José Alfredo, *op.cit.*, p. 5.

consolidable (60%), retomando el criterio de la aplicación de la participación accionaria para la determinación del resultado fiscal consolidado.

Derivado de lo anterior, “nuevamente se establece el esquema de que los pagos provisionales e impuesto sobre la renta del ejercicio a cargo de las sociedades controladas fluían de éstas a la controladora que pagaba al fisco las cantidades correspondientes al impuesto consolidado”.⁵⁰

Una vez señalados los principales antecedentes del Régimen de Consolidación Fiscal, me parece necesario, previamente a entrar al estudio de la Reforma a dicho régimen para 2010, analizar las principales reglas del Régimen de Consolidación Fiscal vigentes hasta la publicación de dicha reforma.

3. Régimen de Consolidación Fiscal vigente hasta 2009 (régimen anterior).

El Régimen de Consolidación Fiscal se encuentra previsto en el Capítulo VI “Del Régimen de Consolidación Fiscal” del Título II “De las personas morales” de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El grupo de empresas susceptible de tributar bajo el Régimen de Consolidación Fiscal debe estar formado por una empresa denominada *controladora*, la cual debe ser tenedora, directa o indirectamente, de más del 50% de las acciones con derecho a voto de sus empresas subsidiarias, denominadas sociedades *controladas*.

⁵⁰ *Ídem.*

Al respecto, el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que sociedades pueden ser consideradas como *controladoras* en relación con el Régimen de Consolidación Fiscal:

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

- I. Que se trate de una sociedad residente en México.
- II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.
- III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.

La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 68 de esta Ley. Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la sociedad controladora en el ejercicio.

(...)”

Con base en el artículo previamente transcrito, es posible señalar que una persona moral podrá ser considerada como empresa *controladora* si se trata de una sociedad residente en México⁵¹, la cual posea directa o indirectamente más del 50% de las acciones con derecho a voto del resto de las sociedades pertenecientes al grupo adherido al Régimen de Consolidación Fiscal.

Asimismo, el artículo de referencia establece que en ningún caso más del 50% de las acciones con derecho a voto de la empresa *controladora* podrán ser propiedad de otra u

⁵¹ El artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establece que se consideran residentes en territorio nacional a las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

Como se señaló líneas atrás, en el Régimen de Consolidación Fiscal, la empresa *controladora* es tenedora, directa o indirectamente, de más del 50% de las acciones con derecho a voto de sus empresas subsidiarias, las cuales son denominadas empresas *controladas*.

Al respecto, el artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece qué sociedades pueden ser consideradas como *controladas* en relación con el Régimen de Consolidación Fiscal:

“**Artículo 66.** Para los efectos de esta Ley se consideran sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.”

A partir del precepto referido, es posible señalar que en el Régimen de Consolidación Fiscal, las empresas *controladas* serán aquellas respecto de las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, de forma directa o indirecta, de la sociedad denominada *controladora*.

Asimismo, conviene señalar el contenido del artículo 67 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece las características de las sociedades que no pueden ser consideradas controladoras ni controladas para efectos del Régimen de Consolidación Fiscal:

“**Artículo 67.** No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:

- I. Las comprendidas en el Título III de esta Ley.
- II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 8o. de esta Ley componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.
- III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.
- IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.
- V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
- VI. Las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.
- VII. Las asociaciones en participación a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.”

Del artículo previamente transcrito, se desprende que las personas morales sin fines de lucro, las que componen el sistema financiero⁵² y sociedades de inversión, las residentes en el extranjero, las que se encuentren en procedimiento de liquidación, las sociedades y asociaciones civiles, las cooperativas, las personas morales que tributen bajo el régimen simplificado y las asociaciones en participación no podrán ser consideradas empresas controladoras ni controladas para efectos del Régimen de Consolidación Fiscal.

Una vez que el grupo de empresas cumpliera con las características hasta ahora señaladas, deberá reunir, además, los requisitos previstos en el artículo 65 de la Ley del

⁵² El tercer párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el sistema financiero, para efectos de dicha Ley, se compone por se compone por el Banco de México, las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero, sociedades financieras de objeto múltiple (con algunas particularidades).

Impuesto sobre la Renta para comenzar a determinar su resultado fiscal consolidado.

Dicho artículo dispone lo siguiente:

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

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

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

En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 de esta Ley. En el caso de no manifestar alguna de las sociedades controladas cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar en la fecha en que se presente la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá sus efectos. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable en el caso en que la sociedad controladora no manifieste dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar a la fecha en que se presente dicha solicitud. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 9o-A de esta Ley.

La autorización a que se refiere esta fracción será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con autorización del Servicio de Administración Tributaria y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte el mismo.

II. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación. Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.”

El artículo previamente transcrito establece que podrá llevarse a cabo la determinación de un mismo resultado fiscal conforme al Régimen de Consolidación Fiscal, siempre

que la empresa controladora obtenga la autorización del Servicio de Administración Tributaria para tributar conforme a dicho régimen.

En la solicitud de la autorización para tributar conforme al Régimen de Consolidación Fiscal deberán señalarse la totalidad de las empresas que conformarán el grupo sujeto a dicho régimen, es decir, deberá especificarse la empresa controladora y la totalidad de las empresas controladas.

Asimismo, es indispensable que el grupo que tributará en apego al Régimen de Consolidación Fiscal dictamine sus estados financieros para efectos fiscales por contador público durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación⁵³.

Una vez obtenida la autorización para tributar conforme al Régimen de Consolidación Fiscal, el grupo de empresas tributará como si fuera un solo contribuyente, integrando las utilidades o pérdidas fiscales de las diversas empresas que conforman el grupo para determinar un solo resultado fiscal, lo cual permite que las pérdidas que en su caso sufrieran algunas empresas del grupo en un determinado ejercicio fiscal se amorticen en el mismo ejercicio contra las utilidades que en su caso obtuvieran otras empresas integrantes del grupo.

⁵³ El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece en su fracción I que el contador público que dictamine debe estar registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, señalando que el registro correspondiente sólo lo podrán obtener las personas de nacionalidad mexicana con título de contador público y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la Secretaría de Educación Pública cuando menos tres años previos a la presentación de la solicitud de registro como contador público certificado para dictaminar. Por otro lado, en la fracción III del artículo en comento se señala que el contador público deberá emitir, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigna, bajo protesta de decir verdad, los datos señalados en el artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En relación con la mecánica para la determinación de un solo resultado fiscal para el grupo de empresas adherido al Régimen de Consolidación Fiscal, debe señalarse que dicha determinación se calculará conforme a la *participación consolidable* de cada empresa controlada.

Al respecto, el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para efectos del Régimen de Consolidación Fiscal, la *participación consolidable* será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de que se trate, ya sea en forma directa o indirecta.

Una vez señalado lo anterior, la mecánica a seguir en el Régimen de Consolidación Fiscal para la determinación del resultado fiscal del ejercicio se encuentra prevista en el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual hasta 2009 establecía lo siguiente:

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

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

I. Se obtendrá la utilidad o la pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente:

a) Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.

b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el mismo la sociedad controlada de que se trate.

c) Según sea el caso, sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere la sociedad controladora en el ejercicio en el que comience a consolidar en los términos de este Capítulo, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal a que se refiere este inciso.

d) Sumará o restará, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdida fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción.

e) Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas en los términos del artículo 66 de esta Ley, que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, obtenidas por la sociedad controladora, siempre que se cumplan con los requisitos señalados en la fracción XVII, incisos a), b), c) y d) del artículo 32 de esta Ley.

Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones por la sociedad controladora emitidas por sociedades que no sean sociedades controladas, únicamente se disminuirán de las utilidades que por el mismo concepto obtenga la sociedad controladora provenientes de acciones emitidas por sociedades no controladas, cumpliendo con lo establecido en la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

En ningún caso la sociedad controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas referidas en los párrafos anteriores.

Los conceptos señalados en los incisos anteriores de esta fracción, se sumarán o se restarán en la participación consolidable.

Para los efectos de este Capítulo, la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 100%.

Para calcular las modificaciones a las utilidades o a las pérdidas fiscales, de las sociedades controladas de ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, cuando la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de una sociedad controlada cambie de un ejercicio a otro, se dividirá la participación accionaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada durante el ejercicio en curso entre la participación correspondiente al

ejercicio inmediato anterior. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a cada uno de los ejercicios mencionados; el cociente que se obtenga será el que se aplicará a las utilidades o a las pérdidas fiscales, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, incluidas en las declaraciones de los ejercicios anteriores, y al impuesto que corresponda a estos ejercicios, en los términos del artículo 75 de esta Ley.

II. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

(...)”

Del artículo previamente transcrito, se desprende la forma en la que habrá de determinarse el resultado fiscal consolidado:

1. Sumará las utilidades fiscales de las sociedades controladas. (Según participación consolidable)
2. Restará las pérdidas fiscales de las sociedades controladas. (Según participación consolidable)
3. Restará las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de las sociedades controladas. (Primer año cálculo resultado fiscal consolidado o incorporación al grupo)
4. Sumará su propia utilidad o pérdida fiscal.
5. Restará sus propias pérdidas fiscales de ejercicios anteriores. (Primer año cálculo resultado fiscal consolidado)

La mecánica previamente referida puede verse esquematizada de la siguiente forma:

Determinación del resultado fiscal consolidado

+ Utilidades fiscales del ejercicio de sociedades controladas
- Pérdidas fiscales del ejercicio de controladas
+/- Utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de la sociedad controladora
- Pérdidas fiscales de sociedades controladas y sociedad controladora previas a la incorporación al Régimen de Consolidación Fiscal.
- Pérdidas fiscales en venta de acciones de sociedades controladas incurridas
+ Pérdidas fiscales en venta de acciones de controladas amortizadas
+/- Modificaciones a elementos de utilidad o pérdida consolidada
= Utilidad o pérdida fiscal consolidada
- Pérdidas consolidadas de ejercicios previos (sólo si existe utilidad fiscal)
= Resultado Fiscal Consolidado (a la cantidad obtenida se aplica la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a efecto de obtener el impuesto del ejercicio)

En relación con lo anterior, el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009, establecía que el impuesto que se hubiere diferido con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado, se enterará 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 de empresas.

Al respecto, el referido artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009, establecía lo siguiente:

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

(...)

El impuesto 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 al grupo, en términos de este Capítulo.

Las sociedades controladoras y las sociedades controladas que consoliden estarán a lo dispuesto en las demás disposiciones de esta Ley, salvo que expresamente se señale un tratamiento distinto en este Capítulo.

El impuesto que resulte conforme al segundo párrafo de este artículo se adicionará o se disminuirá con la modificación al impuesto de ejercicios anteriores de las sociedades controladas en las que haya variado la participación accionaria de la sociedad controladora en el ejercicio, calculada en los términos del segundo y tercer párrafos del artículo 75 de esta Ley.”

En este sentido, del artículo previamente transcrito se desprende que el impuesto que se hubiera diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado se enterará únicamente 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 al grupo.

Por otro lado, en relación también con la determinación del impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado así como del surgimiento de la obligación del pago del mismo, el segundo y tercer párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009 establecen lo siguiente en materia de aplicación y disminución de pérdidas fiscales:

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

(...)

II. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61 de esta Ley, y que en los términos del primer párrafo del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

Las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que en los términos del inciso e) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o que se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.”

Del artículo transcrito, es posible advertir que las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse en lo individual por la sociedad que las generó de su propia utilidad fiscal en los diez ejercicios siguientes a que se generó, y que ésta haya sido utilizada para determinar el resultado fiscal consolidado, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas.

En este sentido, el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que “si alguna pérdida fiscal individual se extingue en virtud de no haber sido aplicada contra utilidades fiscales individuales durante el plazo de 10 años señalado en el artículo 61, el

efecto de disminución de la base fiscal consolidada que tales pérdidas tuvieron en el ejercicio en que se generaron y subieron a la consolidación fiscal debe revertirse hasta por el importe de la pérdida que se extinguió por el transcurso del tiempo.”⁵⁴

Por otro lado, el referido artículo establece que las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar el resultado fiscal consolidado, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas, esto es, en el plazo de 10 ejercicios fiscales según lo previsto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En otras palabras, el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que “la sociedad controladora debe neutralizar en la base del impuesto consolidado el efecto de disminución del tributo que, en ejercicios anteriores, tuvieron las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas cuando tales pérdidas caducan al no haberse generado ingresos a nivel individual en cantidad suficiente para absorberlas”.⁵⁵

Por otro lado, cabe señalar que hasta el año 2001, la Ley del Impuesto sobre la Renta entonces vigente permitía la aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación para la determinación del resultado fiscal consolidado; sin embargo, a partir de 2002 se eliminó esa posibilidad, por lo cual, mediante el Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se determinó lo siguiente:

⁵⁴ Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p. 122.

⁵⁵ *Ibidem.*, p. 126.

“Artículo Segundo.

(...)

XXXIII. Las sociedades controladoras que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hayan determinado conceptos especiales de consolidación en los términos de las fracciones I, III y V del artículo 57-F y de las fracciones I, II y IV del artículo 57-G, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán reconocer las operaciones que dieron origen a dichos conceptos especiales de consolidación como efectuadas con terceros al 31 de diciembre de 2001, como si se tratara de una desincorporación, en los términos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y demás disposiciones aplicables vigentes hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las sociedades controladoras podrán continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, incluyendo las modificaciones a los mismos, únicamente por las operaciones correspondientes a ejercicios anteriores a la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta en tanto los bienes que dieron origen a dichos conceptos no sean enajenados a personas ajenas al grupo, en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y demás disposiciones aplicables vigentes hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, según sea el caso, los sumarán o restarán para obtener el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del ejercicio, a que se refiere el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(...)”

Con base en el artículo previamente transcrito, es posible señalar que las empresas que hubieren optado por la opción contenida en el segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrían continuar determinando los Conceptos Especiales de Consolidación, (únicamente por las operaciones anteriores a 2002), hasta en tanto los bienes que dieron origen a dichos conceptos no sean enajenados a personas ajenas al grupo, se desincorporara la empresa que generó dicho concepto o se desconsolidara el grupo.

En otro concepto respecto de la obligación de pago del impuesto diferido, derivado de que, como se señaló anteriormente, las empresas que conforman el grupo en consolidación son consideradas como un solo contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta, la distribución de dividendos que se efectúe entre sociedades del mismo grupo, no se encuentra gravada.

Al respecto, el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009, establecía lo siguiente:

“**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.

No se causará el impuesto en los momentos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando lo previsto en el mismo se derive de operaciones entre empresas del grupo que consolida, salvo en el caso de desincorporación causado por fusión a que se refiere el octavo párrafo del artículo 71 de esta Ley.”

En este sentido, es posible advertir del artículo referido que la distribución de dividendos que se efectúe entre sociedades del mismo grupo sujeto al Régimen de Consolidación Fiscal no causará impuesto sobre la renta 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.

Una vez señalado lo anterior, es importante hacer énfasis en el hecho de que, con base en las disposiciones vigentes hasta 2009 previamente señaladas, los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación no estaban obligados al pago del impuesto diferido o no lo habían causado por los siguientes conceptos:

- Aplicación inmediata de pérdidas fiscales de sociedades del grupo de empresas.
- Aplicación de pérdidas en venta de acciones de sociedades del grupo de empresas.
- Distribución de dividendos entre sociedades del grupo de empresas.

- Aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación derivados de las operaciones efectuadas entre empresas del grupo.

En este sentido, el impuesto diferido derivado de los conceptos previamente señalados (o no causado en el caso de distribución de dividendos) no generaba una obligación de pago, sino hasta que se actualizaran determinados supuestos, los cuales como se señaló, hasta 2009, eran los siguientes:

- Desconsolidación del grupo.
- Desincorporación del grupo de la sociedad controlada correspondiente.
- Reducción de la participación accionaria en la sociedad controlada correspondiente.
- Enajenación de acciones de la sociedad controlada correspondiente.
- Pérdida del derecho a aplicar las pérdidas fiscales y las pérdidas en venta de acciones en lo individual por la sociedad correspondiente.
- Enajenación del bien que generó el Concepto Especial de Consolidación a un tercero ajeno al grupo de empresas.

En este sentido, “dependiendo el motivo que origine la causación del impuesto, se estará a lo dispuesto por la disposición aplicable, esto es: artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de la desincorporación de una entidad o la desconsolidación del grupo, cuya aplicación dará lugar al pago del impuesto sobre la renta diferido, artículo 73, para el caso de la enajenación parcial o total de las acciones de una de la sociedades controladas, que dará lugar al pago del impuesto sobre la renta diferido cuando dicha sociedad hubiera distribuido dividendos contables, al igual que lo previsto

en el artículo 75, en el caso de disminución de la participación accionaria de la sociedad que hubiera distribuido dividendos contables.”⁵⁶

En relación con lo anterior, conviene hacer énfasis y evidenciar que el impuesto sobre la renta derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado en el que se hubieren aplicado los conceptos previamente señalados, al amparo de las disposiciones vigentes hasta 2009, “no se difiere de forma indefinida, sino que se pagará, atendiendo al concepto de que se trate, en la medida que el grupo se ubique en alguno de los supuestos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para tal efecto”⁵⁷, los cuales fueron previamente referidos.

Por otro lado, conviene señalar que una vez que el grupo de empresas comience a tributar bajo el Régimen de Consolidación Fiscal, deberá permanecer adherido a dicho régimen por un periodo mínimo de 5 ejercicios fiscales a partir del ejercicio en que comenzó a determinar el impuesto sobre la renta de forma consolidada.

