



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
MAESTRÍA EN DERECHO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

**IMPLICACIÓN DE LA DEROGACIÓN DEL
RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL EN
LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

T E S I S
QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
MAESTRA EN DERECHO

PRESENTA:
BEATRIZ NÚÑEZ MARINES

TUTORA:
DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ
Facultad de Estudios Superiores Acatlán
Facultad de Contaduría y Administración

SANTA CRUZ ACATLÁN, NAUCALPAN, ESTADO DE MÉXICO, JULIO 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DEDICATORIAS

AGRADECIMIENTOS

**IMPLICACIÓN DE LA DEROGACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN
FISCAL EN LA LEY DEL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA**

Índice General

Apéndice de Abreviaturas	8
Introducción	9
Capítulo I.- Conceptos y Teorías aplicables a la Materia Fiscal	14
1. Consideraciones Generales	14
2. Conceptos	20
2.1 Relación Jurídico-Tributaria	20
2.1.1 Sujeto activo.....	23
2.1.2 Sujeto pasivo.....	23
2.1.3 Hecho generador	24
2.2 Sociedades	24
2.2.1 Grupo de Sociedades	26
2.3 Estado	28
2.4 Renta.....	30
2.5 Personas	31
2.5.1 Personas Morales	31
2.6 Consolidación Fiscal.....	33
2.7 Régimen de Consolidación Fiscal en el Derecho Comparado	36
2.7.1 Estados Unidos de América.....	36
2.7.2 Unión Europea	37
2.7.3 Austria	38
2.7.4 España.....	39
3. Teorías	40
3.1 Teoría de los Derechos Adquiridos y Expectativas de Derechos.....	40
Capítulo II.- Principios Constitucionales	49
1. Principios básicos tributarios.....	50
1.1 Principio de Legalidad	51
1.2 Principio de Proporcionalidad.....	54
1.3 Principio de Equidad	55
1.4 Principio de Generalidad	56
1.5 Principio de Destino al Gasto Público	56
1.6 Artículo 16 constitucional	57
1.7 Artículo 17 constitucional	58
1.8 Principio de Temporalidad	61

1.8.1 La vigencia temporal y la eficacia de la norma	61
1.8.2 Irretroactividad de la norma	63
1.8.3 Artículo 14 constitucional	67
Capítulo III.- Reforma del Régimen de Consolidación Fiscal a la Ley del Impuesto Sobre la Renta	77
1. Preámbulo capitular	74
2. Legislación Aplicable al Régimen de Consolidación Fiscal	80
1.1 Código Fiscal de la Federación	80
1.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta	81
3. Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal	85
4. Análisis del problema mediante la argumentación del Poder Ejecutivo para la creación del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades	91
4.1 Expectativas del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades.....	101
4.2 La estrategia de salida del Régimen de Consolidación Fiscal	103
4.3 Ventajas y desventajas del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades	106
4.4 Resultados Preliminares	107
Capítulo IV.- Implicación de la derogación del Régimen de Consolidación Fiscal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	109
1. Ineficiencia de la derogación del Régimen de Consolidación Fiscal	109
2. Régimen Opcional para Grupo de Sociedades	120
2.1 Objetivos del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades.....	120
2.1.1 Simplificación Fiscal.....	120
2.1.2 Fácil Fiscalización	120
2.1.3 Certeza del Impuesto	120
2.1.4 Planeación Fiscal	121
Conclusiones	124
Bibliografía	127

APÉNDICE DE ABREVIATURAS

Abreviatura	Significa
AU	Austria
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
ESP	España
EUA	Estados Unidos de América
IETU	Impuesto Empresarial de Tasa Única
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LSAT	Ley del Servicio de Atención Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PWC	PricewaterhouseCoopers
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
SAT	Servicio de Atención Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
UE	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

Desde antes del 2010, existía el Régimen de Consolidación Fiscal mediante el cual las grandes empresas podían amortiguar sus pérdidas a lo largo de 10 años. En el año 2010, con la reforma fiscal se redujo el plazo de los contribuyentes para reducir el plazo a 5 años para amortiguar sus pérdidas. Sin embargo, en diciembre del año 2013, se realizó una nueva reforma en materia fiscal en la cual se eliminó el Régimen de Consolidación Fiscal y se creó el nuevo *Régimen Opcional para Grupo de Sociedades*, en el cual se vuelve a reducir el plazo para amortiguar las pérdidas ahora a 3 años, creando una incertidumbre jurídica en los contribuyentes pertenecientes al Régimen de Consolidación Fiscal, y violentando el principio de irretroactividad de las leyes.

Cabe aclarar que el Régimen de Consolidación Fiscal ha sufrido varias modificaciones a través de los años, la última y más importante fue en diciembre del 2013, en la que se derogó dicho régimen y fue sustituido por el *Régimen Opcional para Grupos de Sociedades* con la finalidad de obtener una mayor recaudación, sin embargo la misma autoridad no consideró las consecuencias de las nuevas reformas hechas, tales como la reducción del plazo para amortiguar las pérdidas, la posible reducción de las inversiones extranjeras, lo que ocasionaría desempleo, lo que nos lleva a que en la actualidad existan tres regímenes vigentes; esto provoca que los contribuyentes se encuentren en estado de indefensión, debido a que no cuentan con seguridad jurídica respecto de los derechos adquiridos en el momento en que decidieron comenzar a tributar en el régimen correspondiente.

Al existir dos Regímenes de Consolidación Fiscal y el nuevo régimen Opcional de Grupo de Sociedades, ¿Qué va a pasar con los contribuyentes que comenzaron a tributar en el Régimen de Consolidación Fiscal antes del 2010?, ¿Cómo lo están manejando los contribuyentes?, ¿Cómo va a influir la existencia de tres regímenes de Consolidación Fiscal a los contribuyentes que tributan en los mismos?

Por todo lo anterior el presente trabajo se justifica en virtud de la problemática que enfrentan los contribuyentes del Régimen de Consolidación Fiscal actualmente denominado Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, que desde el 2009 hasta la fecha, carecen de certidumbre jurídica ante las reformas realizadas año con año, en las cuales se reducen constantemente los periodos para deducir las pérdidas de cada uno de los Grupos pertenecientes al Régimen de Consolidación Fiscal o actualmente al Régimen Opcional para Grupos.