Una vez concluido el periodo de 5 ejercicios fiscales señalado en el párrafo anterior, el grupo de empresas puede elegir entre desconsolidar para efectos fiscales el grupo de empresas o continuar tributando bajo dicho régimen durante el tiempo que considere necesario.

En caso de optar por salir del Régimen de Consolidación Fiscal, deberá solicitar la autorización de desconsolidación correspondiente ante el Servicio de Administración

⁵⁶ Hernández Linares, José Alfredo, *op.cit.*, p. 6.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 8.

Tributaria, y deberá seguir bajo el régimen de referencia hasta en tanto no le sea autorizado el proceso de desconsolidación por las autoridades hacendarias.

Por otra parte, otra forma de conclusión del Régimen de Consolidación Fiscal puede derivarse de la actualización de alguno de los supuestos siguientes:

- a) Dejar de cumplir con alguno de los requisitos establecidos en el capítulo que regula el Régimen de Consolidación Fiscal.
- b) No incorporar en la determinación del resultado fiscal consolidado a una empresa que represente el 3% o más del valor total de los activos del grupo de empresas.
- c) No incorporar a dos o más sociedades cuyos activos represente el 6% o más del valor total de los activos del grupo de empresas.
- d) Incorporar en la determinación del resultado fiscal consolidado las pérdidas o utilidades de una sociedad que no cumpla con los requisitos para ser considerada como sociedad controlada.
- e) Cuando se desincorporen una o varias sociedades que en lo individual o en conjunto representen el 85% o más del valor de los activos del grupo de empresas.
- f) No contar con los registros especiales de consolidación.

En caso de actualizarse alguno de los supuestos previamente mencionados o una vez que haya sido autorizada la desconsolidación fiscal del grupo de empresas, la sociedad

controladora está obligada a determinar y enterar el impuesto sobre la renta que se hubiere diferido a lo largo del periodo que duró la consolidación fiscal. La cantidad que resulte de dicha determinación, debe ser enterado dentro de los cinco meses siguientes a que surta efectos la desconsolidación fiscal del grupo.

Finalmente, respecto del supuesto de desincorporación de una sociedad controlada, resulta conveniente señalar que dicha circunstancia se actualiza cuando dicha sociedad controlada deje de cumplir con alguno de los requisitos previstos para considerarla con ese carácter, cuando adquiera el carácter de sociedad fusionada, y cuando se encuentre en suspensión de actividades.

A raíz de la actualización de la figura de desincorporación, la sociedad controlada se encontrará obligada a cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual; mientras que la sociedad controladora deberá dar aviso a las autoridades hacendarias de la desincorporación, así como presentar una declaración complementaria en la que se refleje los efectos de dicha desincorporación.

Una vez señalado el conjunto de reglas y características del Régimen de Consolidación Fiscal vigente hasta 2009, se abordará el estudio de las reglas generales del Régimen de Consolidación Fiscal actual, para posteriormente señalar las principales modificaciones que fueron introducidas a raíz de la reforma que constituye el objeto de estudio del presente trabajo.

Capítulo III. Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal vigente a partir de 2010

(Régimen actual)

1. Reglas generales en el Régimen Actual de Consolidación Fiscal

En relación con las características formales del Régimen de Consolidación Fiscal, la reforma para 2010 no trajo modificaciones importantes.

Tal como se establecía previo a la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal vigente hasta 2009, para adherirse a dicho régimen es necesario que la sociedad controladora sea una sociedad residente en México, 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, que en ningún caso más del 50% de sus acciones sean propiedad de otra sociedad, salvo que sea una sociedad con el que tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

Por otro lado, las sociedades controladas serán aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas de una sociedad controladora.

Cabe señalar que, de la misma forma, se mantuvieron los criterios de calificación para adherirse al Régimen de Consolidación Fiscal, consistentes en que la sociedad controladora y las sociedades controladas no sean personas morales sin fines de lucro, que no pertenezcan al sector financiero, que no sean residentes en el extranjero, aun

cuando cuenten con establecimiento permanente en el país, no deben encontrarse en proceso de liquidación, no pueden ser sociedades o asociaciones civiles, ni sociedades cooperativas, ni aquellas sociedad que se encuentren dentro del régimen simplificado.

Asimismo, en cuanto a los requisitos para que el grupo de empresas comience a determinar su resultado fiscal de forma consolidada, estos se mantuvieron en la Ley vigente a partir de 2010, consistentes en contar con la autorización del Servicio de Administración Tributaria para determinar su resultado fiscal consolidado, así como dictaminar sus estados financieros por un contador público certificado.

Ahora bien, la mecánica prevista en el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar el resultado fiscal consolidado se mantuvo similar a la establecida antes de la reforma para 2010.

Derivado de la importancia de dicho procedimiento, es conveniente señalar de nueva cuenta la mecánica que deberá seguir la sociedad controladora para determinar su resultado fiscal:

Determinación del resultado fiscal consolidado

+ Utilidades fiscales del ejercicio de sociedades controladas
- Pérdidas fiscales del ejercicio de controladas
+/- Utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de la sociedad controladora
- Pérdidas fiscales de sociedades controladas y sociedad controladora previas a la incorporación al Régimen de Consolidación Fiscal.
- Pérdidas fiscales en venta de acciones de sociedades controladas incurridas
+ Pérdidas fiscales en venta de acciones de controladas amortizadas

+/- Modificaciones a elementos de utilidad o pérdida consolidada
= Utilidad o pérdida fiscal consolidada
- Pérdidas consolidadas de ejercicios previos (sólo si existe utilidad fiscal)
= Resultado Fiscal Consolidado (a la cantidad obtenida se aplica la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a efecto de obtener el impuesto del ejercicio)

Ahora bien, derivado de la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal vigente a partir de 2010, 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 hubiere pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Para lograr lo anterior, la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal incorporó el artículo 70-A, el cual establece lo siguiente:

“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 empieza a ejercer la opción citada.

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

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

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

El impuesto diferido que se determine conforme 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.”

Con base en lo anterior, es posible advertir que a partir de la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, aun cuando no se hubieren actualizado alguno de los supuestos que daban lugar al entero del impuesto diferido, éste deberá enterarse cada ejercicio fiscal por la sociedad controladora.

En efecto, “conforme a las nuevas reglas, las sociedades controladoras deben determinar el impuesto diferido que se hubiere generado con motivo de la consolidación fiscal en el sexto ejercicio inmediato anterior, pagándolo al fisco federal a lo largo de cinco años mediante un esquema de pagos fraccionados”.⁵⁸

En este sentido, el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las sociedades controladoras deberán enterar en cada ejercicio fiscal el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba efectuar el entero que no se hubiere pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba efectuar el pago.

Asimismo, dicho artículo establece que para el entero del impuesto diferido precisado en el párrafo anterior, las sociedades controladoras aplicarán el procedimiento previsto por el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o podrán optar por lo establecido en el artículo 71-A de la misma ley.

⁵⁸ Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p. 166.

En este sentido, en términos del artículo 70-A referido, el impuesto diferido a pagar será la suma del impuesto determinado conforme a los artículos 71 o 71-A y 78, párrafos segundo o tercero, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, cabe señalar que, de manera específica, la fracción VI del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en relación con el entero del impuesto diferido correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005 a que se refiere el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, la sociedad controladora podrá elegir entre aplicar el procedimiento previsto en el artículo 71 de la citada Ley, o podrá optar por lo dispuesto en la fracción VIII de dicha disposición transitoria.

A partir de lo anterior, es posible advertir que para la determinación del impuesto diferido que resulte de los ejercicios anteriores a 2005, los contribuyentes podrán aplicar dos mecánicas: i) el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, el correspondiente al caso de desincorporación y desconsolidación, o ii) podrán aplicar el procedimiento opcional contenido en la fracción VIII de Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de dicha Ley, según se expone a continuación.

Por otro lado, para la determinación del impuesto diferido que resulte de los ejercicios posteriores a 2005, los contribuyentes podrán aplicar dos mecánicas: i) el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual como ya se

señaló es el correspondiente al caso de desincorporación y desconsolidación, o ii) el procedimiento previsto en el artículo 71-A de la misma Ley.

A efecto de ilustrar de mejor forma las opciones que tienen las sociedades controladoras para calcular y enterar el impuesto diferido, según éste corresponda a ejercicios previos o posteriores a 2005, se incluye el siguiente esquema:

Determinación impuesto diferido a partir de 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal			
Ejercicios anteriores a 2005		Ejercicios posteriores a 2005 (sexto ejercicio inmediato anterior)	
Opción entre:		Opción entre:	
Artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	Fracciones VII, VIII y IX del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias.	Artículo 71 Ley del Impuesto sobre la Renta	Artículo 71-A y 78 De la Ley del Impuesto sobre la Renta

En este sentido, en relación con la determinación del impuesto diferido correspondiente a los ejercicios anteriores y posteriores a 2005, así como a los casos de desincorporación y desconsolidación, el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

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

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad

que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos sexto y séptimo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.3889. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se 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.

Sexto párrafo (Se deroga).

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.”

Con base en lo dispuesto por el artículo transcrito, se puede advertir que la sociedad controladora calculará los efectos de la desincorporación al ejercicio inmediato anterior, para lo cual sumará o restará a la utilidad o pérdida fiscal consolidada, según sea el caso, los siguientes conceptos: a) las pérdidas fiscales que la sociedad controlada que se desincorpora tenga pendientes por amortizar en lo individual; b) los dividendos que la sociedad controlada haya pagado a otras sociedades del grupo de empresas y que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN); c) las pérdidas en venta de acciones sufridas por sociedades controladas; d) la comparación del Registro de la Utilidad Fiscal Neta (RUFIN) de las sociedades controladas con el registro de la Utilidad Fiscal Neta Consolidada (RUFINCO); y e) la comparación del saldo de la

CUFIN de las sociedades controladas con el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada (CUFINCO).

Al respecto, cabe hacer énfasis en el sentido de que el artículo 71 antes analizado prevé el procedimiento para el pago del impuesto diferido para los casos de desincorporación de una sociedad controlada y para la desconsolidación del grupo de empresas, y que, sin embargo, las reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal señala que dicho procedimiento deberá aplicarse para el cálculo del impuesto diferido en cada ejercicio fiscal, esto es, dicho artículo, aún cuando se está diseñado para los casos de desincorporación o desconsolidación, deberá ser aplicado por los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal en cada ejercicio fiscal, aun cuando continúen determinando su resultado fiscal de forma consolidada.

Ahora, en relación con la determinación del impuesto diferido correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, el Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus fracciones VII, VIII y IX, establece lo siguiente:

“Artículo Cuarto. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

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 del 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.

(...)"

De lo dispuesto por el artículo transitorio previamente transcrito, es posible advertir que, en términos generales, el procedimiento que prevé para determinar el impuesto sobre la renta diferido es similar al previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta previamente estudiado, ello, en relación con la reversión a nivel consolidado la amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y por enajenación de acciones que no se hayan disminuido a nivel individual, así como respecto de la comparación del

registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y el de la sociedad controladora con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.

Sin embargo, el Artículo Cuarto referido, a diferencia de artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece para la determinación del impuesto diferido la inclusión de las pérdidas fiscales aplicadas con anterioridad a 1999, considera los efectos fiscales de los conceptos especiales de consolidación a partir de 1999 y realiza una comparación entre la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) y la comparación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida Consolidada (CUFINRECO).

Asimismo, el artículo Cuarto Transitorio de referencia establece que el entero del impuesto diferido a correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005, y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, se deberá efectuar en cinco ejercicios fiscales por la sociedad controladora en pagos fraccionados, a saber, 25% en junio de 2010, 25% en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio de 2011, 20% en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio de 2012 y 15% en cada una de las fechas en que deban presentarse las declaraciones de consolidación de los ejercicios de 2013 y 2014.

Ahora, en relación con la determinación del impuesto diferido correspondiente a los ejercicios posteriores a 2005, esto es, para la determinación del impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, el artículo 71-A, incorporado a partir de la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010, así como el artículo 78, segundo y tercer párrafos, establecen lo siguiente:

“**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.

(...)

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.

(...)”

De lo previsto por lo artículo en los artículos 71-A y 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede advertir que el procedimiento que prevén consiste esencialmente en revertir a nivel consolidado la amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y por enajenación de acciones que no se hayan disminuido a nivel individual, calcular el impuesto correspondiente por los dividendos distribuidos entre sociedades del grupo de empresas que no provengan de la CUFIN y hacer comparaciones de los registros de CUFINES individuales y de CUFINCO, asimismo, la reversión de las pérdidas fiscales

a nivel consolidado se tomará en consideración al momento de realizar la comparación de los registros de CUFIN y de CUFINCO.

Ahora bien, el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el impuesto diferido determinado conforme a los artículos 71 ó 71-A y 78, párrafos segundo o tercero de dicha Ley, se enterará en cinco ejercicios fiscales: 25% en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido, . 25% en el segundo ejercicio fiscal, 20% en el tercer ejercicio fiscal y 15% en el cuarto y quinto ejercicios fiscales.

Con base en lo anterior, cabe resaltar una vez más, que las nuevas reglas introducidas a partir de la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010, obligan al grupo de empresas a enterar el impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal de forma consolidada, aplicando para su determinación una mecánica equivalente a la que se habría utilizado de no haber tributado bajo dicho Régimen, sin considerar que se hubiere actualizado alguno de los supuestos previstos en ley para tal efecto.

Al respecto, cabe recordar los conceptos por los cuales, respecto de la determinación del resultado fiscal consolidado, las sociedades controladoras no estaban obligadas al pago del impuesto diferido o no lo habían causado:

- Aplicación de pérdidas fiscales de sociedades del grupo de empresas.
- Aplicación de pérdidas en venta de acciones de sociedades del grupo de empresas.
- Distribución de dividendos entre sociedades del grupo de empresas.

- Aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación derivados de las operaciones efectuadas entre empresas del grupo.

Ahora bien, con anterioridad a la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010, respecto del impuesto diferido derivado de los conceptos previamente señalados (o no causado en el caso de distribución de dividendos) no existía obligación de pago hasta que se actualizaran determinados supuestos, consistentes en:

- Desconsolidación del grupo.
- Desincorporación del grupo de la sociedad controlada correspondiente.
- Reducción de la participación accionaria en la sociedad controlada correspondiente.
- Enajenación de acciones de la sociedad controlada correspondiente.
- Pérdida del derecho a aplicar las pérdidas fiscales y las pérdidas en venta de acciones en lo individual por la sociedad correspondiente.
- Enajenación del bien que generó el Concepto Especial de Consolidación a un tercero ajeno al grupo de empresas.

En este sentido, es claro que los supuestos para que se enterara (o causara) el impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado estaban previstos en las disposiciones vigentes hasta 2009 y, sin embargo, la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 modifica la obligación de determinación y entero del impuesto diferido, estableciendo que aún cuando no se hubieran actualizado alguno de los supuestos previamente mencionados, los contribuyentes que tributan bajo dicho Régimen deberán calcular y enterar el impuesto diferido correspondiente al sexto

ejercicio inmediato anterior, así como el correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, situación que implica una aplicación retroactiva de la ley.

En efecto, “uno de los cambios en vigor a partir de 2010 es que no importando que no se hayan dado los supuestos antes citados⁵⁹ y que no haya concluido el periodo de amortización de pérdidas, la unidad de negocios deberá pagar el impuesto cada cinco ejercicios, iniciando en el 2010 y tomando como base el año 2004.”⁶⁰

En este sentido, es posible advertir que la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal pretende regular no sólo aquellos supuestos que ocurran a partir de su entrada en vigor, sino que incluso pretende regular y modificar supuestos acontecidos con anterioridad al establecer el entero del impuesto diferido por ejercicios anteriores a 2010, respecto de los cuales las disposiciones vigentes hasta 2009 ya regulaban dicha obligación de pago.

En otras palabras, el cálculo y entero bajo las disposiciones establecidas por la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal tienen implicaciones respecto de consecuencias producto de la actualización de los supuestos previstos en normas vigentes con anterioridad a 2010, situación que implica la retroactividad de dicha reforma.

⁵⁹ Haciendo referencia a la enajenación de acciones de una sociedad controlada a sociedades ajenas al grupo, a la disminución de la participación accionaria de la controladora en la sociedad controlada, desincorporación de una sociedad controlada, desconsolidación del grupo y cuando una sociedad pierda en lo individual el derecho a amortizar una pérdida que hubiere sido aplicada en la determinación del resultado fiscal consolidado.

⁶⁰ Hernández Linares, José Alfredo, *op.cit.*, p. 8.

Ahora bien, antes de estudiar de forma específica la retroactividad de las nuevas disposiciones vigentes para 2010 respecto del Régimen de Consolidación Fiscal, me parece importante destacar el proceso legislativo del que derivó dicha reforma.

Lo anterior, pues el análisis que se efectúe a la iniciativa de dicha reforma presentada por el Ejecutivo Federal y a los debates efectuados en el Congreso Federal, permitirá evidenciar la postura de las autoridades y del poder legislativo ante el Régimen de Consolidación Fiscal, las consideraciones efectuadas en torno a la reforma aprobada, así como sus razonamientos en torno a si las nuevas disposiciones resultan o no violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley.

2. Proceso Legislativo de la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010

En septiembre de 2009, el Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales. Una de las reformas propuestas en dicho Decreto consistió en diversas modificaciones al Régimen de Consolidación Fiscal, en las cuales propuso la incorporación de nuevas obligaciones a los grupos que tributan conforme a dicho régimen.

Una de las principales consideraciones para proponer la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal consistió en que “no obstante 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 impuesto sobre la renta 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.”⁶¹

Ahora bien, para comprender los motivos y razonamientos que dieron origen a la Reforma al Régimen de Consolidación para el año de 2010, es necesario estudiar los argumentos expuestos tanto por el Ejecutivo Federal en su correspondiente Iniciativa de Reforma, así como en las consideraciones y debates por parte del Poder Legislativo Federal, dicho ejercicio permitirá analizar de mejor forma los elementos que influyeron para la realización de dicha reforma, así como para analizar cuáles son los objetivos que se persiguen.

Lo anterior, a efecto de evidenciar que desde el origen del proceso legislativo de la Reforma objeto de estudio en el presente trabajo se tuvo conocimiento de las posibles violaciones a la garantía de irretroactividad de la ley que implicaría dicho Régimen, circunstancia que fue pasada por alto tanto por el Ejecutivo, como por nuestros órganos legislativos, violentando en gran medida el Estado de Derecho que debe preservar en el país.

2.1 Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, presentada por el Ejecutivo Federal

En el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales presentado ante la Cámara de Diputados en septiembre de 2009 por el Ejecutivo Federal, éste señala que los objetivos generales de la Reforma fiscal que propone son

⁶¹ Ejecutivo Federal, *Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales*, propuesta el 8 de septiembre de 2009, p. 8.

fortalecer la recaudación tributaria, mejorar el control y combate a la evasión fiscal, simplificar las disposiciones fiscales y otorgar mayor seguridad jurídica.

A efecto de lograr lo anterior, en materia de impuesto sobre la renta, propuso diversas modificaciones encaminadas principalmente a fortalecer la recaudación. Entre ellas, propuso un ajuste a la tarifa de personas físicas así como a la tasa aplicable a las personas morales, modificó el esquema de determinación de intereses reales y propuso diversas reformas al Régimen de Consolidación Fiscal.

Respecto del Régimen de Consolidación Fiscal, en primer lugar, señaló que dicho régimen permite que un grupo de empresas con intereses societarios (tenencia accionaria superior al 50 por ciento) y económicos comunes pueda tributar como si fuera una sola unidad económica, lo que posibilita el diferimiento del pago del impuesto sobre la renta, derivado de la disminución inmediata de las pérdidas fiscales obtenidas por una o varias de las empresas que conforman el grupo contra las utilidades generadas por otras sociedades pertenecientes al mismo.

Asimismo, señaló que el Régimen de Consolidación Fiscal beneficia los flujos de efectivo dentro del grupo que consolida al no pagarse el impuesto sobre la renta al momento del pago de dividendos o distribución de utilidades contables entre las sociedades que conforman el mismo, lo que, a su parecer, ha definido al régimen como un régimen de diferimiento del pago del impuesto sobre la renta.

A partir de lo anterior, el Ejecutivo Federal señaló que el esquema del Régimen de Consolidación Fiscal hasta 2009 representaba un sacrificio fiscal para el erario público

federal, pues el Fisco Federal había venido financiando a los contribuyentes de este régimen.

Asimismo, expuso que el diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta sin fecha definida había distorsionado la *ratio legis* del Régimen de Consolidación Fiscal como sistema de incentivo.

Con base en lo anterior, el Ejecutivo Federal propuso la modificación al Régimen de Consolidación, respetando la disminución inmediata de las pérdidas fiscales contra las utilidades generadas dentro del grupo, así como el flujo de dividendos o utilidades contables sin que se cubra el gravamen al momento en que éstos se paguen; pero limitando dicho beneficio a cinco años, periodo que consideró razonable para el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo.

Para lograr lo anterior, propuso que los contribuyentes que tributen bajo el Régimen de Consolidación Fiscal, enteren en cada ejercicio fiscal, el impuesto actualizado que hubieran diferido con motivo de dicha consolidación en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba efectuar el pago.

En este sentido, propuso que el saldo pendiente de pago de impuesto sobre la renta al 31 de diciembre de 2009, se pagará en cinco parcialidades anuales, es decir, en el ejercicio de 2010 se pagaría el saldo del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004, en 2011 el correspondiente a 2005 y así sucesivamente hasta 2015. Dichos pagos se realizarían, el primer año, al 60% y después cuatro pagos de 10%.

De acuerdo con lo anterior, el Ejecutivo Federal concluyó que con el límite para el entero del impuesto diferido se da certeza respecto del tiempo en el que las empresas adheridas al Régimen de Consolidación deben cumplir con su obligación de pago.

Por otra parte, el Ejecutivo Federal señaló que la reforma propuesta al Régimen de Consolidación Fiscal se encuentra acorde a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues a su parecer, las personas morales se encuentran en libertad de tributar para efectos del impuesto sobre la renta conforme a dicho régimen o bien pueden optar por algún otro régimen según sus intereses.

En este sentido, señala que el carácter opcional y voluntario del Régimen de Consolidación Fiscal ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de Jurisprudencia 96/2001, la cual surgió a raíz de los diversos amparos promovidos en contra de las reformas efectuadas a dicho Régimen en 1999.

Dicha tesis de jurisprudencia establece textualmente lo siguiente:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir

tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas.”

Amparo en revisión 1037/99. Fibervisión de México, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

Amparo en revisión 1076/2000. Aga, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 1548/99. Ece, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Irma Leticia Flores Díaz.

Amparo en revisión 1167/99. Grupo Hotelero Brisas, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo en revisión 244/2000. Embotelladores del Valle de Anáhuac, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el proyecto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy nueve de agosto en curso, aprobó, con el número 96/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a nueve de agosto de dos mil uno.

De la tesis de jurisprudencia transcrita, el Ejecutivo Federal resalta que el Régimen de Consolidación Fiscal tiene una vigencia obligatoria limitada a 5 ejercicios fiscales, así como una vigencia optativa que depende únicamente de la voluntad del contribuyente, pues una vez agotado el periodo de 5 años, las sociedades controladoras se encuentran en libertad de decidir si continúan o no tributando conforme a dicho régimen.

Con base en lo anterior, el Ejecutivo Federal concluyó que de aprobarse su propuesta no existiría violación a la garantía de irretroactividad respecto de los contribuyentes cuyo periodo obligatorio de cinco años hubiera terminado y continuaran tributando de manera consolidada.

Adicionalmente, el Ejecutivo Federal señala que, al ser voluntaria la permanencia en el Régimen de Consolidación Fiscal, dichos contribuyentes no cuentan con derechos adquiridos respecto de las disposiciones para consolidar sus resultados fiscales.

Asimismo, señaló que ningún contribuyente cuenta con derechos adquiridos respecto de la forma de tributar año con año, ya que el legislador tiene la facultad de modificar la misma.

Con base en lo anteriormente expuesto, el Ejecutivo Federal concluye que las modificaciones al Régimen de Consolidación Fiscal evitan el prolongado diferimiento del impuesto sobre la renta a través de periodos precisos de pago, con lo que a su parecer se logra congeniar el régimen opcional y de incentivo que representa dicho régimen con la obligación de contribuir al gasto público conforme lo establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

2.2. Cámara de Diputados

2.2.1. Reuniones celebradas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados.

En el mes de octubre de 2009, tuvieron lugar diversas reuniones de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en las cuales se abordó, entre otros temas, la reforma propuesta por el Ejecutivo Federal al Régimen de Consolidación Fiscal. A éstas reuniones fueron invitados representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para exponer la postura del Ejecutivo Federal, así como representantes de diversas organizaciones del sector empresarial, para, en términos generales, manifestar su oposición a las modificaciones propuestas.

En la reunión efectuada el 7 de octubre de 2009, se convocó al Titular de la Unidad de Planeación de la Hacienda Pública de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a efecto de exponer los criterios generales de política económica para 2010. En relación con la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal, el funcionario federal puntualizó que si bien no se pretendía eliminar el citado régimen, sí se pretendía limitar los abusos relacionados al tema, procurando evitar que dichas empresas acumulen los diferimientos de pago hasta que su contribución al fisco prácticamente sea nula; de ahí la intención de poner un plazo de cinco años para entregar los montos diferidos⁶².

Por otro lado, en la reunión efectuada el 8 de octubre 2009, asistió el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a efecto de exponer de manera más detallada diversas cuestiones contenidas en la Iniciativa de Reforma presentada por el Ejecutivo Federal.

⁶² Proyecto de Acta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, correspondiente a la reunión efectuada el día 7 de octubre de 2009, p. 12.

Durante la reunión, al referirse al Régimen de Consolidación Fiscal, el Subsecretario señaló la intención del Ejecutivo Federal de preservar las ventajas competitivas, de estímulo a la inversión y empleo que otorga el mencionado régimen, lo cual sería posible aún al introducir la limitante de que el diferimiento de pago no pudiera ser superior a los cinco años.

En este punto cabe resaltar la omisión que consta en el Acta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados por parte del mencionado Subsecretario ante la pregunta de uno de los diputados presentes en dicha reunión, respecto del riesgo derivado de posibles vicios de retroactividad que pudiera dar lugar a amparos en contra de la reforma que se estaba planteando al Régimen de Consolidación Fiscal.⁶³

Por otro lado, a la reunión efectuada el 9 de octubre de 2009, fueron invitados diversos especialistas en materia fiscal, así como representantes del sector empresarial, de entre los que destacan los representantes del Consejo Mexicano de la Industria de Productos de Consumo, del Consejo Coordinador Empresarial, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y del Comité Fiscal del Consejo Ejecutivo de Empresas Globales, quienes expresaron su opinión a efecto de que fuera tomada en cuenta para la elaboración del Dictamen que sería discutido por la Cámara de Diputados.

Al realizar sus intervenciones, los representantes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, del Comité Fiscal del Consejo Ejecutivo de Empresas Globales y del Consejo Coordinador Empresarial, coincidieron al señalar que el Régimen de Consolidación

⁶³ Proyecto de Acta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, correspondiente a la reunión efectuada el día 8 de octubre de 2009, p. 12.

Fiscal no es un régimen de excepción, sino de neutralidad, cuya principal virtud es permitir el libre flujo de dividendos entre las empresas del grupo. En este sentido, los representantes coincidieron, asimismo, en que la competitividad y el atractivo del país para atraer inversión se verían afectados si el régimen se modificase.

Por su parte, el representante del Consejo Mexicano de la Industria de Productos de Consumo externó su preocupación por un eventual cambio al Régimen de Consolidación Fiscal, al señalar que dichas modificaciones impactarían en procesos de inversión que están en marcha y que fueron diseñados a largo plazo. Lo anterior, mencionó, traería consigo fuertes presiones de liquidez a las empresas que tributan bajo el citado régimen, situación que reduciría su calificación en mercados internacionales, impactando negativamente en la inversión que las mismas recibirían. Esta exposición fue complementada por el representante del Consejo Coordinador Empresarial, quien señaló que al modificar el Régimen de Consolidación Fiscal se actualizarían características de retroactividad, anticipando momentos de pago que estaban definidos ya en ley.⁶⁴

Ante las diversas opiniones manifestadas en dicha reunión, el diputado presidente de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, Mario Alberto Becerra Pocoroba, del Partido Acción Nacional señaló que la intención no era establecer un régimen que perjudique en lo absoluto, pero sí la posibilidad de obtener recursos adicionales.

⁶⁴ Proyecto de Acta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, correspondiente a la reunión efectuada el día 9 de octubre de 2009.

2.2.2. Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, con Proyecto de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales

Tras el proceso de discusión y análisis, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados coincidió, en términos generales, con la reforma propuesta por el Ejecutivo Federal. Al respecto, dicho órgano legislativo consideró que el esquema actual del Régimen de Consolidación Fiscal constituye un régimen opcional y de beneficio para los contribuyentes, con motivo del diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta, por lo que a su parecer amerita ser modificado para estar acorde con la realidad económica del país.

Las principales consideraciones señaladas, para efectos del presente trabajo, en el dictamen efectuado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en relación con el Régimen de Consolidación Fiscal son las siguientes:

- Que el régimen de consolidación fiscal constituye un beneficio para los contribuyentes que opten por tributar conforme a éste, donde se les beneficia con la posibilidad de amortizar pérdidas generadas por una empresa, contra las utilidades de otra u otras empresas del mismo grupo en el mismo ejercicio, así como con el libre flujo de dividendos entre sociedades del grupo pero, sobre todo, con el diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta a su cargo que, finalmente, es financiado por el Estado.

- Que el esquema actual del régimen de consolidación fiscal ha fomentado un efecto que no es el objetivo que persiguió el legislador al crear dicho sistema, al permitir a los

contribuyentes el diferimiento del pago del impuesto sobre la renta causado por largos periodos e, incluso, de manera indefinida, pues ello sólo acontecerá hasta que se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo, se varíe la participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore o se desconsolide el grupo, o bien, se pierda el derecho a disminuir la pérdida fiscal, entre otros supuestos.

- Que coincide con la propuesta formulada por el Ejecutivo Federal respecto de beneficiar la disminución de las pérdidas generadas por una empresa, contra las utilidades de otra u otras empresas del mismo grupo, así como no gravar el flujo de dividendos entre las empresas que conforman el grupo, pero también concuerda en que es deseable acotar el plazo del diferimiento en el pago del tributo y señalar un periodo razonable que permita coadyuvar en la recuperación operativa y financiera de las empresas cuando efectúan inversiones productivas.

Con base en las anteriores consideraciones, dicha Comisión concluyó que con el fin de evitar la utilización de esta figura para diferir el pago del impuesto sobre la renta por un periodo indefinido, la sociedad controladora deberá enterar en forma actualizada el impuesto que, con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado, se hubiera diferido por un periodo mayor a cinco ejercicios, contados a partir de aquel en que se generó dicho impuesto.

Adicionalmente, dicha Comisión señaló que respecto del saldo pendiente de pago del impuesto sobre la renta al 31 de diciembre de 2009, no obstante que el Estado puede exigir el pago del impuesto diferido de inmediato, estimó adecuado que el contribuyente

pueda pagar el impuesto diferido, una vez transcurridos cinco ejercicios fiscales, favoreciendo su pago en cinco parcialidades.

En relación con la garantía de irretroactividad, consideró que de las conclusiones alcanzadas en los diversos foros y discusiones llevadas a cabo por dicha Comisión, se desprende que los cambios sustanciales propuestos en la iniciativa dictaminada no vulneran la garantía de irretroactividad, prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues en ningún momento se vulneran derechos adquiridos por parte de los contribuyentes sujetos al régimen de consolidación fiscal, sino que, a su parecer con la reforma propuesta de la iniciativa sujeta a dictamen se confirma la naturaleza del régimen de consolidación como un régimen de diferimiento del impuesto sobre la renta.

Al respecto, añade que, en todo caso, el supuesto derecho adquirido por un contribuyente sujeto al régimen de consolidación fiscal sería no enterar al fisco federal el impuesto sobre la renta a su cargo que haya diferido con motivo de la consolidación, lo cual no encuentra sustento jurídico alguno, además de que resulta contrario a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el mismo sentido, señaló que los contribuyentes no cuentan con derechos adquiridos sobre la forma de tributar año con año, pues el legislador tiene la facultad de modificar la forma de tributar.

De igual forma, destacó que el Régimen de Consolidación Fiscal reviste un carácter de doble opción, puesto que, en un inicio, las empresas deciden tributar bajo el mismo de manera voluntaria y, de la misma manera, pueden dejar de consolidar sus resultados fiscales cuando así lo deseen, con excepción de los primeros cinco años a partir de aquel en que se empezó a ejercer la opción.

De lo hasta aquí expuesto, resulta evidente que la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados hizo suyas la mayoría de las consideraciones vertidas por el Ejecutivo Federal, excepto en aquella parte consistente en el esquema de pago fraccionado.

Al respecto, se consideró apropiado modificar la propuesta del Ejecutivo Federal en lo concerniente a los porcentajes a enterar del impuesto diferido, que se establecen en las fracciones I y II del sexto párrafo del artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el pago inicial fuera más accesible para las empresas.

En este sentido, se propuso reducir de 60% a 40% el primer pago, para posteriormente realizar cuatro pagos correspondientes al 15%.

Con base en lo anterior, señaló que dicha mecánica de pagos no implica cancelar la consolidación fiscal y sus efectos positivos en la inversión y la generación de empleos, pues aquellas empresas que conforman un grupo consolidado fiscalmente y recuperan sus pérdidas y reinvierten sus utilidades dentro de un periodo razonable, y sobre todo durante los primeros años de su operación, no se verán afectadas por dicho esquema de pago fraccionado.

Por último, dicha Comisión señaló que el esquema de pagos propuesto constituye un instrumento antielusión para aquellas empresas que tributan de forma consolidada y que presentan un comportamiento anormal en cuanto a la generación y aplicación de pérdidas en el grupo, comportamiento que no es justificable desde el punto de vista de la rentabilidad económica de un proyecto de inversión.

Una vez concluido el dictamen elaborado por la Comisión referida en los términos previamente señalado, éste fue puesto a consideración de la Cámara de Diputados en sesión de 20 de octubre de 2009.

2.2.3. Debates efectuados en sesión de la Cámara de Diputados

Contrario a lo que pudiera esperarse, el debate en torno a la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal no fue un tema al que se le diera la debida relevancia por parte de la Cámara de Diputados, aún cuando dicha Cámara es la encargada de representar a los ciudadanos y, por ende, a quien corresponde la facultad de decidir originariamente la forma en la que aquéllos contribuirán al gasto público.