Señalando como objetivo general el evidenciar las repercusiones existentes para los contribuyentes del Régimen de Consolidación Fiscal, actualmente Régimen Opcional de Grupo de Sociedades, con base en la confrontación de los regímenes antes mencionados así como de sus reformas, con el propósito de elaborar una propuesta de adecuación al marco jurídico que les brinde seguridad jurídica.

Cabe aclarar que mi justificación para realizar la presente investigación, radica en hacer ver a los contribuyentes la facilidad con la que las autoridades pueden cambiar los regímenes para recabar más impuestos y de qué forma se altera o modifica la situación de los mismos contribuyentes, sin importar el impacto que esto conlleve tanto a los contribuyentes como al Estado en sí.

Mi investigación procura explicar en qué consiste el Régimen de Consolidación Fiscal, y enfatizar que no es un Régimen en el cual los contribuyentes dejaban de pagar impuestos, y a su vez mostrar el gran impacto de que existan en la actualidad tantos regímenes juntos pertenecientes a la Consolidación Fiscal y su derogación así como la creación del nuevo Régimen Opcional para Grupo de Sociedades.

Mientras que en el ámbito social mi investigación pretende ayudar a las empresas a saber el nuevo proceder respecto el trato del Régimen de Consolidación Fiscal y su derogación. Así como la creación del nuevo Régimen Opcional para Grupo de Sociedades, y las repercusiones de esta decisión por parte de la Autoridad.

El título de esta investigación es: “Implicación de la derogación del Régimen de Consolidación Fiscal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta”, y para el desarrollo del presente trabajo se propuso el siguiente esquema.

El Capítulo I, llamado “Conceptos y Teorías aplicables a la Materia Fiscal” se desarrolló de la siguiente manera, en primer lugar se abordaron los principales conceptos del tema de investigación el Régimen de Consolidación Fiscal, para así poder dar una idea clara del mismo.

Especificando la situación actual de las empresas que buscan su crecimiento no solamente ampliando sus volúmenes de producción sino también creando empresas, asociándose para diversificarse, incursionando en nuevos campos o desarrollando servicios y productos complementarios a los que ya manejan, para así lograr su objetivo de crecimiento.

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

Asimismo la teoría principal aplicable al tema de investigación es la “Teoría de los Derechos Adquiridos y Expectativas de Derechos”, la cual asegura que una ley es retroactiva cuando desconoce derechos adquiridos conforme a una norma anterior, para ello define a los derechos adquiridos como aquellos que han entrado a nuestro dominio, que forman parte de él y que no pueden ser quitados a quien los tiene.

El Capítulo II, llamado “Principios Constitucionales”, se desarrolló de la siguiente manera, en primer lugar se trataron los principios generales del Derecho que son los enunciados normativos más que generales que a pesar de no haber sido positividades formalmente en el ordenamiento jurídico, se entiende que son parte de él, porque sirven de fundamento a otros enunciados normativos particulares, o bien recogen de manera abstracta el contenido de un grupo de ellos. Son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, conjuntos normativos y del propio Derecho como totalidad.

Estos principios son utilizados por los jueces, los legisladores, los creadores de doctrina y por los juristas en general, sea para integrar derechos legales o para interpretar normas jurídicas cuya aplicación resulta dudosa.

Por lo respecta al capítulo II, analizaremos los principios constitucionales atinentes al tema de estudio.

El Capítulo III, llamado “Reforma del Régimen de Consolidación Fiscal a la Ley del Impuesto Sobre la Renta” se desarrolló de la siguiente manera, se hizo un análisis de cada uno de los argumentos en los cuales se basó el Poder Ejecutivo para poder proponer una reforma tan trascendental como la que se efectuó en diciembre de 2013, por la cual derogaron el Régimen de Consolidación Fiscal y crearon en su lugar el Régimen Opcional para Grupo de Sociedades.

Aquí se analizarán las diferencias existentes entre el Régimen de Consolidación Fiscal y el nuevo Régimen Opcional para Grupo de Sociedades, para la autodeterminación del impuesto sin que esto signifique que el gobierno cumplirá con el fin de obtener una mayor recaudación.

El IV y último capítulo “Implicación de la derogación del Régimen de Consolidación Fiscal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta” consiste en analizar y evidenciar la

ineficiencia de la reforma de diciembre de 2013, en lo que toca al Régimen de Consolidación Fiscal a partir del estudio del principio de irretroactividad, con el fin de proponer una adecuación al marco jurídico con base en una confrontación entre la actual legislación y la praxis en perjuicio de los contribuyentes con el fin de brindar a los contribuyentes seguridad jurídica.

La investigación se abordará desde varias teorías como lo son la “Teoría de los derechos adquiridos”, misma que expresa la protección de los derechos adquiridos en determinado momento por las personas en este caso personas morales.

En el mismo orden de ideas, la aplicación concreta de la norma ha llevado a la creación de varias tesis jurisprudenciales relevantes sobre el tema de la retroactividad como la que se refiere a las diversas teorías sobre el tema, en los siguientes términos “retroactividad de la Ley (Teoría de los Derechos Adquiridos) (Legislaciones del Distrito Federal y de Yucatán)”, misma que consiste en tratar de resolver el problema de la retroactividad de la Ley, mediante la siguiente fórmula "Las disposiciones de éste Código regirán los efectos jurídicos de los actos anteriores a su vigencia, en cuanto con su aplicación no se violen derechos adquiridos".

Otra teoría a emplear en la presente investigación será el Normativismo, por ser una teoría ética con un enfoque filosófico, que postula la existencia de derechos del hombre fundados o determinados en la naturaleza humana, universales, anteriores y superiores al ordenamiento jurídico positivo y al Derecho fundado para así proteger los derechos adquiridos de los contribuyentes que tributan en el Régimen Opcional para Grupo de Sociedades, anteriormente el Régimen de Consolidación Fiscal. Por lo que se refiere a la delimitación espacio-temporal, nos enfocaremos en la creación del nuevo Régimen Opcional para Grupo de Sociedades desde diciembre de 2014, haciendo referencia al Régimen de Consolidación Fiscal del 2009 y del 2010.

-

Capítulo I. Conceptos y Teorías aplicables a la Materia Fiscal.