En sesión ordinaria celebrada el 20 de octubre de 2009, la Cámara de Diputados discutió, entre otros diversos temas, el proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al debate de la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal, sólo se presentó una reserva, que pretendía modificar los incisos a) y b) de la fracción VI del artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para redefinir los porcentajes en que habrían de enterarse los recursos diferidos. Dicha reserva estuvo a cargo del diputado del Partido Revolucionario Institucional, Benjamín Clariond Reyes Retana; su intervención, fue la única referente al Régimen de Consolidación Fiscal y en ella expuso medularmente lo siguiente:

- El Régimen de Consolidación Fiscal permite que las empresas de un mismo grupo de dueños tributen de manera conjunta como si se tratara de un solo contribuyente. Mediante este esquema, los resultados que tengan las diferentes empresas del mismo grupo se consolidan para propósitos del pago del impuesto sobre la renta. La consolidación permite entonces acceder a un beneficio de manera anticipada y es un esquema de tributación completamente legal, aplicado en prácticamente todos los países con los que México tiene relaciones comerciales.

- El Régimen de Consolidación Fiscal favorece e incentiva la inversión en nuevas empresas, ya que por la naturaleza propia de los nuevos negocios, los primeros años se caracterizan por inversiones importantes y por una baja rentabilidad, por lo que contar con una base de empresas que generan utilidades, permite potenciar el flujo de efectivo para propósitos de inversión y generación de empleo productivo.

- El esquema de tributación previsto en el Régimen de Consolidación Fiscal es práctica común en el mundo y su aplicación es adoptada internacionalmente sin mayores requisitos, por lo que, de aprobarse la reforma a dicho régimen, se dejaría a nuestro país

en condiciones de desventaja competitiva con la consecuente pérdida de atractivo para los inversionistas.

- La propuesta de reforma al Régimen de Consolidación Fiscal puede tener vicios de inconstitucionalidad al llevar sus efectos a situaciones que, de hecho, se causaron hace seis años.

- Las modificaciones frecuentes a las disposiciones y reglas tributarias generan incertidumbre al contribuyente e inciden de manera negativa en la planeación de negocios.

A partir de las consideraciones anteriores, el diputado orador propuso “atenuar en el tiempo el impacto negativo de la reforma propuesta” otorgando un margen menos estrecho a las empresas que tributan bajo el Régimen de Consolidación Fiscal consistente en reducir el entero del impuesto diferido a cinco anualidades de 20 por ciento cada una.

Sin embargo, cuando se sometió a consulta la discusión respecto de la modificación propuesta por el único diputado orador, la mayoría votó por la negativa. Finalmente, llevaron a cabo la votación para aprobar la reforma planteada por el Ejecutivo Federal, obteniéndose como resultado 344 votos a favor, 108 en contra y 14 abstenciones; por lo que, al ser aprobado por mayoría, fue enviado a la Cámara de Senadores para su revisión.

2.3. Senado de la República⁶⁵

⁶⁵ La información correspondiente a las actas de las sesiones de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores en que fue discutida y dictaminada la Minuta recibida de la Cámara

Una vez que el dictamen fue aprobado por el Pleno de la Cámara de Diputados, el Senado de la República, en sesión celebrada el 22 de octubre de 2009, recibió la Minuta con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga 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 en el Diario Oficial de la Federación el 1 de abril de 1995. Al respecto, la Mesa Directiva del Senado de la República, acordó, en la misma fecha, turnar dicha Minuta, para su análisis, a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Primera.

En relación a la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal, surgieron diversos criterios encontrados entre los integrantes de la Cámara de Senadores. Por una parte, los que señalaron las ventajas y beneficios que representa dicho régimen y, por otro lado, diversos senadores esgrimieron distintos argumentos en el sentido de que dichos beneficios significan un sacrificio para el fisco federal. A continuación, presento las consideraciones realizadas por las comisiones legislativas encargadas del análisis de la Reforma.

2.3.1. Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Primera, que contiene proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan Diversas Disposiciones Fiscales

de Diputados que contenía Proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 2010 no está disponible por lo que se ha omitido su análisis en el presente trabajo.

Al expedir su respectivo dictamen, el cual analizó la minuta previamente referida, las comisiones dictaminadoras consideraron, al igual que la Cámara de Diputados, que la Reforma no transgrede el principio de irretroactividad. Al respecto, señalaron que el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tutela la garantía de irretroactividad de los efectos de una ley en perjuicio de los gobernados, entendiéndose ésta en el sentido de que una ley no puede establecer normas retroactivas, ni aplicarse a situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su vigencia, o bien, afectar derechos adquiridos.

En este tenor, las dictaminadoras consideraron que las condiciones en que los contribuyentes sujetos al régimen de consolidación fiscal adquieren material y legalmente el derecho a consolidar se establece ejercicio tras ejercicio, siempre que no se encuentren en el periodo obligatorio de cinco ejercicios, lo que significa que para estos contribuyentes en cada ejercicio se generan supuestos y consecuencias jurídicas independientes que válidamente pueden ser reguladas por las disposiciones fiscales vigentes para cada ejercicio.

2.3.2. Debates efectuados en sesión del Senado de la República

Durante la sesión ordinaria del Senado de la República llevada a cabo el 30 de octubre de 2009, se suscitaron en el pleno, debates referentes a la Reforma en materia de consolidación fiscal.

El senador Pablo Gómez Álvarez, del grupo parlamentario del Partido de la Revolución Democrática, en sus diversas intervenciones ante el Pleno, se pronunció a favor de las modificaciones al Régimen de Consolidación Fiscal, cuestionando, además, que los 422 grupos que consolidan dejan de enterar al fisco, por dicho concepto, cerca de 750 mil millones de pesos.

Por otro lado, el senador del Partido Revolucionario Institucional, Eloy Cantú Segovia, consideró la reforma como contraria a las necesidades del país, aduciendo un mal diseño de la misma. Asimismo, señaló que la Reforma tiene un flagrante carácter retroactivo al obligar a los grupos a enterar el impuesto diferido de ejercicios anteriores, lo que en su opinión, induce a un estado de incertidumbre jurídica, que deja serios cuestionamientos al Estado de Derecho del país.

Por su parte, el senador Carlos Navarrete Ruiz, del Partido de la Revolución Democrática, consideró que la reforma va en el sentido correcto, al obligar a los grandes grupos empresariales a enterar los impuestos que no pagan por concepto de consolidación. En este mismo sentido, el diputado Ricardo Monreal Ávila, del Partido del Trabajo, se pronunció por una reforma que establezca que los grupos controladores paguen el 100 por ciento de los impuestos que difieren gracias al concepto de consolidación fiscal.

De manera crítica, el senador Fernando Elizondo Barragán, del Partido Acción Nacional, se manifestó en contra de los términos en los que se pretende reformar el Régimen de Consolidación Fiscal, por considerar que se transgreden principios constitucionales fundamentales. Al respecto, comentó que las reformas deben respetar

los principios de no retroactividad, proporcionalidad y equidad contenidos en la Carta Magna, pues de lo contrario se generaría incertidumbre jurídica y se provocarían males mayores a la economía que los que se pretenden solucionar.

La discusión anteriormente citada se dio en el marco de las reservas que diversos legisladores presentaron para objetar algunas de las modificaciones propuestas en diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Una vez superada la discusión, el dictamen fue aprobado por 75 votos a favor y 41 votos en contra. Derivado de lo anterior, se envió la Minuta a la Cámara de Diputados para devolver, con observaciones, el proyecto de reforma y continuar el proceso legislativo de dicha Reforma.

2.4. Proceso de aprobación de la Reforma

Debido a que el Senado de la República, en su condición de Cámara revisora realizó modificaciones al proyecto original, éste regresó a la Cámara de Diputados para que las comisiones legislativas, en este caso la Comisión de Hacienda y Crédito Público, evaluaran la viabilidad de las modificaciones.

Mediante un Acuerdo de la Junta de Coordinación Política de la Cámara de Diputados, se estableció que, para agilizar la aprobación de las reformas en materia fiscal, entre las que se encontraban las modificaciones el Régimen de Consolidación Fiscal, la Minuta proveniente de la Cámara de Senadores sería recibida el mismo día de su aprobación, dictaminada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público y discutida ante el Pleno. Así, el mismo 31 de octubre en que fue aprobada por el Pleno Senado de la República,

la Cámara de Diputados recibió la Minuta con las modificaciones al proyecto original y procedió a su discusión ante el Pleno.

El dictamen emitido por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, suscribía todas y cada una de las modificaciones hechas por el Senado de la República. En estos términos, dicho dictamen fue llevado ante el Pleno, donde se suscitó una discusión con respecto a las reformas en materia de consolidación fiscal. Diversos legisladores discordaron respecto de la modificación realizada al proyecto original por parte del Senado de la República de reducir el porcentaje que deberían enterar los grupos bajo el esquema de consolidación del 40 al 25 por ciento en el primer año. Dichas reservas no prosperaron y el dictamen fue aprobado por 338 votos a favor, 102 en contra y 5 abstenciones, con lo que se remitió, para su aprobación al Senado de la República.

La Minuta fue recibida con fecha del 3 de noviembre de 2009 y fue turnada para su análisis a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Primera. Tras un brevísimo periodo de análisis, las comisiones legislativas emitieron su dictamen. El dictamen emitido aceptaba el proyecto y proponía su turno al Ejecutivo federal para su publicación y entrada en vigor. En la sesión ordinaria del 5 de noviembre de 2009, el dictamen fue discutido y votado, siendo aprobado por 65 votos a favor y 15 en contra, por lo que se turnó al Ejecutivo Federal para su aprobación y publicación.

Finalmente, el 7 de diciembre, el decreto fue avalado y publicado por el Ejecutivo Federal en el Diario Oficial de la Federación.

2.5. Consideraciones respecto del procedimiento legislativo del que derivó la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal.

Del análisis del proceso legislativo del que derivó la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal es posible advertir que las consideraciones respecto de la posible irretroactividad de dicha reforma fueron desechadas tanto por el Ejecutivo Federal, como por el Congreso de la Unión.

Lo anterior, pues incorrectamente concluyeron que no existiría violación a la garantía de irretroactividad de la ley, pues la estancia en el Régimen de Consolidación Fiscal es optativa, basando dicha consideración en lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los juicios de amparo promovidos por los contribuyentes en contra de la reforma efectuada en 1999 al Régimen en comento.

Como se señaló con anterioridad, en relación con la posible retroactividad de la reforma en estudio, tanto el Ejecutivo Federal, como el Congreso, justificaron la supuesta validez de las nuevas disposiciones con base en la jurisprudencia de rubro “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES.”

Sin embargo, el criterio previamente señalado no resulta aplicable a la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, pues en la reforma para 1999, las disposiciones modificadas establecían modificaciones respecto de la determinación del impuesto sobre la renta consolidado aplicables a partir de dicho ejercicio en adelante.

A diferencia de lo anterior, la reforma objeto de estudio del presente trabajo incide no solamente respecto de los hechos que llegaran a acontecer a partir de su entrada en vigor, sino que dicha incidencia afecta incluso a situaciones acontecidas en ejercicios anteriores a la vigencia de dicha reforma.

Con base en lo anterior, es posible afirmar que, contrario a lo considerado por el Ejecutivo Federal, así como por el Congreso de la Unión, los criterios emitidos por la Suprema Corte de la Justicia de la Nación al resolver los amparos promovidos en contra de la reforma ocurrida en 1999 al Régimen de Consolidación Fiscal, no resultan equiparables a la reforma emitida para 2010 al señalado régimen.

Lo anterior es así, pues tal como será demostrado en el capítulo siguiente del presente trabajo, la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal modifica la obligación respecto del cálculo y entero del impuesto que se hubiere diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado, señalando que el impuesto que se hubiere diferido en los ejercicios comprendidos entre 1999 y 2009, deberá enterarse en cada ejercicio fiscal a partir de la entrada en vigor de dicha reforma, sin importar que se hubiere actualizado alguno de los supuestos previstos en las disposiciones vigentes hasta 2009 para tal efecto.

Con base en lo anterior, es posible señalar que, contrario a lo señalado por el Ejecutivo Federal y por el Congreso de la Unión en el proceso legislativo del cual derivó la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, dicha reforma sí contraviene la garantía de irretroactividad de la ley, pues pretende afectar supuestos y consecuencias que se generaron al amparo de las disposiciones vigentes con anterioridad a 2010, situación que implica una afectación retroactiva de dicha reforma.

Por otro lado, de igual forma resultan incorrectas las consideraciones efectuadas por el Ejecutivo Federal y por el Congreso de la Unión respecto de la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal en el sentido de que el hecho de que los contribuyentes que no optan por abandonar dicho régimen, aún cuando hubiere concluido el periodo obligatorio de cinco ejercicios fiscales, significa que consienten con las reglas aplicables al régimen en comento, pues permanecen de forma voluntaria adheridos a éste.

En este sentido, tal como será demostrado en el capítulo siguiente del presente trabajo, lo señalado en el proceso legislativo del cual derivó la reforma objeto de estudio del presente trabajo implica una apreciación equivocada de los alcances y efectos de la misma.

Lo anterior, pues se pierde de vista que la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación, derivado de las diversas reformas por las que ha atravesado, así como derivado de que dicho régimen implica un complejo sistema de determinación del impuesto sobre la renta correspondiente, las normas vigentes no son las únicas aplicables, pues los hechos acontecidos al amparo de las disposiciones vigentes hasta

2009 seguirán siendo regulados con base en lo dispuesto por dichas normas, sin que las nuevas disposiciones puedan modificar las consecuencias derivadas de la actualización de los supuestos previstos en normas anteriores, so pena de resultar violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley.

En este sentido, es posible afirmar que el proceso de creación del que derivó la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación encontró su justificación en un incorrecto análisis del principio de irretroactividad de la ley, lo cual repercutió en el contenido y alcance de las nuevas disposiciones que regulan el referido régimen.

Derivado de lo anterior, en el próximo capítulo se demostrará la retroactividad existente en la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, en aquella parte en la que establece un nuevo supuesto para el entero del impuesto sobre la renta que se hubiere diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado correspondiente a ejercicios anteriores a 2010.

En este sentido, se realizará un análisis de los conceptos específicos a partir de los cuales surge la obligación de determinar y enterar el impuesto diferido, consistentes en la distribución de dividendos, aplicación inmediata de pérdidas fiscales, disminución de pérdidas por enajenación de acciones, comparación de Cuentas de Utilidad Fiscal Netas y aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación, para así estudiar de qué forma esa nueva obligación de pago del impuesto diferido representa una violación al principio de irretroactividad de la ley.

Capítulo IV. Estudio de la Irretroactividad de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal.

En el presente capítulo se demostrará que, contrario a lo considerado tanto por el Ejecutivo Federal, como por el Congreso de la Unión, sí se actualizan vicios de retroactividad en las reformas efectuadas al Régimen de Consolidación Fiscal, pues se desconocen derechos adquiridos de las sociedades controladoras, así como se desconocen las consecuencias de las normas que lo regulaban con anterioridad a su entrada en vigor.

1. Garantía de Irretroactividad de la Ley

La garantía de irretroactividad de la ley se encuentra dentro del grupo de las garantías de seguridad jurídica. Dichas garantías implican “el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado.”⁶⁶

La garantía de irretroactividad de la Ley se encuentra contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho artículo establece, en la parte conducente, lo siguiente:

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

(...)”

⁶⁶ Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, México, 1954, p. 396.

Al respecto, conviene precisar que la *retroactividad de la ley*, consiste “en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidos 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.”⁶⁷

Asimismo, en la obra *Las Garantías de Seguridad Jurídica* se establece que la garantía de irretroactividad de la Ley “significa que las disposiciones contenidas en las leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando hechos o situaciones que presentaron antes de su vigencia.”⁶⁸

En relación con la garantía de irretroactividad de la Ley, Mariano Azuela, en su obra *Garantías*, haciendo referencia al jurista Planiol, señala que no tendrían seguridad alguna los individuos “respecto de su patrimonio, de sus condiciones personales, de los efectos de sus actos y contratos, si existiera la posibilidad de que por un cambio de voluntad de parte del legislador, por virtud de la expedición de una nueva ley, se le desconociera su patrimonio, sus condiciones personales, se le nulificaran los efectos de los actos que hubieran realizado durante la vigencia de la ley anterior o se cambiaran profundamente sus efectos.”⁶⁹

Ahora bien, el presente trabajo analizará la retroactividad de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal a la luz de dos de las teorías más significativas en

⁶⁷ *Ibidem*, pp. 398-399.

⁶⁸ Poder Judicial de la Federación, *Las garantías de Seguridad Jurídica*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Edición, México, 2010, p. 37.

⁶⁹ Azuela Rivera, Mariano, *Garantías*, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tercera edición, México, 2009, p. 220.

materia de retroactividad de la Ley: la Teoría de los Derechos Adquiridos y la Teoría de los Componentes de la Norma, las cuales son descritas a continuación, para posteriormente aterrizar dichas teorías al caso particular de las modificaciones efectuadas al Régimen señalado.

1.1. Teoría de los Derechos Adquiridos

La Teoría de los Derechos Adquiridos señala que no basta que una ley sea aplicada al pasado para ser considerada retroactiva, sino que resulta necesario que esa aplicación al pasado tenga como consecuencia el desconocimiento de derechos adquiridos. “Si la ley se aplica al pasado para desconocer simples facultades no ejercitadas, o en ciertos casos para anular simplemente expectativas de derecho, no será retroactiva”.⁷⁰

En relación con la Teoría de los Derechos Adquiridos, Domínguez Martínez, haciendo referencia al jurista Merlín, señala que los derechos adquiridos son “aquellos que han entrado en nuestro dominio, que forman parte de él y que no pueden ser quitados a quien los tiene”⁷¹, como lo son los derechos que la ley en vigor ha conferido.

En este sentido, la Teoría de los Derechos Adquiridos está basada principalmente en “la diferencia entre los derechos adquiridos y las expectativas de derechos, en el entendido de que los primeros serán aquellos que ya formen parte del patrimonio o haber jurídico de una persona, o bien, que impliquen la introducción de un bien, una facultad o un provecho a dicho patrimonio o haber, en tanto que los segundos son pretensiones o

⁷⁰ *Íbidem*, p. 220.

⁷¹ Domínguez Martínez, Jose Alfredo, *Derecho Civil. Parte General, persona, cosas, negocio jurídico e invalidez*, Porrúa, Décima Edición, México, 2006, p. 101.

esperanzas de que se realice una situación determinada que luego generará un derecho.”⁷²

En relación con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió al derecho adquirido como “el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario”⁷³.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que “la expectativa del derecho es una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado”.⁷⁴

En este sentido, a manera de conclusión, conviene traer a colación el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual establece que no se pueden afectar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya que aquéllos se regirán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron y entraron al patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia; por el contrario, una nueva ley podrá afectar simples expectativas de derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.⁷⁵

⁷² Poder Judicial de la Federación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica, op.cit.*, p. 42.

⁷³ Tesis consultada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima época, volumen 145-150, p. 53.

⁷⁴ *Ídem.*

⁷⁵ **"IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS.** Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto

En este tenor, una nueva ley no puede desconocer ni modificar los derechos adquiridos por una persona al haberse ubicado, con anterioridad a la entrada en vigor de dicha nueva ley, en el supuesto de una norma que le confirió tal derecho.

1.2. Teoría de los Componentes de la Norma

En adición a la teoría señalada previamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha acudido a la teoría de los componentes de la norma, a efecto de determinar si una norma es retroactiva.

Al desarrollar la teoría de los componentes de la norma⁷⁶, nuestro Máximo Tribunal parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en

prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.” Tesis 2a. LXXXVIII/2001 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Junio de 2001, página 306.

⁷⁶ **“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.** Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser

el que si aquél se realiza, ésta debe producir derechos y obligaciones y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y de cumplir con éstas.

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

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

b) Cuando la norma establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en

retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”

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

vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.

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

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

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

Derivado de lo expuesto en el presente apartado, se puede concluir que una norma es retroactiva, cuando la misma modifica o altera derechos adquiridos o supuestos

jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas violenta dicha garantía individual, circunstancia que no ocurre cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

En este sentido, una norma es retroactiva cuando trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior.

Ahora bien, una vez establecido el concepto y alcance de la garantía de irretroactividad de la ley, en el siguiente apartado se estudiará cómo la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal pretende regular situaciones y hechos que ocurrieron con anterioridad a su entrada en vigor, modificando consecuencias que se originaron al amparo de las disposiciones vigentes hasta 2009.

2. Retroactividad de la obligación de pago del impuesto diferido establecida en la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal

En primer lugar, conviene retomar lo señalado en el segundo capítulo del presente trabajo, en el sentido de que con anterioridad al ejercicio de 2010, la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que en el Régimen de Consolidación Fiscal se podría diferir el pago del impuesto sobre la renta, o en algunos conceptos no causar el mismo, hasta el momento en que se actualizaran determinados supuestos previstos expresamente en la Ley vigente hasta 2009.

En este sentido, para estudiar de qué manera la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación es retroactiva, como lo sostiene el presente trabajo, conviene recordar los conceptos por los cuales, en términos de las disposiciones vigentes hasta 2009, las sociedades controladoras no estaban obligadas al pago del impuesto diferido o no lo habían causado:

- Aplicación de pérdidas fiscales de sociedades del grupo de empresas.
- Aplicación de pérdidas en venta de acciones de sociedades del grupo de empresas.
- Distribución de dividendos entre sociedades del grupo de empresas.
- Aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación derivados de las operaciones efectuadas entre empresas del grupo.

Ahora bien, el impuesto diferido derivado de los conceptos previamente señalados (o no causado en el caso de distribución de dividendos) no generaba una obligación de pago, sino hasta que se actualizaran determinados supuestos, los cuales, hasta 2009, eran los siguientes:

- Desconsolidación del grupo.
- Desincorporación del grupo de la sociedad controlada correspondiente.
- Reducción de la participación accionaria en la sociedad controlada correspondiente.
- Enajenación de acciones de la sociedad controlada correspondiente.
- Pérdida del derecho a aplicar las pérdidas fiscales y las pérdidas en venta de acciones en lo individual por la sociedad correspondiente.

- Enajenación del bien que generó el Concepto Especial de Consolidación a un tercero ajeno al grupo de empresas.

A pesar de lo anterior, la reforma que se estudia modifica las reglas previamente expuestas, introduciendo un cambio respecto de la determinación y entero del impuesto diferido que se hubiere causado por los conceptos señalados, estableciendo que aún cuando no se hubieran actualizado alguno de los supuestos mencionados, las sociedades controladoras deberán calcular y enterar el impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, así como el correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, en cada ejercicio fiscal a partir de su entrada en vigor.

Derivado de lo anterior, considero necesario describir cada uno de los conceptos por los cuales, con anterioridad a la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, las sociedades controladoras no estaban obligadas a enterar el impuesto diferido que se hubiere causado por dichos conceptos, sino hasta que aconteciera alguno de los supuestos previstos en las normas vigentes hasta 2009 para tal efecto.

2.1. Conceptos utilizados para la determinación del impuesto diferido en el Régimen de Consolidación Fiscal.

- Distribución de Dividendos

Los dividendos son “los montos de utilidades reflejadas en estados financieros que una sociedad distribuye a favor de sus accionistas. En México, los dividendos se gravan en

la actualidad siguiendo un “sistema integrado”, con el propósito de que exista un flujo libre al accionista (sin importar la estructura corporativa).”⁷⁷

Ahora bien, respecto de la distribución de dividendos en el Régimen de Consolidación Fiscal, durante los ejercicios de 1999 a 2009, el artículo 57-O, vigente de 1999 a 2001, y el artículo 78, vigente de 2002 a 2009, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecían que los dividendos que las sociedades adheridas al Régimen de Consolidación distribuyeran entre las empresas del grupo y que no provinieran de su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta o su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida, según fuera el caso, causarían impuesto sobre la renta cuando se actualizara alguno de los supuestos consistentes en la enajenación de la totalidad o parte de las acciones de la sociedad que los repartiera, disminución de la participación accionaria en la misma, desincorporación de dicha sociedad del régimen de consolidación o desconsolidación del grupo de empresas.

Al respecto, conviene transcribir el contenido del referido artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009:

“**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.

No se causará el impuesto en los momentos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando lo previsto en el mismo se derive de operaciones entre empresas del grupo que consolida, salvo en el caso de desincorporación causado por fusión a que se refiere el octavo párrafo del artículo 71 de esta Ley.”

⁷⁷ Álvarez Alcalá, Alil, *op.cit.*, p. 226.

A pesar de lo dispuesto por el referido artículo vigente hasta 2009, a partir de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, dicho artículo, así como el Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de dicha Ley, obligan a las sociedades que consolidan para efectos fiscales, a pagar el impuesto sobre la renta por aquellos dividendos o utilidades que se distribuyeron entre sí con anterioridad a 2010, ello sin considerar que se hubieren actualizado o no los supuestos previstos por la ley vigente al momento en que dichos dividendos fueron distribuidos.

Al respecto, el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 establece lo siguiente:

“Artículo 78. ...

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.

(...)”

Por su parte, la fracción VII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2010, establece lo siguiente:

“Artículo Cuarto.

(...)

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.

(...)”

De los artículos previamente transcritos, se desprende que ambos establecen la obligación de pagar el impuesto diferido derivado de la distribución de dividendos entre sociedades del grupo adherido al Régimen de Consolidación Fiscal.

Al respecto, el referido artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 establece la mecánica para que los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal calculen y enteren el impuesto correspondiente a las distribuciones de dividendos que se hubieren efectuado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago y por los que no se hubieran enterado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se determina el impuesto diferido.

Por otro lado, el Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 establece que las sociedades controladoras deberán efectuar el entero del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 78, segundo párrafo del mismo ordenamiento legal, correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009.

En este sentido, es posible advertir que la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 establece la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por concepto de dividendos que se hubieran distribuido durante los ejercicios de 1999 a 2009 entre las sociedades del grupo en consolidación.

Lo anterior, no obstante que el impuesto sobre la renta por concepto dividendos o utilidades distribuidos durante los ejercicios de 1999 a 2009 no se hubiese causado, según lo dispuestos en las disposiciones vigentes durante dichos ejercicios, lo cual resulta violatorio de la garantía de irretroactividad de la Ley.

En este sentido, a pesar de que conforme a la legislación vigente durante los ejercicios fiscales anteriores a 2010, las sociedades controladoras no causaban impuesto sobre la renta por concepto de distribución de dividendos dentro del grupo de consolidación, hasta la actualización de alguno de los supuestos ya señalados, a partir de la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 se modifican dichas situaciones jurídicas y se introduce la obligación de pagar el impuesto correspondiente por las anteriores distribuciones, no obstante el mismo no se hubiese causado, situación que resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley.

- Aplicación inmediata de pérdidas fiscales para la determinación del resultado fiscal consolidado

“Las personas morales calculan el impuesto de acuerdo con lo previsto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para estos efectos, se suman todos los ingresos acumulables del ejercicio y se restan las deducciones autorizadas efectuadas en el mismo. Lo anterior, da lugar a una a) utilidad fiscal, si los ingresos son mayores a las deducciones, o b) pérdida fiscal, que podemos definir como el resultado que se obtiene cuando las deducciones autorizadas son mayores que los ingresos acumulable.”⁷⁸

⁷⁸ *Íbidem.*, p. 224.

En términos generales, “la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio fiscal podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los 10 ejercicios siguientes hasta agotarla.”⁷⁹

En relación con la aplicación de pérdidas fiscales para la determinación del resultado fiscal consolidado, conviene recordar que la determinación del resultado fiscal consolidado consiste, a grandes rasgos, en aglutinar las utilidades y pérdidas fiscales de una unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se determine el impuesto sobre la renta a cargo del grupo.

Asimismo, conviene recordar que para efectos del Régimen de Consolidación Fiscal, se permite que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo sean amortizadas en el mismo ejercicio en que se incurrieron contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la sociedad que la hubiera generado, todavía no tuviera la posibilidad de aplicar dichas pérdidas en lo individual.

En este sentido, cabe mencionar que el tratamiento respecto del tratamiento relativo a la aplicación de pérdidas fiscales en el Régimen de Consolidación Fiscal ha atravesado por modificaciones importantes.

En 1999, como se señaló anteriormente, el Régimen de Consolidación Fiscal atravesó por una de sus reformas más importantes. En relación con el tratamiento de las pérdidas fiscales en dicho régimen, se estableció por primera vez el supuesto de reversión de las pérdidas que hubieren sido aprovechadas para la determinación del resultado fiscal

⁷⁹ *Ibidem.*, p. 225.

consolidado, la cual tenía lugar cuando la sociedad que las hubiera generado no hubiera podido aprovecharlas en lo individual.

Al respecto, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, establecía que los contribuyentes perderían el derecho a disminuir las pérdidas fiscales pendientes de amortizar cuando no las aprovecharan dentro de los 10 ejercicios siguientes a aquél en que se generaron, no las disminuyan en un ejercicio, pudiendo haberlo hecho, hasta la cantidad en que pudieron aprovecharse y, en caso de que la sociedad que haya generado las pérdidas, participara en una fusión de sociedades.

En este sentido, contrario a lo que ocurría con anterioridad al ejercicio de 1999, “el régimen de las pérdidas fiscales generadas a nivel individual y aplicadas en el resultado fiscal consolidado cambió, de manera que tal aplicación dejó de ser definitiva y pasó a estar condicionada a que la pérdida fiscal individual fuera agotada por la sociedad que la generó dentro del plazo de 10 años.”⁸⁰

En 2002, la el Régimen de Consolidación Fiscal fue objeto una vez más de reforma, en ésta, por un lado, se mantuvieron los supuestos de aprovechamiento y reversión de pérdidas fiscales para la determinación del impuesto sobre la renta consolidado y, por otro lado, desapareció el concepto de controladoras puras.

En este punto, conviene recordar que en la reforma de 1999 al Régimen de Consolidación Fiscal fue incorporado el concepto de *controladoras puras*, las cuales consolidaban al 100% de la participación consolidable.

⁸⁰ Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p. 33.

En este sentido, con la reforma para 2002, mediante el Artículo Segundo Transitorio⁸¹ de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se estableció que la reversión de pérdidas fiscales que hubieren sido aplicadas para la determinación del resultado fiscal consolidado no se efectuaría respecto de las pérdidas fiscales de sociedades controladoras generadas con anterioridad al ejercicio fiscal de 1999, así como tampoco respecto de las pérdidas fiscales de sociedades controladas y controladoras generadas con anterioridad al ejercicio fiscal de 2002, cuando estas últimas hubieran calificado como controladoras puras.

En este sentido, durante los ejercicios de 2002 a 2009, las sociedades controladoras que hubieren aplicado pérdidas generadas por las sociedades del grupo para la determinación del resultado fiscal consolidado, estaban obligadas a pagar el impuesto derivado de la aplicación a nivel consolidado de dichas pérdidas cuando la sociedad que las generó perdiera el derecho a aprovecharlas en lo individual, cuando se enajenaran acciones de la sociedad que generó las pérdidas aplicadas, cuando existiera una variación en la participación accionaria de dicha sociedad, cuando ésta se desincorporara del grupo o cuando éste se desconsolidara.

Al respecto, se transcribe el contenido del segundo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009:

⁸¹ “**Artículo Segundo.** En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente: (...) XXXII. Para los efectos del segundo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán las pérdidas fiscales generadas con anterioridad al ejercicio de 2002, correspondientes a las sociedades controladoras que de conformidad con el noveno párrafo del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, hayan sido consideradas como puras. Asimismo para los efectos del segundo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán las pérdidas fiscales de sociedades controladoras y controladas generadas con anterioridad al ejercicio de 1999.”

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

(...)

II. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61 de esta Ley, y que en los términos del primer párrafo del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

(...)”

En este sentido, en caso de actualizarse alguno de los supuestos referidos, las pérdidas que hubieren sido aplicadas para la determinación del resultado fiscal consolidado, debían actualizarse y adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que hubiere acontecido alguno de dichos supuestos.

Este procedimiento es denominado “reversión de pérdidas”, el cual consiste en revertir los montos aplicados en el Régimen de Consolidación Fiscal derivados de la amortización anticipada de las pérdidas fiscales generadas por las sociedades del grupo, situación que únicamente se efectuaría en caso de que se actualizara alguno de los supuestos consistentes en que la sociedad que hubiere generado la pérdida correspondiente perdiera el derecho a aprovecharlas en lo individual, cuando se enajenaran acciones de la sociedad que generó las pérdidas aplicadas, cuando existiera

una variación en la participación accionaria de dicha sociedad, cuando ésta se desincorporara del grupo o cuando éste se desconsolidara.

A pesar de lo anterior, la reforma objeto de estudio del presente trabajo prevé un nuevo supuesto de pago del impuesto diferido derivado de la aplicación inmediata de pérdidas de sociedades del grupo para la determinación del resultado fiscal consolidado.

Ello, pues la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal adiciona un nuevo supuesto para la reversión de pérdidas fiscales, al establecer que la obligación de pagar el impuesto que se hubiera diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado en el sexto ejercicio fiscal inmediato a aquél en que se determine y entere dicho impuesto, aun cuando no se hubiere materializado alguno de los supuestos de reversión previstos en las disposiciones vigentes en el momento en que dichas pérdidas fueron aplicadas, situación que resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley.

- Disminución por pérdidas en venta de acciones

La “pérdida por venta de acciones” es el concepto que se utiliza para describir el resultado derivado de la afectación que sufre una empresa al celebrar un contrato de compraventa de acciones en el que el precio en el que enajena dichos títulos resulta ser menor al precio en que fue adquirido, ocasionándose una disminución en su patrimonio susceptible de ser deducida de los ingresos que obtenga en un determinado ejercicio fiscal.

En relación con la disminución de la pérdida en venta de acciones para la determinación del resultado fiscal consolidado, se han establecido distintos tratamientos a lo largo del tiempo.

“A partir del primero de enero de 2000, y hasta el 31 de diciembre de 2001, se permitió subir a la consolidación fiscal (como un Concepto Especial de Consolidación) el importe total de las pérdidas por enajenación de acciones generada a nivel individual, siempre que proviniera de la enajenación de acciones emitidas por una sociedad controlada y, además, cuando no hubieran sido consideradas como colocadas entre el gran público inversionista.”⁸²

“A partir de 2002, aun cuando el inciso e) de la fracción I del artículo 68 continuaba permitiendo subir a la consolidación fiscal el importe de las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas, limitaba su disminución de la base consolidada hasta por el importe de las ganancias por enajenación de acciones obtenidas por todas las sociedades que consolidaban en cada ejercicio.”⁸³

Ahora bien, “hasta el ejercicio de 2004, las sociedades que obtuvieran pérdida fiscal en venta de acciones, tenían un plazo de cinco ejercicios para aplicar dicha pérdida contra utilidades generadas por venta de acciones.”⁸⁴

Posteriormente, con la reforma efectuada al Régimen de Consolidación Fiscal en el año 2005, se amplió el plazo para aplicar las pérdidas en venta de acciones, el cual pasó de

⁸² Loyo Ríos, Luis Francisco, *op.cit.*, p. 103.

⁸³ *Ídem.*

⁸⁴ Hernández Linares, José Alfredo, *op.cit.*, p. 27.

ser de 5 a 10 ejercicios fiscales a partir de que hubiere acontecido dicha pérdida, manteniendo la regla de que dichas pérdidas sólo podrían ser aplicadas contra ganancias por el mismo concepto.