1. Consideraciones Generales.

A través del tiempo y debido a los cambios que ha tenido la sociedad, las empresas buscan su crecimiento no solamente ampliando sus volúmenes de producción sino también creando empresas, asociándose para diversificarse, incursionando en nuevos campos o desarrollando servicios y productos complementarios a los que ya manejan, para así lograr su objetivo de crecimiento, lo anterior se refiere a que dentro del ambiente de globalización en el cual nos encontramos hoy en día, el desarrollo e integración de las economías y la evolución en la forma de hacer negocios han ocasionado que la mayoría de las empresas se organicen a través de diversas estructuras corporativas o se constituyan en varias personas morales con objetivos individuales concretos, que a su vez forman parte de un mismo grupo, creando así una estructura conocida como Consolidación, la cual tiene un origen histórico y un origen dentro del Derecho, cuyos inicios los abordaremos más adelante.

Dentro del Derecho existen diversas ramas, la que nos atañe para la presente investigación son, por un lado el Derecho Financiero, el cual comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado, sin embargo cuando enfocamos esta materia exclusivamente hacia la obtención de recursos estamos frente al llamado Derecho Fiscal, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que se generan con esta actividad.

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

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

No fue sino hasta finales del siglo XVIII, con la discusión de las ideas surgidas de la Revolución Francesa, cuando salió completamente renovada la concepción ética política del tributo, considerándolo como uno de los más nobles deberes del ciudadano; no se consideró ya a la imposición como un simple atributo de la soberanía, sino como un medio necesario a fin de que el estado pueda prestar los servicios públicos.

En términos generales, el Derecho Fiscal es aquella parte del Derecho que estudia los aspectos jurídicos de los impuestos, de cómo se captan los ingresos necesarios para la vida y funcionamiento del Estado.

De acuerdo con Rafael de Pina Vara, en la definición que nos da su diccionario entendemos por Derecho Fiscal al "conjunto de disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, Entidades Federativas o Municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos".¹

Mientras De la Garza lo define como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o

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

incumplimiento, a los procedimientos oficiosos contenciosos que pudieran surgir y a las sanciones establecidas por su violación.²

Una de las partes importantes dentro del Derecho Fiscal es la relación tributaria, misma que tiene lugar entre el Estado y los particulares que están obligados al pago del tributo o mejor conocido como contribuciones, y su objetivo es limitar el poder de tributación y el poder del ciudadano al abuso de los mismos.

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

Lo antes mencionado, tiene su origen en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, misma que señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios; en este sentido, el artículo 73, fracción VII de nuestra Constitución, otorga Potestad tributaria al Estado, al señalar que:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

...

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, en sus artículos 1º al 5º, mencionaban y

² Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1998; pág. 50

definían diversas figuras tributarias, como son los impuestos, los derechos, los productos, y los aprovechamientos, sin referirse en específico al concepto de contribuciones.

Fue hasta el año de 1984, que el legislador incorporo la palabra *contribución* al Código Fiscal de la Federación, para referirse a los tributos en general al prever que “Las personas físicas y morales están obligados a contribuir para el gasto público conforme a las leyes respectivas, las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados Internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”

La definición de contribución, es parte medular de la presente investigación, que se define de la siguiente manera “es aquella obligación legal de Derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad.

De acuerdo a lo anterior, las contribuciones son prestaciones unilaterales y obligatorias que establece el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria para cubrir el presupuesto año con año.

Actualmente el Código Fiscal de la Federación ya contiene una clasificación de las contribuciones, misma que se divide en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejora; estas contribuciones se definen conforme al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que a su letra consigna lo siguiente:

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

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

II. **Aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. **Contribuciones de mejoras** son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. **Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Respecto a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que no depende del nombre que se le dé a la obligación jurídica, sino de su naturaleza propia, para establecer si es o no una contribución y, en su caso su tipo.³

Para que una contribución sea válida, es necesario que cuente con los elementos esenciales, mismos que se encuentran establecidos de manera expresa en la ley,

³ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Volumen 79, Primera Parte, página 28; Tesis Aislada 232852.

conforme al citado en el artículo 31, fracción IV constitucional, el cual menciona que los mexicanos debemos contribuir al gasto público de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de acuerdo a los elementos esenciales de las contribuciones, que son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, la época de pago y el lugar de pago, mismos que son de aplicación estricta, esto conforme al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, mismos que se definen a continuación:

SUJETO.- persona física o moral la cual deberá pagar la contribución.

OBJETO.- el hecho generador de la contribución.

BASE.- La base es la cantidad de bienes percibida por el sujeto pasivo, sobre la que se ha de calcular la contribución.

TASA O TARIFA.- Es la cantidad de dinero generalmente representada en porcentajes que ha de pagarse.

Así mismo debemos precisar que existen diversos tipos de contribuciones y éstas son vistas desde un ángulo, en el cual son considerados créditos fiscales que se definen como los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Aunado a lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que si bien es cierto que las disposiciones que establecen los elementos esenciales de las contribuciones son de aplicación estricta, es decir, que obliga a la aplicación de la hipótesis jurídica, lo es única y exclusivamente a la situación de hecho prevista en ella; por tanto cuando de la interpretación literal del texto de la norma, en virtud de las palabras utilizadas se genere incertidumbre

sobre su significado, puede acudirse a diversos medios de interpretación para conocer el verdadero sentido de la norma.⁴

2. Conceptos

Para poder comprender mejor el tema a tratar en el presente trabajo, es necesario definir diversos términos para poder obtener un mejor entendimiento sobre el mismo, los cuales se definirán a continuación:

2.1 Relación Jurídica-Tributaria

La relación tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre un sujeto activo, llamado Estado y un sujeto pasivo llamado contribuyente, cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad que debe ser destinada a la satisfacer el gasto público.

La relación tributaria antes mencionada es parte del Derecho Público donde la obligación de entregar cantidades de pagar contribuciones, tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se puede realizar mediante actos ejecutorios y por medios exorbitantes, además, su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal, que da lugar a un vínculo obligacional personal y por último la relación tributaria no es casual, su único origen es la soberanía del Estado.⁵

La finalidad de la relación tributaria es satisfacer el gasto público, además porque el acreedor es el propio Estado y su fundamento también es público, la soberanía del Estado, se considera legal, porque surge por disposición de algún

⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 761, tesis II. T. 238 L; Jurisprudencia: 185419.

⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio: "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, Décima Novena Edición, México, 2007.

ordenamiento normativo, y no existe otra forma por la que pueda establecerse y determinarse la cuantía de la obligación y su forma y época de pago, así mismo se considera que no es causal en virtud de que jurídicamente no es necesario que exista causa alguna para la creación y cobro de la contribución, siendo su único fundamento la soberanía del Estado.

La realización de diversos presupuestos establecido en las leyes es lo que da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

Las condiciones jurídicas antes mencionadas, mismas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una que tiene derecho a exigir la prestación, llamada acreedor, y otra que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, se les llama en forma muy amplia relaciones jurídicas fiscales y en forma restringida relaciones jurídicas tributarias.⁶

Lo elementos funcionales de la relación tributaria los constituyen diversas etapas desde el nacimiento de la misma, hasta su extinción, siendo éstos:

- a. La comprobación de hecho generador del crédito fiscal.
- b. La valoración del hecho generador.
- c. La determinación de la base del impuesto.
- d. La aplicación del tipo de tasa o tarifa.
- e. La extinción de la obligación de pago.
- f. La extinción de la relación tributaria.

Las características que deben de reunir las contribuciones son las siguientes, en primer lugar, deben estar establecidos en una Ley, es decir que emanen de la

⁶ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", Tomo I, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Décima primera edición, México, 1998.

Constitución, en la cual se establezca la obligación general de los mexicanos para contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; en segundo lugar, el pago de las contribuciones debe ser obligatorio, de acuerdo a la Constitución la obligación de cubrir las contribuciones deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación que la ley señala como el hecho generador del crédito fiscal, obligación que deviene del hecho de coincidir en la situación jurídica de hecho prevista, por lo que el pago es obligatorio.

Por lo que respecta a que dicho pago debe ser Proporcional y Equitativo, se refiere a que los ciudadanos deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a sus ingresos, esto es que toda contribución debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad para ser constitucional, en cuanto a la proporcionalidad significa que se deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, mientras que la equidad significa que el impacto de la contribución sea igual para todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación; es decir, que la proporcionalidad radica en la capacidad económica de los propios contribuyentes, mientras que la equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivo de una contribución; lo pagado por las contribuciones debe destinarse al presupuesto de la administración pública, es decir, que las contribuciones deben destinarse a satisfacer gastos previstos en el Presupuesto de Egresos, esto es que deben reunir la función de destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto.

2.1.1 Sujeto activo

Es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado, en el derecho tributario mexicano, el Estado es el

único en requerir jurídicamente el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria.

2.1.2 Sujeto pasivo

Toda obligación tiene sujeto pasivo, que es aquel en cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer, o prestar, o el deber de contribuir en los casos señalados por las leyes aplicables al gasto público sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias.

El sujeto pasivo es la persona que asume la posición deudora en la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.

Aunado a lo anterior, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1, señala quienes son los sujetos pasivos, entre los que se encuentran:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

2.1.3 Hecho generador

Por lo que respecta al hecho generador, es aquel que da origen a la contribución, es decir, es cuando el o los sujetos pasivo, se sitúan en la hipótesis normativa, prevista en la ley aplicable, es decir, que el fundamento jurídico del hecho

generador, radica en la misma ley, esto es todo derecho u obligación de impuesto sólo nace conforme a la ley.

2.2 Sociedades

El término sociedad, como concepto de la ciencia social, designa a la diversidad de personas que, con categoría de ciudadanos y generalmente de manera colectiva, actúan para tomar decisiones en el ámbito público que consideran a todo individuo que se halla fuera de las estructuras gubernamentales.

Otra definición consiste en un conjunto de personas físicas y/o morales que se unen para crear una persona moral, lograr un fin común y generar ganancias, pero sin realizar actos comerciales, éstas personas reciben el nombre de socios.

La sociedad se concibe como el espacio de vida social organizada que es voluntariamente autogenerada, independiente, autónoma del Estado y limitada por un orden legal o juego de reglas compartidas, en la cual se involucra a ciudadanos actuando colectivamente en una esfera pública para expresar sus intereses, pasiones e ideas, intercambiar información alcanzando objetivos comunes.

Para Jürgen Habermas, la sociedad civil tiene dos componentes principales: por un lado encontramos, el conjunto de instituciones que definen y defienden los derechos individuales, políticos y sociales de los ciudadanos y que propician su libre asociación, la posibilidad de defenderse de la acción estratégica del poder y del mercado y la viabilidad de la intervención ciudadana en la operación misma del sistema; y por otra parte nos encontramos con el conjunto de movimientos sociales que continuamente plantean nuevos principios y valores, nuevas demandas sociales, así como vigilar la aplicación efectiva de los derechos ya otorgados.

Así, la sociedad civil contiene un elemento institucional definido básicamente por la estructura de derechos de los estados de bienestar contemporáneo, y un elemento activo, transformador, constituido por los nuevos movimientos sociales.

Las personas se constituyen en sociedades, porque este tipo de personas morales permiten realizar actividades que aunque no constituyen actos de comercio pueden generar ganancias económicas a sus socios.

La forma más antigua de este tipo de sociedades proviene del derecho romano, dándole en ese entonces el nombre de “Compañía”, que en actualidad es similar a la colectiva. En esa sociedad se constituía un fondo común que estaba destinado a la realización de fines comerciales de la agrupación; es decir, que actualmente se entiende por Sociedad Mercantil, como la unión de dos o más personas de acuerdo a los contenidos de la Ley de Sociedades Mercantiles, por virtud de lo cual se realizan aportaciones en dinero o en especie, para constituir un patrimonio social y así lograr un fin común, obligándose mutuamente de conformidad con los extremos permitidos por la Ley Mercantil y por los estatutos y el objeto social.⁷

2.2.1 Grupo de Sociedades

Los grupos de sociedades se han convertido en parte fundamental dentro de nuestra realidad jurídica, dentro de este tema nos damos cuenta que la mayoría de los grupos de sociedades son los sujetos activos de las conductas monopólicas o anticompetitivas, han sido el resultado del fenómeno económico de la producción en serie de bienes, lo que implica la especialización de las sociedades, mismas que se deben asegurar el abastecimiento de los bienes y servicios necesarios para su operación.