Finalmente, en 2008, se modificó nuevamente el tratamiento otorgado a las pérdidas en venta de acciones sufridas por sociedades de un grupo adherido al Régimen de Consolidación, estableciendo que se podrían disminuir las pérdidas por enajenación de acciones de la utilidad fiscal consolidada del ejercicio, con independencia de que no se obtuvieran ingresos por el mismo concepto, las cuales únicamente tendrían que reversarse cuando se perdiera el derecho de poder aplicarlas, lo cual ocurriría en el momento en que transcurriera el plazo de 10 años previsto en el segundo párrafo del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2008.

Al respecto, se transcribe el contenido del tercer párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2009:

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

(...)

II. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

(...)

Las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que en los términos del inciso e) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o que se disminuya de la pérdida fiscal consolidada,

según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.”

En este sentido, del artículo transcrito es posible afirmar que las pérdidas en venta de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada que se hubieren restado en algún ejercicio anterior para determinar el resultado fiscal consolidado, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada en el ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas, el cual corresponde al plazo de 10 años en términos de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como cuando existiera una variación en la participación accionaria de la sociedad que sufrió la pérdida, cuando ésta se desincorporara del grupo o cuando éste se desconsolidara.

Sin embargo, a partir de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, se establece que las sociedades controladoras deberán enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago, por lo que, si uno de los conceptos por los cuales se origina dicho impuesto diferido consiste en la disminución de la pérdida en enajenación de acciones sufrida por sociedades del grupo, es posible afirmar que a partir de la reforma en estudio, para el cálculo del impuesto diferido que se deba enterar en cada ejercicio fiscal, necesariamente se tendrán que considerar las pérdidas en venta de acciones que se hubieren obtenido en el sexto ejercicio inmediato anterior.

Ello, aún cuando no hubiere transcurrido el plazo de 10 años previsto para su reversión o que no hubieren sido deducidas por la sociedad que las generó, cuando existiera una variación en la participación accionaria de dicha sociedad, cuando la sociedad que sufrió la pérdida se desincorporara del grupo o cuando éste se desconsolidara, lo cual resulta violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley.

- Aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación

Los Conceptos Especiales de Consolidación es el término que se les da a aquellas operaciones que son celebradas entre las sociedades que conforman el grupo de empresas. Tienen como “propósito eliminar en el Régimen de Consolidación Fiscal las utilidades o pérdidas fiscales obtenidas por operaciones de enajenación de bienes (terrenos, inversiones, acciones y partes sociales) celebradas entre empresas del mismo grupo que consolida.”⁸⁵

En este sentido, los Conceptos Especiales de Consolidación tienen como objeto neutralizar las operaciones realizadas entre las empresas del mismo grupo, equivalente a las operaciones que se dan en una sociedad conformada por distintas divisiones o sucursales.

Lo anterior se logra a través de una suma de las utilidades y pérdidas que pudiera representar para las sociedades involucradas una determinada operación celebrada entre ellas. “El gravamen o reconocimiento del resultado de dichos conceptos tenía lugar hasta que dichos bienes se enajenaban a terceros ajenos al grupo que consolida; de esta

⁸⁵ Labrador Goyoneche, Francisco Javier, *op.cit.*, p. 373.

manera, se cumplía con el principio de neutralidad de considerar a la controladora como un solo contribuyente por el grupo que consolida”.⁸⁶

El régimen aplicable a los Conceptos Especiales de Consolidación por la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que la sociedad controladora debería revertir los efectos que reconoció en su oportunidad por los Conceptos Especiales de Consolidación, sólo el caso de que la sociedad que los generó dejara de cumplir con los requisitos para ser considerada sociedad controlada para efectos fiscales, en cuyo caso, se entenderían efectuados con terceros.

Posteriormente, con la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal ocurrida en 2002, se eliminaron los Conceptos Especiales de Consolidación, señalándose que éstos debían ser reconocidos como efectuados con terceros al 31 de diciembre de 2001, como si se tratara de una desincorporación, en los términos del artículo 57- J de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 (fracción XXXIII del Artículo Segundo del Decreto por el que fue emitida la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Cabe señalar, que en dicha reforma también se previó la posibilidad de que la sociedad controladora no reconociera las operaciones antes citadas como si existiera una desincorporación al 31 de diciembre de 2001 de la sociedad que las generó, bajo la condición de que el contribuyente continuara determinando los Conceptos Especiales de Consolidación y sus modificaciones, hasta en tanto dichos bienes fueran enajenados a personas ajenas al grupo de empresas.

⁸⁶ *Ídem.*

Sin embargo, la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal incorporó el Artículo Cuarto, fracción IX de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁸⁷, el cual establece que las sociedades controladoras que hayan ejercido la opción contenida en el segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, sumarán o restarán los Conceptos Especiales Consolidación, según corresponda, que hubieran continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002.

Al respecto, la citada fracción IX establece que dichos Conceptos Especiales de Consolidación se considerarán como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación.

⁸⁷ **Artículo Cuarto.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

Para los efectos de lo dispuesto por la fracción VIII de este artículo transitorio, las sociedades controladoras que hayan ejercido la opción contenida en el segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, sumarán o restarán los conceptos especiales de consolidación, según corresponda que, en su caso, hubieran continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002. Dichos conceptos especiales de consolidación se considerarán como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, calculados en los términos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones aplicables vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001. Al resultado que se obtenga de la suma o resta, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo que se incrementará el impuesto sobre la renta diferido que deba pagarse en el sexto ejercicio fiscal.

Para los efectos de esta fracción, los conceptos especiales de consolidación se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a los conceptos especiales de consolidación determinados por operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al 1 de enero de 1999.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio fiscal en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos, tratándose de las operaciones a que se referían los artículos 57-F, fracción I y 57-G, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y desde el último mes del periodo en que se efectuó la actualización en el caso de la deducción por la inversión de bienes objeto de las operaciones referidas y hasta el mes en que se presente la declaración en la que se deba pagar el impuesto diferido.

En este sentido, es posible advertir que la reforma que constituye el objeto de estudio del presente trabajo modifica de manera retroactiva las reglas aplicables al Régimen de Consolidación Fiscal, pues obliga a la sociedad controladora a eliminar el efecto de neutralidad fiscal producido conforme al sistema anterior y varía las condiciones en que legalmente se adquirió ese derecho al introducir nuevas obligaciones que pretenden influir en supuestos que acontecieron antes de su entrada en vigor.

En este sentido, el hecho de que las disposiciones vigentes a partir de la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 obligue a los contribuyentes que tributan bajo dicho régimen a considerar las operaciones que dieron origen a los Conceptos Especiales de Consolidación en ejercicios previos como efectuadas con terceros, aún cuando dicha obligación sólo surgía cuando la sociedad que los generó dejara de tener el carácter de controlada por salir del grupo en consolidación, en cuyo caso, se entenderían efectuados con terceros, o que dicho grupo se desconsolidara, implica una violación a la garantía de irretroactividad de la ley.

- Comparación de Cuentas de Utilidad Fiscal Neta y Cuentas de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

En nuestro sistema tributario, los ingresos que por concepto de dividendos obtienen los accionistas de una determinada sociedad no se encuentran gravados para efectos del impuesto sobre la renta, ya que el impuesto correspondiente es cubierto por la sociedad, eliminando así una posible doble tributación.

Al respecto, para que las sociedades que están distribuyendo utilidades o dividendos mantengan un control de las utilidades por las que ya se cubrió el impuesto correspondiente y que ya no serán gravadas al momento de repartirlas a los accionistas, así como aquellas utilidades por las que aun se debe cubrir el impuesto al momento de distribuirlas, se estableció la obligación a cargo de las personas morales de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), en la cual se registran precisamente esas utilidades que ya pagaron impuesto sobre la renta a nivel de la sociedad que los distribuye.

La CUFIN, “se conforma con las utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta tanto en México como en el extranjero que provengan de empresas vía dividendos que también a su vez ya pagaron el impuesto sobre la renta y se disminuirá con los dividendos distribuidos. Se puede afirmar que la cuenta de utilidad fiscal neta se conforma con las utilidades generadas por la empresa o que provienen de otras empresas que ya pagaron el impuesto sobre la renta, pues al aplicarse la tasa a la utilidad de la operación, el saldo con algunas disminuciones pasa a formar parte de utilidades que ya causaron el impuesto correspondiente, de tal suerte que si el día de mañana la empresa distribuye dividendos con cargos a la cuenta CUFIN estos dividendos circularán libremente sin que se cause el impuesto sobre la renta.”⁸⁸

Una vez precisado lo anterior, resulta importante recordar que a partir de 1999 y en virtud de la reforma que sufrió en ese entonces la Ley del Impuesto sobre la Renta, se adicionó el artículo 124-A de dicha Ley, el cual establece la obligación de llevar una

⁸⁸ López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, Tomo I, Personas Morales*, Dofiscal, México, 2010, Tercera Edición, p. 64.

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE), con el propósito de fomentar la reinversión de utilidades.

Por lo anterior, en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en aquellos años, se dio la oportunidad a las personas morales de aplicar la tasa del 30% (32% en el ejercicio de 1999) a la Utilidad Fiscal Reinvertida (en adelante UFIRE), aun cuando en dicho ejercicio la tasa correspondiente era del 35%, señalando que la diferencia entre el impuesto que se pagara y el que resultara de aplicar la tasa general se pagaría al momento de la distribución de utilidades. Los saldos de estas utilidades que habían pagado impuesto sobre la renta de forma parcial eran los que se consideraban en la CUFINRE.

En este sentido, la CUFINRE representa el importe de las utilidades reinvertidas por la persona moral de los ejercicios fiscales de 1999 a 2001, sobre las cuales existe un impuesto diferido por pagar al momento en que se distribuyan dividendos o utilidades provenientes del saldo de dicha cuenta.

Dicho lo anterior, “para efectos de los dividendos que la sociedad controladora decida repartir a sus propios accionistas y siguiendo el concepto de grupo, tendrá que llevar una cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.⁸⁹ Si los dividendos provienen de dicha cuenta, la sociedad controladora no tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre los mismos”.⁹⁰

⁸⁹ En adelante “CUFINCO”.

⁹⁰ Labrador Goyeneche, Francisco Javier, *op.cit.*, p. 128.

En este sentido, “la sociedad controladora que opte por determinar su resultado fiscal consolidado, constituirá el saldo inicial de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, sumando los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de la sociedad controladora y de las sociedades controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, en la participación consolidable a esa fecha.”⁹¹

Ahora bien, en 1999, se estableció la obligación de que, en el caso de que una sociedad controlada se desincorporara del grupo o éste se desconsolidara, la sociedad controladora tendría que realizar una comparación entre la CUFINCO y la CUFIN de la sociedad controlada desincorporada. Ello, con la finalidad de establecer un método para determinar, en su caso, una diferencia entre la utilidad que pagó impuesto sobre la renta a nivel consolidado y la suma de utilidades de las controladas que pagaron impuesto a nivel individual.

Lo anterior a efecto de que, al darse el caso de una desincorporación de alguna de las empresas que conforman el grupo de empresas o la desconsolidación del mismo, exista un medio de control que permita verificar con claridad el impuesto que se ha pagado respecto a las utilidades percibidas por la empresa a nivel individual y poder hacer la comparación con las utilidades que han pagado impuesto a nivel consolidado.

En este sentido, la comparación prevista en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta 2009 no establecía como consecuencia un impuesto diferido a cargo de una determinada sociedad en caso de desincorporación o desconsolidación del grupo de empresas.

⁹¹ *Íbidem*, p. 133.

Ello, pues las diferencias temporales que se pudieran presentar respecto del pago del impuesto sobre la renta de las sociedades controladas y el pago del impuesto de la sociedad controladora a nivel consolidado no se detonan por la comparación de CUFINES, sino que éstos se detonan por la utilización de pérdidas fiscales, pérdida en venta de acciones y conceptos especiales de consolidación.

A pesar de lo anterior, a partir de la reforma al Régimen de Consolidación para 2010, se obliga a enterar el impuesto sobre la renta diferido como consecuencia de llevar a cabo la comparación de los saldos de CUFINES y CUFINRES a nivel consolidado, con los saldos de dichas cuentas a nivel individual de las sociedades controladas, a pesar de que las normas vigentes previamente establecían la obligación de llevar a cabo dicha comparación únicamente en determinados supuestos.

En este sentido, la modificación previamente señalada introducida con la reforma para 2010 resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley, en virtud de que, por un lado, dicha comparación no genera un impuesto diferido, así como porque la obligación de realizar la comparación entre los saldos de las cuentas previamente señaladas surgía únicamente en caso de una desincorporación o desconsolidación.

Derivado de lo hasta ahora expuesto, es posible afirmar que la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación modifica las consecuencias que se dieron al amparo de disposiciones vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de dicha reforma respecto de los conceptos por los cuales las sociedades controladoras no estaban obligadas al pago del impuesto diferido o no lo habían causado.

Al respecto, como ya ha sido señalado, las disposiciones vigentes hasta 2009 en el Régimen de Consolidación Fiscal, establecían que no se estaría obligado al pago del impuesto diferido, o que incluso éste no se causaría, tratándose de la aplicación de pérdidas fiscales de sociedades del grupo de empresas, la aplicación de pérdidas en venta de acciones de sociedades del grupo de empresas, distribución de dividendos entre sociedades del grupo de empresas y aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación derivados de las operaciones efectuadas entre empresas del grupo.

En este sentido, el impuesto diferido derivado de los conceptos previamente señalados (o no causado en el caso de distribución de dividendos) sólo detonaría la obligación del pago respectivo hasta que se actualizaran determinados supuestos previstos en las disposiciones vigentes hasta 2009, consistentes en la desconsolidación del grupo, la desincorporación del grupo de la sociedad controlada correspondiente, en caso de reducción de la participación accionaria en la sociedad controlada correspondiente, enajenación de acciones de la sociedad controlada correspondiente, en caso de pérdida del derecho a aplicar las pérdidas fiscales y las pérdidas en venta de acciones en lo individual por la sociedad correspondiente y por la enajenación del bien que generó el Concepto Especial de Consolidación a un tercero ajeno al grupo de empresas.

Así, se insiste en el hecho de que las disposiciones vigentes hasta 2009 en el Régimen de Consolidación Fiscal establecían con precisión los conceptos por los cuales no se estaba obligado al pago del impuesto diferido (o no se había causado en el caso de distribución de dividendos), asimismo, se insiste en que, de igual forma dichas disposiciones preveían expresamente los supuestos sobre los cuales se detonaría la

obligación de pago del impuesto que se hubiere diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado.

A pesar de lo anterior, la reforma que se estudia modifica las reglas previamente expuestas, modificando la obligación de pago del impuesto diferido producto de la tributar conforme al Régimen de Consolidación Fiscal, estableciendo que aún cuando no se hubieran actualizado alguno de los supuestos mencionados, las sociedades controladoras deberán calcular y enterar el impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, así como el correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, en cada ejercicio fiscal a partir de su entrada en vigor.

Teniendo en cuenta los conceptos descritos en el presente apartado, se estudiará de qué manera la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, al modificar la obligación de pago del impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado, contraviene la garantía de irretroactividad de la ley, teniendo en consideración la Teoría de los Derechos Adquiridos y la Teoría de los Componentes de la Norma.

2.2. Retroactividad de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación respecto de la determinación y entero del impuesto diferido

Las nuevas disposiciones establecidas en la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 modifican la obligación de pago del impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal de forma consolidada, señalando que dicho pago

deberá efectuarse en pagos fraccionados en cada ejercicio fiscal a partir de la vigencia de dicha reforma.

Como se explicó anteriormente, la determinación de dicho impuesto diferido podrá efectuarse con base en distintas mecánicas previstas en la reforma referida, las cuales equivalen al procedimiento que se habría utilizado de no haber tributado bajo el Régimen de Consolidación Fiscal, ello, sin considerar la falta de actualización de alguno de los supuestos previstos con anterioridad a la reforma para que se detonara la obligación de pago.

Como ha sido ya señalado, con anterioridad a la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, se permitía a las sociedades controladoras diferir el pago de impuesto sobre la renta o no causarlo (tratándose de distribución de dividendos contables), hasta en tanto no se actualizara algún hecho consistente en la desconsolidación del grupo de empresas, la desincorporación de alguna sociedad controlada, reducción en la participación accionaria respecto de una sociedad controlada, enajenación de acciones de una sociedad controlada, la pérdida del derecho a aplicar las pérdidas fiscales y las pérdidas en venta de acciones en lo individual por una sociedad del grupo y la enajenación a un tercero ajeno al grupo de empresas de un bien que hubiere generado un concepto especial de consolidación.

En este tenor, es posible afirmar que los supuestos para que se enterara (o causara) el impuesto diferido se encontraban expresamente previstos en la legislación vigente hasta 2009.

Sin embargo, a partir de la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal se establece la obligación de enterar el impuesto diferido que se hubiere generado con motivo de la determinación del resultado fiscal de forma consolidada, sin que para tal obligación sea necesario que se actualice alguno de los supuestos antes señalados que dieran lugar al entero o causación de dicho impuesto, situación que resulta contraria a la garantía de irretroactividad de la ley.

En este sentido, a fin de exponer cómo se actualiza la violación a la garantía de irretroactividad de la ley en la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal respecto de la obligación de pago del impuesto diferido, se realizará el análisis respectivo con base en la Teoría de los Derechos Adquiridos y la Teoría de los Componentes de la Norma.