⁷ BARRERA GRAF, Jorge; Las sociedades mercantiles en derecho mexicano; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; México; 1983; p.7.

La expresión “Grupo de Sociedades” puede ser en dos sentidos, el primero que se refiere a una concentración de sociedades que se encuentran unidas en función de un objetivo común a todas ellas, y entre las cuales existen relaciones de capital, mismas que permiten la obtención de un control de las mismas y el segundo se refiere a que el grupo de sociedades es un conjunto de empresas en el cual una sociedad ejerce sobre otra u otras el control de ellas, e impone las directrices a las que va a someter la gestión social de las sociedades dominadas.

En economía se define al grupo de sociedades como un conjunto de sociedades jurídicamente independientes que ajustan sus actuaciones a las normas y dictados emanados de una dirección común. La unidad de dirección es el rasgo definidor básico del concepto de grupo de sociedades, si bien es difícil de descubrir o probar en la práctica, y de ahí la necesidad de echar mano de ciertos hechos o utilizar determinadas presunciones que acreditan, salvo prueba en contrario, la existencia de una dirección común. Entre estos hechos o presunciones cabe mencionar el derecho a designar o revocar la mayoría de los miembros del consejo de administración por razones distintas de la participación de su capital social, la posesión por parte de una sociedad de la mayoría de las acciones de las restantes, la existencia de miembros comunes en los consejos de administración, etcétera.

Es preciso señalar que cada una de las sociedades que integra un grupo, jurídicamente mantiene una autonomía e independencia frente a las otras, esto quiere decir, que cada una de las sociedades conserva individualmente su propia personalidad jurídica y sus órganos autónomos y deben integrarse de acuerdo a sus propios estatutos.

Podemos señalar que los elementos del grupo de sociedades son los siguientes:

1.- Pluralidad de personas morales: las cuales se encuentran sujetas a un mismo centro de toma de decisiones, ya sea por una sociedad controladora o bien por un grupo de inversionistas.

2.- Poder único de dirección: que se da en el centro en el que se toman las decisiones para todas y cada una de las sociedades que integran el grupo.

Para que pueda existir un poder único se deben de cumplir con ciertos elementos, en primer lugar que sea auténtico, esto es, que el poder que se tenga derive del carácter de un socio o accionistas de las sociedades y no solo de una relación contractual, y la segunda que este poder sea estable, es decir, permanente y no solo transitorio, lo cual se determinará en función del fin de grupo.

3.- Fin común: este es el elemento que se persigue, es la causa final del grupo de sociedades.

Con estos tres elementos podemos tener una idea más clara de que es un grupo de sociedades, la cual es un conjunto de personas morales que se encuentran sujetas a un control común ya sea de toma de decisiones o de poder, esto para poder cumplir con el fin común del mismo grupo.

2.3 Estado

La idea de Estado surgió en la antigüedad, en Grecia con las *Polis o ciudades-Estado*, en Roma el Estado eran las *civitas*, que posteriormente se complementaron con la *res pública* que designaba a cabalidad a la comunidad política y a la cosa común pública, asimismo en Roma se concibió el *imperium* que era la realización del poder entre la autoridad y el pueblo.

Es durante el siglo XV en Italia, donde se empieza a utilizar el término *stato* ya como sinónimo de lo que es el poder político de una organización jurídica. La palabra "Estado" proviene de la palabra latina "status" que se traduce como "la condición de ser" es inventada en "El Príncipe" (1513) de Nicolo Maquiavelo: "*lo statu*", para referirse al "estado de cosas del reino" y en general a "toda organización jurídico-política y su forma de gobierno".

El Estado es una sociedad política y jurídicamente organizada capaz de imponer la autoridad de la ley en el interior y afirmar su personalidad y responsabilidad frente a las similares del exterior.

Existen diversos autores que tienen una definición de Estado: *Viscaretti Di Ruffia* define al Estado como "ente social que se forma cuando en un territorio determinado se organiza jurídicamente en un pueblo que se somete a la voluntad de un gobierno"⁸.

Según Adolfo Posada, el Estado, "es una organización social constituida en un territorio propio, con fuerza para mantenerse en él e imponer dentro de él un poder supremo de ordenación y de imperio, poder ejercido por aquel elemento social que en cada momento asume la mayor fuerza política"⁹.

Para Jean J. Rousseau el Estado es la "asociación política libremente fundada por los partícipes del contrato social".

Kelsen dice que el Estado es una "ordenación de la conducta humana": Mortati define al Estado como un "ordenamiento jurídico para los fines generales que ejerce el poder soberano en un territorio determinado, al que están subordinados necesariamente los sujetos que pertenecen a él".

⁸ NARANJO MESA, Vladimiro, *Teoría Constitucional e Instituciones Políticas*, Bogotá, Colombia, Temis S.A., 2000, pág. 72.

⁹ OSSORIO, Manuel, *Diccionario de ciencias jurídicas y políticas*, Buenos, Aires, Argentina, Heliasta, 24va, 1997.

Pellet Lastra señala que "el Estado es una sociedad conformada por un grupo humano que vive en comunidad sobre un territorio determinado cuya estructura de poder está ocupada por una clase dirigente y reglada por normas constitucionales. Tiene por finalidad lograr el bien común y proyectarse con identidad propia en la comunidad internacional".

El Estado "Es la sociedad jurídicamente organizada capaz de imponer la autoridad de la ley en el interior y firmar su personalidad y responsabilidad frente a las similares del exterior".

De acuerdo a lo anterior, podemos deducir que el Estado es una sociedad jurídicamente organizada, pero que sucede cuando el Estado se considera que cuenta con personalidad jurídica, debido a que es una persona, ya que cuenta con el poder de ser sujeto de derecho, es decir, que ejerce derechos y contrae obligaciones, la personalidad jurídica implica necesariamente una organización autónoma y un patrimonio propio, que son elementos principales de la unidad descentralizada mismos que permiten que las actuaciones del Estado cuenten con plena validez jurídica frente a las entidades formadas como conjuntos de personas o empresas.

2.4 Renta

El término Renta ha existido desde siglos atrás, un ejemplo es que existió una renta llamada feudal, la cual era el proceso por el cual el clero y las clases superiores de la jerarquía social medieval, nobles y reyes, se apropiaban de los excedentes que tenían los mecanismos de producción del campesinado, en concreto se enriquecían y beneficiaban los primeros de esa situación bien

mediante el dinero que les tenían que pagar los campesinos o bien mediante especias, que venían a ser parte de las cosechas que realizaban anualmente.