2.2.1. Retroactividad con base en la Teoría de los Derechos Adquiridos

Como fue señalado anteriormente, con anterioridad al ejercicio de 2010, las disposiciones que regulaban el Régimen de Consolidación Fiscal establecían que las sociedades podrían diferir el pago del impuesto sobre la renta o no causar el mismo, cuando en la determinación del resultado fiscal consolidado existiera aplicación de pérdidas fiscales de sociedades del grupo de empresas, aplicación de pérdidas en venta de acciones de sociedades del grupo de empresas, aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación derivados de las operaciones efectuadas entre empresas del grupo y si hubiera existido distribución de dividendos entre sociedades del grupo de empresas.

El diferimiento del impuesto derivado de los conceptos previamente señalados, generaba la obligación de pago hasta el momento en que ocurrieran los siguientes supuestos: desconsolidación del grupo, desincorporación de una sociedad controlada, reducción en la participación accionaria de una sociedad controlada, enajenación de acciones de una sociedad controlada, pérdida del derecho a aplicar en lo individual las pérdidas fiscales y la pérdidas por enajenación de acciones de una sociedad integrante del grupo y por la enajenación a un tercero ajeno al grupo de empresas de un bien que generó un Concepto Especial de Consolidación.

En este sentido, los supuestos para que se enterara (o causara) el impuesto correspondiente estaban claramente señalados en la legislación vigente hasta 2009, en los términos previamente señalados.

En este tenor, es posible señalar que durante los ejercicios anteriores a 2010, los contribuyentes que tributan bajo el Régimen de Consolidación Fiscal actualizaron los supuestos previstos en las disposiciones que en ese momento regulaban dicho régimen, es decir, calcularon su resultado fiscal consolidado, tomando en consideración las pérdidas fiscales del ejercicio de las sociedades controladas, las pérdidas en venta de acciones y los Conceptos Especiales de Consolidación, así como se pagaron dividendos contables entre sociedades del grupo de empresas.

Derivado de la actualización de los supuestos previamente referidos, dichos contribuyentes adquirieron el derecho a pagar el impuesto que se hubiere diferido únicamente hasta que ocurriera la desconsolidación del grupo, la desincorporación de una sociedad controlada, se redujera la participación accionaria en una sociedad

controlada, se enajenaran acciones de una sociedad controlada, se perdiera el derecho a aplicar en lo individual las pérdidas fiscales y la pérdidas por enajenación de acciones de una sociedad integrante del grupo o se enajenara a un tercero ajeno al grupo de empresas de un bien que generó un concepto especial de consolidación.

No obstante el derecho adquirido previamente señalado por parte de los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal, la reforma para 2010 a dicho régimen impone la obligación consistente en efectuar el pago del impuesto diferido en cada ejercicio fiscal mediante un esquema de pagos fraccionados a partir de la vigencia de dicha reforma, situación que resulta contraria a la garantía de irretroactividad de la ley.

Lo anterior es así, pues la reforma objeto de estudio del presente trabajo modifica el derecho adquirido por los contribuyentes del Régimen de Consolidación Fiscal consistente en que la obligación de pago del impuesto diferido, derivado de la aplicación de los conceptos previamente señalados para la determinación del resultado fiscal consolidado, sólo se generaría cuando ocurrieran los supuestos consistentes en la desconsolidación del grupo, la desincorporación de una sociedad controlada, la reducción de la participación accionaria en una sociedad controlada, la enajenación de acciones de una sociedad controlada, la pérdida del derecho a aplicar en lo individual las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones de una sociedad integrante del grupo o la enajenación a un tercero ajeno al grupo de empresas de un bien que generó un concepto especial de consolidación.

Lo anterior es así, pues el derecho de los contribuyentes del Régimen de Consolidación Fiscal, consistente en que la obligación de pago del impuesto diferido, derivado de la

aplicación de los conceptos previamente señalados para la determinación del resultado fiscal consolidado, sólo se generaría cuando ocurrieran los supuestos previamente señalados, representa un derecho adquirido que entró en el patrimonio y en la esfera jurídica de dichos contribuyentes, concediéndoles la facultad de enterar el referido impuesto diferido sólo en los casos previstos expresamente por las normas vigentes hasta 2009.

En estos términos, es posible afirmar que bajo un análisis de la teoría de los derechos adquiridos, la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley.

Ello, pues las modificaciones introducidas con la Reforma objeto de estudio del presente trabajo afectan un derecho adquirido por los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal, pretendiendo modificar ese derecho al obligar a enterar el impuesto diferido en cada ejercicio fiscal a partir de su entrada en vigor, aun cuando las normas vigentes hasta 2010 establecían la facultad de pagar dicho impuesto sólo hasta el momento en que se actualizaran los supuestos ya señalados previamente.

2.2.2. Retroactividad con base en la Teoría de los Componentes de la Norma

Como se ha señalado, con anterioridad a la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010, los contribuyentes sujetos a dicho Régimen no estaban obligados al entero del impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado en el que se reflejara la aplicación de pérdidas fiscales, conceptos especiales de consolidación, pérdida en venta de acciones y distribución de dividendos,

sino hasta que ocurrieran los supuestos consistentes en la desconsolidación del grupo, la desincorporación de una sociedad controlada, la reducción de la participación accionaria en una sociedad controlada, la enajenación de acciones de una sociedad controlada, la pérdida del derecho a aplicar en lo individual las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones de una sociedad integrante del grupo o la enajenación a un tercero ajeno al grupo de empresas de un bien que generó un concepto especial de consolidación.

Sin embargo, las disposiciones previstas con la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal introducen un nuevo sistema de cálculo y entero del impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado correspondiente a ejercicios anteriores a 2010, incorporando una nueva época de pago de dicho impuesto, la cual, bajo las normas vigentes con anterioridad, sólo se generaría hasta que se actualizaran los supuestos previamente señalados.

Al respecto, conviene recordar que, tal como se explicó al inicio del presente capítulo, bajo la Teoría de los Componentes de la Norma, existe la posibilidad de que el supuesto normativo y la consecuencia jurídica no siempre se generen de modo inmediato, es decir, puede darse el caso de que la realización de ésta se encuentre diferida en el tiempo.

En este sentido, cuando la realización de alguna de las consecuencias de la ley anterior no se producen durante su vigencia, y su realización no depende de los supuestos previstos en esa ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo por el establecimiento de un plazo o término específico, la nueva disposición no podría

modificar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas son producto de la actualización de los supuestos previstos en una ley anterior.

Derivado de lo anterior, es posible afirmar que al actualizarse el supuesto consistente en la determinación del resultado fiscal consolidado, aplicando para ello los conceptos previamente señalados, se originó la consecuencia del diferimiento del pago del impuesto derivado de la actualización de dicho supuesto hasta que ocurrieran determinados actos.

En este sentido, las consecuencias de las normas que regulaban el régimen de consolidación vigentes antes de 2010, las cuales fueron actualizadas por los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal al determinar el resultado fiscal consolidado de ejercicios anteriores a 2010, se encuentran diferidas en el tiempo, por lo que la reforma para 2010 objeto de estudio no puede válidamente modificar o eliminar esas consecuencias.

En otras palabras, la consecuencia de las normas que constituyen el Régimen de Consolidación Fiscal vigentes hasta 2009 consiste en diferir el pago del impuesto derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado correspondiente a ejercicios fiscales anteriores a 2010, por lo que las normas introducidas con la reforma para 2010 en estudio no pueden modificar esa consecuencia, so pena de violar la garantía de irretroactividad de la ley.

Lo anterior, en virtud de que la consecuencia de diferir (o no causar) el pago del impuesto derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado se generó al

actualizarse los supuestos previstos en las normas vigentes antes de la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, por lo que ésta no puede modificar válidamente dichas consecuencias.

Lo anterior es así, pues, como se señaló, la consecuencia del diferimiento del pago del impuesto generado en el Régimen de Consolidación Fiscal hasta 2009 está diferida en el tiempo, por lo que la reforma a dicho Régimen a partir de 2010 no puede válidamente modificar o eliminar esas consecuencias, so pena de resultar violatorias de la garantía de retroactividad de la Ley.

Así las cosas, si el nuevo sistema de cálculo y entero del impuesto diferido previsto en la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación establece una fecha de pago del impuesto que, bajo las normas vigentes con anterioridad a dicha reforma, se encontraba diferida en el tiempo hasta que se actualizara alguna de las condiciones previstas en ley para tal efecto, ello claramente implica una modificación a la consecuencia de la actualización de los supuestos normativos acontecida bajo una ley anterior, lo cual, con base en la Teoría de los Componentes de la Norma, resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley.

En resumen, la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal modifica la obligación de enterar el impuesto diferido que se hubiere generado a partir de la determinación del resultado fiscal consolidado correspondiente a ejercicios anteriores a 2010, estableciendo que las sociedades controladoras deberán determinar dicho impuesto, pagándolo al fisco federal en cada ejercicio fiscal mediante un esquema de pagos fraccionados a partir de la vigencia de dicha reforma.

Lo anterior, aun cuando las normas vigentes hasta 2009 establecían que por la aplicación de los conceptos previamente señalados para la determinación del resultado fiscal consolidado no se enteraría el impuesto correspondiente hasta que ocurrieran los ciertos supuestos también previstos expresamente en dichas disposiciones.

En este sentido, si no se ha actualizado ningún supuesto que actualice la obligación de enterar el impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado correspondiente a ejercicios anteriores a 2010, la reforma objeto de estudio no puede válidamente crear la obligación de calcular los efectos de dicha determinación con base en nuevas reglas, pues ello equivale a regular hechos y condiciones que acontecieron con anterioridad a la vigencia de la referida reforma, situación que resulta contraria a la garantía de irretroactividad de la ley.

Capítulo V. Descripción de la sentencia dictada en primera instancia al resolver diversos juicios de amparos promovidos en contra de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal.

A raíz de las reformas efectuadas para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, diversos grupos de empresas que tributan bajo dicho régimen interpusieron juicios de amparo, al considerar dicha reforma violatoria de diversas garantías, entre ellas, la garantía de retroactividad.

Los amparos presentados por diversas empresas se interpusieron en dos momentos: un grupo optó por interponer juicios de amparo en contra de la vigencia de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, mientras que un diverso grupo interpuso juicios de amparo en contra del primer acto de aplicación, consistente en el primer pago efectuado por concepto del impuesto diferido derivado de la aplicación

Ahora bien, según datos del Consejo de la Judicatura Federal, en contra de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal se interpusieron 115 juicios de amparo indirecto.

Al respecto, en el presente capítulo se realizará una descripción del sentido en el que se resolvieron los juicios de amparos interpuestos en contra de la Reforma en comento, señalando de forma general los conceptos de violación por los cuales, en su caso, fueron concedidos los amparos e primera instancia las empresas quejasas.

Cabe señalar, que derivado de la cantidad de juicios de amparo interpuestos en contra de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, así como para evitar sentencias contradictorias, el Consejo de la Judicatura Federal, a través del oficio número STCCNO/949/2010, determinó que correspondía al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, la tramitación y resolución de la totalidad de demandas de amparo indirecto que se promovieran en contra de la Reforma de referencia.

Derivado de lo anterior, todos los Juzgados de Distrito a nivel nacional remitieron al Juzgado señalado en el párrafo anterior las demandas de amparo que tuvieran radicadas en contra de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, para que fuera éste quien estudiara y resolviera dichos juicios de amparo.

En este sentido, a finales de 2010, el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, resolvió los primeros juicios de amparo promovidos en contra de la Reforma señalada, en el sentido de conceder el amparo solicitado por aquellas empresas controladoras en contra de las nuevas disposiciones incorporadas con dicha Reforma, al considerar que éstas resultaban violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley.

Las principales consideraciones del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región son señaladas a continuación:

En relación con el tema de Distribución de Dividendos, en la versión pública de la sentencia dictada en el juicio de amparo 240/2010 del índice del Juzgado previamente

señalado, se puede advertir que éste resolvió conceder el amparo a la empresa quejosa en relación con dicho tema, al considerar que de acuerdo con las normas vigentes en 1999 en el Régimen de Consolidación Fiscal, 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 flujo de dividendos contables.

Al respecto, en la sentencia de referencia se señala que dicho flujo libre de dividendos contables daba derecho al contribuyente (sociedad controladora) 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, 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.

Es decir, al parecer del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región las disposiciones vigentes en 1999 respecto del Régimen de Consolidación Fiscal, le otorgaron a los contribuyentes de dicho régimen el beneficio de diferir el cumplimiento de dicha obligación hasta en tanto se diera alguno de los cuatro supuestos antes descritos.

Con base en lo anterior, dicho Juzgado llegó a la conclusión de que al haberse realizado el supuesto consistente en la distribución de dividendos contables, los contribuyentes sujetos a dicho Régimen adquirieron 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, por lo que, a la luz de la teoría de los derechos adquiridos, las normas reclamadas en dicho juicio de amparo resultan violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley.

Posteriormente, el referido Juzgado de Distrito, tomando en consideración la Teoría de los Componentes de la Norma, señaló 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 (CUFIN), así como que la actualización de dicho supuesto dio inicio a su consecuencia, esto es, el diferimiento en el pago del impuesto, el cual representa un beneficio que concluye cuando se actualice alguna de las hipótesis o de los cuatro momentos previstos cuando se realizó el supuesto.

A partir de lo anterior, concluye que durante la vigencia de normas anteriores a las reclamadas en dicho juicio de amparo, 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, derecho que estaba sujeto para su subsistencia a la no realización de los cuatro supuestos que la obligaban a pagar el impuesto que venía difiriendo, por lo que las normas contenidas en la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal, al establecer otro supuesto para dar por concluido el beneficio de diferimiento del pago, modifican la consecuencia y la sujetan a una condición que no existía al realizarse el supuesto e iniciar la realización de la consecuencia.

En este sentido, resolvió que la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal resulta retroactiva, ya que modifica consecuencias que nacieron durante la vigencia de la ley anterior.

Por otro lado, en relación con el tema del tratamiento de pérdidas fiscales en el Régimen de Consolidación Fiscal, en la versión pública de la sentencia dictada en el juicio de amparo 240/2010 del índice del Juzgado a que se ha hecho referencia, se puede advertir que éste resolvió conceder el amparo a la empresa quejosa en relación con dicho tema, al considerar que previo a la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, la temporalidad del beneficio de aprovechar las pérdidas fiscales que hubieren sido generadas por una sociedad perteneciente al grupo de empresas, estaba restringida al periodo por el que se tenía el derecho a amortizar la pérdida en lo individual, esto es, en diez ejercicios fiscales así como en caso de enajenación de acciones de la sociedad que incurrió en la pérdida, variación en la participación accionaria de la controladora en esta controlada, desincorporación de dicha sociedad o se desconsolidara el grupo.

En este sentido, el Juzgado de referencia señala que, al igual que en el caso de repartición de dividendos contables, la posibilidad de diferir el impuesto por la disminución de pérdidas en el resultado fiscal consolidado, le son intrínsecos los supuestos previstos para el momento de calcular y enterar dicho tributo, lo que implica que la controladora no tenía que pagar el impuesto correspondiente, mientras no se diera alguno de los supuestos señalados.

Con base en lo anterior, el Juzgado de Distrito en la sentencia de referencia señala que derivado de la actualización del supuesto consistente en la disminución de las pérdidas

en el resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora adquirió el derecho o prerrogativa de enterar el impuesto correspondiente hasta la realización de los supuestos previstos para tal efecto en las normas vigentes en el ejercicio en que se incurrió en la pérdida, las cuales, en los ejercicios de 1999 a 2009, preveían 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 en dicha normatividad.

Derivado de lo anterior, el Juzgado de Distrito de referencia resolvió que, conforme a la teoría de los derechos adquiridos, la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal resulta violatoria 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, modificando así un derecho que se adquirió bajo la vigencia de aquéllas.

Asimismo, dicho Juzgado de Distrito resolvió que, con sustento en la teoría de los componentes de la norma, 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, y que, sin embargo, la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal extingue el beneficio del diferimiento del pago, bajo un supuesto distinto a los previstos en la legislación vigente hasta dos mil nueve.

En este sentido, el Juzgado de Distrito de Referencia resolvió que, a la luz de la teoría de los componentes de la norma, las normas reclamadas son retroactivas pues modifican consecuencias acontecidas durante la vigencia la ley anterior.

Por otro lado, en relación con el tema de comparación de Cuentas de Utilidad Fiscal Neta (CUFINES) y Cuentas de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRES), en la sentencia a que se ha hecho referencia, el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región consideró que con anterioridad a la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, las sociedades controladoras estaban obligadas a realizar la comparación de CUFINES y de CUFINRES, con el propósito de determinar si tenían un impuesto a cargo pendiente de pago, únicamente en dos casos: la desincorporación de empresas controladas y la desconsolidación del grupo.

En este sentido, el referido Juzgado de Distrito señala que, a pesar de lo anterior, a partir de la entrada en vigor de la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, las sociedades controladoras están obligadas a calcular y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación, en el sexto ejercicio fiscal anterior, para lo cual deben considerar todos aquellos conceptos que pueden dar origen al diferimiento del impuesto, y que, aún cuando expresamente no se establece la comparación de cuentas como un concepto que da origen al diferimiento del impuesto, se prevé su realización como parte del mecanismo para determinar el modo del impuesto diferido, según lo establecen los artículos 71, 71-A y Cuarto Transitorio, fracción VIII, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 2010.

Derivado de lo anterior, el Juzgado de Distrito de referencia resolvió que la comparación de registros y cuentas de utilidad fiscal neta, al representar una parte del mecanismo para calcular el momento del impuesto diferido con motivo de la consolidación, en el sexto ejercicio inmediato anterior, resulta una obligación 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.

Por otro lado, en relación con el tema de Conceptos especiales de Consolidación, el Juez de Distrito de referencia señaló que con anterioridad a la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, para revertir el efecto de dichos conceptos, en caso de enajenación posterior del bien objeto de la operación a un tercero ajeno al grupo, éstos debían sumarse o restarse en el cálculo del resultado fiscal consolidado.

Asimismo, el Juez de Distrito señaló en la sentencia a que se ha hecho referencia que la reversión de los conceptos especiales operaba también, en los casos de desincorporación de la sociedad que los reportó o en la desconsolidación del grupo.

En este sentido, de igual forma, señaló que con la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, se eliminaron los conceptos especiales de consolidación, señalándose que éstos deben reconocerse como efectuados con terceros al 31 de diciembre de 2001.

En este orden de ideas, el Juez de Distrito de referencia señaló que si la sociedad controladora debe considerar como efectuadas con terceros las operaciones que dieron

origen a los conceptos especiales de consolidación, sin que los bienes objeto de dichas operaciones se hayan enajenado a terceros ajenos al grupo, ni la sociedad que las realizó haya desincorporado del grupo o éste haya desconsolidado; entonces la obligación introducida en la transición de la Reforma referida es retroactiva.

Dicha conclusión, fue sustentada por dicho Juzgado de Distrito, en el sentido de que 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, 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 anterior a la entrada en vigor de las normas reclamadas.

Asimismo, dicho Juzgado de Distrito señaló que en relación con lo anterior, debe concluirse que si la un contribuyente sujeto al Régimen de Consolidación Fiscal no ha enterado el impuesto que difirió en los ejercicios de 1999 a 2009, es porque no se han dado los supuestos que condicionan el pago y que fueron previstos por las normas vigentes con anterioridad a la Reforma para 2010, por lo que ésta, al imponer nuevas condiciones para el entero de dicho impuesto, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley.

En términos generales, las consideraciones hasta aquí expuestas, fueron reproducidas de manera casi idéntica en las diversas sentencias dictadas por el Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región al resolver los juicios de amparo interpuestos en contra del Régimen de Consolidación Fiscal vigente a partir de 2010 por sociedades

controladoras que llevaran adheridas a dicho Régimen por más de seis ejercicios fiscales.

En consecuencia, el Juez de Distrito de referencia concedió el amparo a dichas empresas para el efecto de que no calcularan ni pagaran el impuesto diferido en los ejercicios de 1999 a 2009, en el supuesto incorporado a las normas declaradas inconstitucionales, ya que la obligación de pagar ese impuesto está sujeta a las normas anteriores que estaban vigentes cuando se actualizaron los conceptos que dan origen al diferimiento del pago del impuesto por estar dentro del Régimen de Consolidación Fiscal.

En relación con lo anterior, el Juzgado de Distrito señalado realizó la precisión en el sentido de que la concesión del amparo no tiene el efecto de que las sociedades controladoras beneficiadas de éste se sustraigan de su obligación de enterar el impuesto que hubiese diferido en tal periodo, pues dicho amparo no las libera de la obligación de pago, sino que su efecto se limita a que su cumplimiento se realice de acuerdo con las normas sustantivas vigentes en tal periodo, cuya actualización da lugar a dicho pago.

Por otro lado, cabe señalar que el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región resolvió sobreseer los juicios de amparos indirectos promovidos por aquellas sociedades que no tuvieran el carácter de sociedades controladoras, al considerar que sólo éstas cuentan con interés jurídico para impugnar la reforma en comento al ser el único sujeto considerado como contribuyente respecto del Régimen de Consolidación Fiscal, carácter del cual carece una sociedad controlada.

Asimismo, dicho Juzgado de Distrito resolvió sobreseer los juicios de amparo promovidos por aquellas sociedades controladoras que se encontraran dentro del periodo obligatorio de 5 ejercicios fiscales.

Lo anterior, al considerar que dichas sociedades no cuentan con interés jurídico para impugnar la Reforma para 2010 al Régimen en comento, pues si bien se trata de sociedades controladoras, dicha reforma no incide en su esfera jurídica, pues no cuentan con un sexto ejercicio dentro del Régimen de Consolidación respecto del cual pudieran incidir la nuevas disposiciones vigentes a partir de 2010.

Ahora bien, cabe señalar que en contra de las sentencias dictadas por el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, diversas empresas, así como las autoridades responsables, interpusieron recursos de revisión, algunos de los cuales fueron remitidos para su estudio y resolución al Suprema Corte de Justicia de la Nación, en atención a lo ordenado mediante Acuerdo General número 4/2011 emitido por ésta, a través del cual se ordenó a los Juzgados de Distrito el envío de los asuntos relativos a las reformas al Régimen de Consolidación Fiscal a ese Máximo Tribunal.

En este sentido, a inicios del año 2011, la Suprema Corte de Justicia de la Nación seleccionó algunos de los recursos de revisión interpuestos en contra de la sentencia dictada por el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, ello, a efecto de emitir los criterios sobre los cuales habrán de resolverse la totalidad de los asuntos relacionados con la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal.

Cabe señalar que a la fecha del presente trabajo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación aún no ha emitido criterio alguno relativo dicha Reforma.

Conclusión

La figura de la Consolidación Fiscal permite gravar un grupo de empresas sujetos a un control corporativo y financiero común, como si se tratara de un solo contribuyente.

Dicha figura, es reconocida por diversos países como una forma de tributación para los grupos de empresas que conforman una misma unidad económica, ello, con el objeto de gravar a ese tipo de grupos con base en su rendimiento global.

México reconoce como forma de tributación la figura de la Consolidación Fiscal, para lo cual incorporó el Capítulo VI “Del Régimen de Consolidación Fiscal” del Título II “De las personas morales” en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En términos generales, el Régimen de Consolidación Fiscal permite que un grupo de empresas, formado por una empresa controladora, la cual debe poseer directa o indirectamente más del 50% de las acciones con derecho a voto del resto de las sociedades pertenecientes al grupo, determinen y enteren el impuesto sobre la renta correspondiente como si se tratara de un solo contribuyente.

En este sentido, el Régimen de Consolidación Fiscal, al reconocer a un grupo de sociedades como una misma unidad económica, logra una identidad entre la estructura financiera y corporativa del grupo y su forma de tributación, lo que permite, por tanto, gravar el desempeño global del grupo.

Así, el Régimen de Consolidación Fiscal permite que no exista efecto fiscal por el flujo de efectivo que se dé entre las sociedades del grupo, situación que hasta antes de la Reforma para 2010 a dicho régimen, permanecería así hasta que no se actualizara alguno de los supuestos previstos en las disposiciones vigentes hasta 2009, consistentes en la desconsolidación del grupo de empresas, la desincorporación de alguna sociedad controlada, reducción en la participación accionaria respecto de una sociedad controlada, enajenación de acciones de una sociedad controlada, la pérdida del derecho a aplicar las pérdidas fiscales y las pérdidas en venta de acciones en lo individual por una sociedad del grupo y la enajenación a un tercero ajeno al grupo de empresas de un bien que hubiere generado un Concepto Especial de Consolidación.

En efecto, a partir de la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, los contribuyentes adheridos a dicho régimen deberán determinar el impuesto diferido que se hubiere generado con motivo de la consolidación fiscal en el sexto ejercicio inmediato anterior, pagándolo al fisco federal a lo largo de cinco años mediante un esquema de pagos fraccionados.

La nueva obligación respecto de la determinación y entero del impuesto diferido derivado de la consolidación representa una modificación que, al tener incidencia respecto de supuestos y consecuencias que se generaron al amparo de disposiciones vigentes con anterioridad a dicha reforma, implica la contravención a la garantía de irretroactividad de la ley.

Lo anterior es así, pues las nuevas reglas introducidas a partir de la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 obligan al grupo de empresas a enterar el impuesto

diferido derivado de la determinación del resultado fiscal de forma consolidada, aplicando para su determinación una mecánica equivalente a la que se habría utilizado de no haber tributado bajo dicho Régimen, sin considerar que se hubiere actualizado alguno de los supuestos previstos en ley para tal efecto.

Al respecto, los conceptos por los cuales los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal no estaban obligados al pago del impuesto diferido o no lo habían causado consistían en la aplicación de pérdidas fiscales de sociedades del grupo de empresas, la aplicación de pérdidas en venta de acciones de sociedades del grupo de empresas, la distribución de dividendos entre sociedades del grupo de empresas y la aplicación de Conceptos Especiales de Consolidación derivados de las operaciones efectuadas entre empresas del grupo.

Ahora bien, con anterioridad a la Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010, respecto del impuesto diferido derivado de los conceptos previamente señalados (o no causado en el caso de distribución de dividendos) la obligación de pago se encontraba diferida hasta que se actualizaran determinados supuestos previstos expresamente en las disposiciones aplicables.

En este sentido, es claro que los supuestos para que se enterara (o causara) el impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado estaban previstos en las disposiciones vigentes hasta 2009 y, sin embargo, la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 modifica la obligación de determinación y entero del impuesto diferido, estableciendo que aún cuando no se hubieran actualizado alguno de los supuestos previamente mencionados, los contribuyentes que tributan bajo dicho

Régimen deberán calcular y enterar el impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, así como el correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, situación que implica una aplicación retroactiva de la ley.

Incluso, los vicios en materia de constitucionalidad de la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal, específicamente respecto de la garantía de irretroactividad de la ley, fueron pasados por alto al momento de su proyección, discusión y aprobación, denotando una falta de seguridad y certeza jurídica en perjuicio de los contribuyentes adheridos a dicho Régimen.

En este sentido, la hipótesis del presente trabajo, consistente en que la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal implica una violación a la garantía de irretroactividad de la ley queda evidenciada, pues dicha reforma introduce nuevas reglas respecto de la obligación de calcular y enterar el impuesto que se hubiere diferido derivado de tributar bajo el referido régimen.

Lo anterior es así, pues el derecho de los contribuyentes del Régimen de Consolidación Fiscal, consistente en que la obligación de pago del impuesto diferido, derivado de la aplicación de los conceptos previamente señalados para la determinación del resultado fiscal consolidado, sólo se generaría cuando ocurrieran los supuestos previamente señalados, representa un derecho adquirido que entró en la esfera jurídica de dichos contribuyentes, concediéndoles la facultad de enterar el referido impuesto diferido sólo en los casos previstos expresamente por las normas vigentes hasta 2009.

En estos términos, es posible afirmar que bajo un análisis de la Teoría de los Derechos Adquiridos, la reforma para 2010 al Régimen de Consolidación Fiscal resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley.

De igual forma, si el nuevo sistema de cálculo y entero del impuesto diferido previsto en la Reforma para 2010 al Régimen de Consolidación establece una fecha de pago del impuesto que, bajo las normas vigentes con anterioridad a dicha reforma, se encontraba diferida en el tiempo hasta que se actualizara alguna de las condiciones previstas en ley para tal efecto, ello claramente implica una modificación a la consecuencia de la actualización de los supuestos normativos acontecida bajo una ley anterior, lo cual, con base en la Teoría de los Componentes de la Norma, resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley.

En este sentido, la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal para 2010 resulta contraria a las garantías de seguridad jurídica de las empresas adheridas a dicho régimen, específicamente a la garantía de irretroactividad perniciosa de la ley, pues las modificaciones efectuadas alteran los supuestos de causación y entero del impuesto sobre la renta, el cual se originó al amparo de reglas existentes en la legislación anterior.

En efecto, contrario a lo expuesto por el Ejecutivo Federal en la correspondiente iniciativa de reforma al Régimen de Consolidación Fiscal, la causación y el entero del impuesto diferido sí se encontraba regulado en la legislación anterior, pues tal como se señaló en el presente trabajo, los supuestos por los cuales las empresas que se encuentran adheridas al régimen en comento se encontraban plenamente precisadas.

Lo anterior ocasiona que, aún cuando una empresa no planeaba al largo plazo actualizar alguno de los supuestos por el cual se generará la obligación de enterar el impuesto diferido, a partir de la modificación efectuada al Régimen de Consolidación Fiscal, ese impuesto que se hubiera diferido deberá enterarse, aún cuando no se hubiere actualizado ninguno de los supuestos establecidos en ley para su pago, situación que vulnera la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes adheridos a dicho régimen.

Al respecto, conviene recordar que la violación a la garantía de seguridad jurídica, específicamente a la garantía de irretroactividad de la ley, de los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal derivada de la reforma en vigor a partir de 2010 fue reconocida por el Juzgado de Distrito que resolvió en primera instancia las demandas de ampro interpuestas en contra de dicha reforma, criterio que se encuentra pendiente de estudio y análisis por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este sentido, resulta de vital importancia que la reforma al Régimen de Consolidación para 2010 sea evaluada de forma que involucre el estudio y análisis de los conceptos que se encuentran relacionados con la obligación de pago del impuesto diferido derivado de la determinación del resultado fiscal consolidado, así como con los supuestos a los que estaba condicionado la detonación de dicha obligación de pago, con el fin de no vulnerar la seguridad jurídica de los contribuyentes adheridos al Régimen de Consolidación Fiscal.

Asimismo, es necesario que dicho análisis sea efectuado a luz de la naturaleza del Régimen de Consolidación Fiscal, es decir, que sea evaluado atendiendo a que el grupo de empresas representa una sola unidad económica y que, como tal, debe ser

considerada así para efectos de la determinación y entero del correspondiente impuesto sobre la renta.

Bibliografía

Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.

Arilla Vila, Manuel, *Derecho Fiscal y Económico de la Empresa (Manual de aplicación), Volumen I*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1981.

Azuela Rivera, Mariano, *Garantías*, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tercera Edición, México, 2009.

Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, México, 1954.

Cárcamo Sabido, Layda, *Descripción y Análisis Crítico de la Consolidación Fiscal en 1999*, Themis, México, 1999.

Domínguez Martínez, José Alfredo, *Derecho Civil. Parte General, persona, cosas, negocio jurídico e invalidez*, Porrúa, Décima Edición, México, 2006.

Elizondo Mayer-Serra, Carlos, *Impuestos, Democracia y Transparencia*, Auditoría Superior de la Federación, Cámara de Diputados LVIII Legislatura , Serie “Cultura de la Rendición de Cuentas”, México, 2001.

Hernández Linares, José Alfredo, *Consolidación Fiscal Impuesto sobre la Renta Diferido*, Themis, México, 2010.

Koller Lucio, Carl E., *Estudio del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Casos de Desincorporación, Desconsolidación y Determinación del Impuesto Diferido*, Themis, México, 2011.

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

Latapí, Ramírez Mariano, *Consolidación fiscal financiera 2003*, Ediciones Fiscales Isef, México, 2003.

López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, Tomo I, Personas Morales*, Dofiscal, México, 2010, Tercera Edición.

Loyo Ríos, Luis Francisco, *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*, Dofiscal, México, 2010, Segunda Edición.

Navarro Rodríguez, Alberto, *La Consolidación Fiscal*, Themis, México, 1986.

Norma de Información Financiera, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

Poder Judicial de la Federación, *Las garantías de Seguridad Jurídica*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Edición, México, 2010.

Rodríguez, Jorge y Eduardo Saavedra, *Certeza Jurídica e Incentivos a la Inversión*, Departamento de Economía y Administración, Universidad Alberto Hurtado, Chile, 2005.

Artículos

Department of Finance Canada, *The taxation of Corporate Groups*, Consultation Paper, 2010. Disponible en: <http://www.fin.gc.ca/activty/consult/tcc-igs-eng.asp>

Harris, Jason y Anil Hargovan, *Corporate Groups: the intersection between corporate and tax law* en *Sydney Law Review*, Vol. 32:723, 2010. Disponible en: http://sydney.edu.au/law/slr/slr_32/slr32_4/Harris_and_Hargovan.pdf

Jones Day Law Group, *Group Taxation*, Publication, 2003. Disponible en: http://www.jonesday.com/files/Publication/653a76c6-9a14-4b36-adc1-67f57d67d97f/Presentation/PublicationAttachment/16287751-7939-4075-80f1-99a63f880f12/Group%20Taxation_1.pdf

Nieto Martínez, Gerardo y Luis Curiel Piña, *Consolidación Fiscal en Abogado Corporativo*, México, Enero, 2010

Srinivasa, Rao, et. al., *Worldwide tax trends – Fiscal Consolidation or Group Taxation* en *Bombay Chartered Accountant Journal*, Febrero, 2009. Disponible en www.bcasonline.org/articles/artin.asp?854.

Otros documentos

Ejecutivo Federal, *Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales*, propuesta el 8 de septiembre de 2009.

Cámara de Diputados, *Versión estenográfica de la sesión ordinaria de la Cámara de Diputados efectuada el 20 de octubre de 2009*, Archivo de crónica parlamentaria, LXI Legislatura.

Declaración del Secretario de Hacienda y Crédito Público, Dr. Agustín Carstens Carstens ante las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos Primera, del Senado de la República, el 29 de octubre de 2009.

Proyecto de Acta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, correspondiente a la reunión de trabajo efectuada el día 7 de octubre de 2009.

Proyecto de Acta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, correspondiente a la reunión de trabajo efectuada el día 8 de octubre de 2009.

Proyecto de Acta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, correspondiente a la reunión de trabajo efectuada el día 9 de octubre de 2009.

Senado de la República, *Versión estenográfica de la sesión ordinaria del Senado de la República efectuada el 30 de octubre de 2009*, Archivo de crónica parlamentaria, LXI Legislatura.

Sentencias judiciales

Sentencia dictada por el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal al resolver el juicio de amparo 240/2010 (Versión Pública).