No obstante, también en la Historia ha existido lo que se conoció como renta de población, cuando los Reyes Católicos reconquistaron Granada se creó dicha renta que era un impuesto que debían acatar los cristianos que querían hacerse propietarios de terrenos y viviendas. En este caso, no sólo debían abonar lo que costaban estos sino que además se veían en la necesidad de dar una cantidad económica a la Iglesia.

Dicho término, actualmente es definido como la utilidad o el beneficio que rinde algo o lo que de ello se cobra, dicho término, procede del *latín reddĭta*, y puede utilizarse como sinónimo de ingreso, en este sentido, es importante establecer que cuando se habla de un país también se usa el término renta como sinónimo de ingreso, en muchos países como en México existe un impuesto conocido como el Impuesto Sobre la Renta, mismo que se encarga de gravar los ingresos de las personas físicas y morales.

El Impuesto Sobre la Renta en México, es un gravamen sobre el incremento patrimonial de un sujeto en un espacio temporal determinado, es decir, un impuesto directo sobre la ganancia obtenida; es decir, por la diferencia entre el ingreso y las deducciones autorizadas obtenido en el ejercicio fiscal. Este impuesto debe ser pagado de manera mensual (a cuenta del impuesto anual) al Servicio de Administración Tributaria, o a las Oficinas Autorizadas por las Entidades Federativas según lo marque la Ley y la normatividad en Materia de Coordinación Fiscal entre la Federación y las Entidades Federativas.

2.5 Personas

En el lenguaje cotidiano, la palabra persona hace referencia a un ser con poder de raciocinio que posee conciencia sobre sí mismo y que cuenta con su

propia identidad, esto es, una persona es un ser capaz de vivir en sociedad y que tiene sensibilidad, además de contar con inteligencia y voluntad, aspectos típicos de la humanidad.

Dentro del ámbito del derecho, una persona es todo ente que, por sus características, está habilitado para tener derechos y asumir obligaciones. Existen dos tipos de personas: personas físicas, que es como se le define a los seres humanos y personas morales o de existencia ideal o jurídica, que son los grupo donde se encuentran las corporaciones, las sociedades, el Estado, las organizaciones sociales, etc.¹⁰

2.5.1 Personas Morales

Las Personas Morales, son el conjunto de personas físicas que se unen para la realización de un fin colectivo.

Las personas morales son entes creados por el Derecho, no tienen una realidad material o corporal, sin embargo la Ley les otorga capacidad jurídica para tener derechos y obligaciones.

Para que puedan existir deben de cumplir con los atributos de personalidad, que el Derecho requiere y que son aquellas propiedades o características de identidad, propias de las personas, sean estas persona físicas o personas morales, como titulares de derechos, mismos que se caracterizan por ser: Intransferibles, Incomerciables, Irrenunciables, Inembargables e Imprescriptibles.¹¹

Los atributos correspondientes a las personas morales, son los siguientes:

1.- Personalidad Jurídica. Es definida como toda unidad resultante de una colectividad organizada de personas o conjunto de bienes y a los que, para

¹⁰ DIAZ GONZALEZ, Luis Raúl, "Diccionario Jurídico Para Contadores Y Administradores", México, Ed. Porrúa", 5° edición, 2012.

¹¹ Biblioteca virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, www.juridicas.unam.mx

consecución de un fin social durable y permanente, es reconocida por el Estado una capacidad de Derechos patrimoniales.

2.- Capacidad. También tiene aptitud para ser titular de derechos y obligaciones. En las personas morales la capacidad está sujeta al alcance de su objeto social y necesariamente se ejercita por medio de la representación a través de una persona física, sea judicial y extrajudicialmente

3.- Razón Social o Denominación Social Constituyen un medio de identificación necesario para sus relaciones jurídicas.

4.- Domicilio. Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración, es decir su domicilio fiscal, aun cuando tengan sucursales.¹²

5.- Patrimonio. Es el que se especifica en el acta constitutiva de las sociedades y es apreciable en monetario.

6.- Nacionalidad. Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en esta su domicilio legal.

2.6 Consolidación Fiscal

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

¹² Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, se considera domicilio fiscal.

Los primeros en “consolidar” sus estados financieros básicos fueron los grandes grupos corporativos nacionales y transnacionales, durante los siglos XVI a XVII, el desarrollo de estos grandes grupos se debió en gran parte a que mientras el mismo consorcio realice más actividades dentro de la misma cadena productiva de bienes o servicios, mayor será su utilidad global, es decir, que cuando se tiene un mayor número de procesos que hace una cadena productiva, las contraprestaciones correspondientes permanecen dentro del grupo y por lo mismo se obtiene un mayor número de utilidades para los inversionistas al reducir la salida de efectivo para pagos a terceros.¹³

Dentro del tema de la Consolidación existen dos tipos, la Consolidación Fiscal y la Consolidación Financiera, las cuales son totalmente diferentes, pero tienen un mismo origen que es el de “reconocer la existencia de las “unidades económicas” formadas por un conjunto de sociedades sujetas a un control común, cuyos desempeños financieros y fiscales deberían medirse como si se tratara de un solo ente y no como un grupo de sociedades independientes.”¹⁴

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

Mientras que la Consolidación Fiscal supone la existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y que ejercen sus

¹³ Loyo Ríos, Francisco Luis. *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal* 2da. Edición. Ed. Dofiscal, México 2010. P. 4

¹⁴ *Ibíd*em

derechos y responden a sus obligaciones en forma individual, pero pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado. Esto les permite diferir el gravamen respecto de actos jurídicos celebrados entre las empresas del grupo y les da la posibilidad de deducir las pérdidas fiscales de una de ellas contra las utilidades fiscales de otras.

15

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

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

CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN. *El régimen de consolidación fiscal, en términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aun cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales. Entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratará de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas de*

¹⁵ Cfr. Calvo, Nicolau, Enrique. Comentarios a la Reforma Fiscal 1999, Ed. Themis, México, 1999, pp. 93 a 97.

*otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual.*¹⁶

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

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

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

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

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

¹⁶ Tesis P./J120/2001, Jurisprudencia. Novena época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta.

Subsidiarias son las que entregan sus utilidades o pérdidas con las cuales se obtiene el resultado fiscal,¹⁷ y por el otro lado se encuentra la Sociedad Controladora o Holding de acuerdo con varios diccionarios son sociedades¹⁸ cuyo activo es en su mayoría acciones de otras empresas en las cuales realiza actividades financieras de control y gestión del grupo de empresas en las que ejerce su dominio. Asimismo son sociedades que no ejercen por sí la industria, ni el comercio, su único fin es la posesión de acciones de otras empresas, teniendo así el control de las mismas sociedades.

2.7 Régimen de Consolidación Fiscal en el derecho comparado.

A continuación veremos un análisis de los regímenes de consolidación fiscal de los diversos países:

2.7.1 Estados Unidos de América

En este país la consolidación fiscal existe desde el año 1917 y su regulación legislativa se limita a lo establecido en la sección 1502 del Código de Impuestos de los Estados Unidos, dicho régimen de consolidación fiscal americano es considerado como un “régimen híbrido”, ya que por una parte sus efectos legales se asimila a las sociedades que conforman el grupo como divisiones de una sola entidad y para efectos contables se asimila a las sociedades como entidades independientes.

Todas las entidades pertenecientes al grupo fiscal son solidariamente responsables ante el fisco por el pago de impuestos y demás conceptos tributarios, sin embargo, es permitido sin que sea oponible al Estado, la celebración de acuerdos intracompañías para la asunción de impuestos (tax sharing agreements).

¹⁷ Labrador Goyeneche, Francisco J. y Penilla Guerrero, Gerardo, *Consolidación fiscal*, 1ª reimpresión, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2007, pág. 46

¹⁸ DIAZ GONZALEZ, Luis Raúl, “Diccionario Jurídico Para Contadores Y Administradores”, México, Ed. Porrúa”, 5ª edición, 2012.

Para realizar el cálculo de la declaración consolidada del grupo fiscal, se debe comenzar con una depuración de la renta de cada entidad de acuerdo a las normas aplicables; posteriormente las rentas gravables de cada entidad se ajustan, eliminando conceptos específicos como dividendos e ingresos para posteriormente integrar las rentas de las entidades independientes con los ítems consolidados como las pérdidas fiscales, y al resultado de esta operación se le aplica la tarifa a pagar por el grupo fiscal.

2.7.2 Unión Europea¹⁹

Dentro de la Unión Europea existe una Comisión Europea, la cual a través de su Directorio General para la Tributación y Aduanas, emite desde el año 2001 los proyectos de armonización fiscal dentro de la Unión, que son:

- “Home State Taxion”: las empresas multinacionales de tamaño mediano que operan en territorio europeo y tienen su matriz en alguno de los países de la unión, tributen con base en la legislación del país en donde se encuentra su matriz.
- CCCBT: es un plan que consiste en crear una base tributaria corporativa consolidada común, para efectos de gravar los grupos empresariales que operen en el territorio de la Unión bajo una misma base tributaria.

En ambos sistemas mencionados, a través de una fórmula los países determinarían qué porcentaje del tributo recaudado les corresponde, es decir, que se tomaría en cuenta diversos factores para saber el monto correspondiente a cada país.

¹⁹ <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2015-02/cp150013es>

2.7.3 Austria²⁰

Austria es uno de los modelos a seguir en los regímenes de consolidación fiscal de Europa, ya que tal país ha establecido dentro de su legislación una clara ventaja al no restringir la consolidación transfronteriza de pérdidas fiscales; es decir permite que cada sociedad residente en Austria o establecimiento permanente determine su propia utilidad o pérdida y posteriormente se consolidan los resultados fiscales a nivel de las subsidiarias.

Es preciso señalar que la liquidación de las pérdidas fiscales de las subsidiarias puede presentarse en concurrencia de la utilidad fiscal de las mismas.

Las principales características del sistema de consolidación fiscal austriaco radican en que:

- a) Se pueden consolidar las pérdidas fiscales de todas las sociedades, tanto residentes en Austria como residentes extranjeras.
- b) La matriz debe tener participación sobre sus filiales o subsidiarias de por lo menos la mitad más una de sus acciones en circulación.
- c) Se tiene un mínimo de 3 años para optar por el régimen fiscal consolidado.
- d) Las entidades del grupo deben de ser sociedades por acciones o por responsabilidad limitada.
- e) Las matrices pueden consolidar el 100% de las pérdidas de sus filiales nacionales y en caso de las filiales extranjeras o con los Joint Ventures es a prorrata de acuerdo al porcentaje de participación en el capital suscrito.
- f) Las pérdidas pueden ser compensadas, toda vez que Austria no está facultada para gravar los ingresos de las filiales al exterior.

²⁰ Saín Bernal, Saín Gómez, *La Consolidación Fiscal en los grupos empresariales como alternativa de tributación en Colombia*

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

- g) Para que opere la consolidación fiscal, debe de ser a través de la presentación de una solicitud hecha a la autoridad de impuestos, la cual deberá contener un proyecto de declaración de renta que refleje la situación fiscal del grupo empresarial.

La consecuencia principal de tal política tributaria ha dado como consecuencia que Austria se ubique como uno de los 10 países más ricos del mundo en términos del producto interno bruto per cápita que se traduce en servicios sociales y de seguridad social de primera.

En Austria el Régimen de Consolidación Fiscal más allá de ser una política tributaria, es una política económica que tiene como principal fin el crecimiento mediante la inversión extranjera y el fomento de la competitividad de sus nacionales frente a los extranjeros.

2.7.4 España²¹

En el país ibérico, el Régimen de Consolidación fiscal, permite que las empresas residentes en España opten por tributar como una unidad económica o bien como “Grupo Fiscal”, es el conjunto de distintas sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en España, que están constituidos por sociedades dominantes y sociedades dominadas.

La sociedad dominante (controladora), es la representante legal del grupo de consolidado y es la responsable del pago del impuesto consolidado, sin embargo tanto la sociedad controladora como las sociedades controladas tienen la obligación de cumplir con todas sus obligaciones fiscales en lo individual, sin embargo se les permite que el pago se realice como una unidad económica.

²¹ Rodríguez Piedrahíta, Adrián F., *Régimen Andino para evitar la doble tributación. Una aproximación a la Decisión 578, en Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los convenios de doble imposición*, ICDT, p. 632.

Una de las características de las régimen de consolidación fiscal español radica en que no solo la controladora responde por el pago del impuesto, sino también cada uno de los miembros del grupo.

En España solo se permite que tengan la calidad de controladas la sociedades residentes en España, mientras que si permiten que las controladoras sean residentes en el extranjero previa autorización siempre y cuando ejerzan una control efectivo del 75% del capital social de las controladas y esta a su vez no tenga a ninguna sociedad residente en España por encima de esta ya que se perdería el control efectivo.

3. Teorías

3.1 Teoría de los Derechos Adquiridos y Expectativas de Derechos.

Esta teoría asegura que una ley es retroactiva cuando desconoce derechos adquiridos conforme a una norma anterior, para ello define los derechos adquiridos como aquellos que han entrado a nuestro dominio, que forman parte de él y que no pueden ser quitados a quien los tiene.

En el mismo orden de ideas, la aplicación concreta de la norma ha llevado a la creación de varias tesis jurisprudenciales relevantes sobre el tema de la retroactividad como la que se refiere a las diversas teorías sobre el tema, en los siguientes términos “Retroactividad de la Ley (Teoría de los Derechos Adquiridos) (Legislaciones del Distrito Federal y de Yucatán)”, misma que consiste en tratar de resolver el problema de la retroactividad de la Ley, mediante la siguiente formula "Las disposiciones de éste código regirán los efectos jurídicos de los actos anteriores a su vigencia, en cuanto con su aplicación no se violen derechos adquiridos".²²

²² Tesis Aislada, No, 350662, Semanario de la Suprema Corte de Justicia, quinta época, tercera sala, LXXVIII, pág. 2435

De acuerdo con Nicolás Coviello, en su obra *Doctrina general del derecho civil* dice: que no sólo es vaga e incierta en sí misma y sin sólida base científica, sino también de aplicación difícil y a menudo imposible, para resolver los casos variadísimos que se presentan; que no hay acuerdo entre los varios autores de la teoría, sobre si la intangibilidad del derecho adquirido significa respecto de su existencia únicamente, o también de las consecuencias que constituyen sus varias manifestaciones, y que hay también desacuerdo sobre el concepto mismo de "derecho adquirido", locución ésta que es defectuosa, pues si no puede haber en concreto un derecho subjetivo, sin un hecho adquisitivo, del cual derive en favor de una persona determinada un poder para con otra, lo mismo vale "derecho" a secas, que "derecho adquirido".

También Roberto Ruggiero, al referirse a la noción del "derecho adquirido", en sus "instituciones de derecho civil", expresa que sus definiciones son tantas, cuántos son los escritores que las suscriben. Ante semejante desconcierto doctrinal, ha habido quien sostenga que dicha teoría debe desterrarse del campo de la ciencia jurídica, y algunos códigos modernos no la han acogido, apartándose de la antigua tradición (Código Civil alemán).

Respecto de lo anterior es necesario señalar que al excluir la aplicación de una nueva ley, respecto de los derechos que tuvieron lugar antes de su vigencia, ya que sólo habla de los efectos jurídicos de tales hechos, y excluye también los efectos realizados antes de la aparición de dicha ley, por la primordial razón que domina toda esta materia y que consiste en que "la ley no puede obligar antes de existir"; pero si la ley no puede gobernar las causas que produjeron aquellos efectos, ni los efectos mismos, porque unas y otros son anteriores a su aparición, no puede decirse lo propio con respecto a los efectos jurídicos realizados después de dicha aparición, por más que resulten generados por hechos ocurridos antes; en otros términos, no cabe aplicar la nueva ley ni a los actos ni a los efectos de los

mismos, que se hubieran realizado bajo el imperio de la ley anterior, sino tan solo a los efectos que se realizaren después.

Ésta interpretación encuentra apoyo en la concepción romana, la célebre Ley 7, título XIV, libro I del código, se haya concebida en estos términos: "Es cosa cierta que las leyes y Constituciones rigen y disciplinan negocios futuros, y no hechos pasados, salvo que expresamente hayan estatuido lo contrario, ya sea comprendiendo el tiempo pasado o bien los negocios que estén todavía pendientes". Esto quiere decir que si una explícita declaración en contrario, del legislador, los hechos jurídicos y todas sus consecuencias legales se rigen exclusivamente por la ley que se hallaba en vigor al tiempo en que aquéllos se produjeron. La ley romana, en el silencio del legislador, admite en toda su pureza el principio de la irretroactividad, según el cual, la ley sólo dispone para lo futuro, no para lo pasado, y en éste se comprende, según el pensamiento de Pascual Fiore, no sólo el hecho de que puede depender la adquisición de un derecho, sino también los efectos legales de ese hecho, ya nacido e individualmente adquirido, "que se deben considerar como derechos accesorios de aquel derecho principal, y por tanto, sujetos a la autoridad de la misma ley vigente en el momento en que nació el derecho principal de que emanan" (De la irretroactividad e interpretación de las leyes), Coviello, en su obra citada, expone así su teoría: "La ley nueva no es aplicable a consecuencias de hechos pasados, aun efectuadas bajo su imperio, cuando su aplicación tenga como presupuesto necesario el hecho pasado, ya porque no fue conforme a la nueva ley, o bien por constituir el elemento de hecho de que surgen consecuencias jurídicas que no habrían nacido para la antigua ley; en cambio la nueva es aplicable en la hipótesis contraria...", esto quiere decir en las propias palabras de Coviello "La máxima ley no tiene fuerza retroactiva", lo que quiere decir que el juez no puede aplicar la ley a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas, o quitando eficacia o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas, sobre la base única de la apreciación del hecho pasado.

La Suprema Corte de Justicia, desecha toda idea, toda invocación a la doctrina inexistente del "derecho adquirido", contrapuesta a la noción de mera expectativa, y reteniendo sólo la primera noción, por tal entiende el derecho a secas, esto es, "cualquier interés jurídicamente protegido".²³

Un derecho adquirido se concibe como aquel 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, un derecho adquirido se materializa cuando se configuran los presupuestos de hecho necesarios y suficientes para su nacimiento, de conformidad con la normativa vigente para la época en que se cumplió, de modo que en su virtud se incorpore inmediatamente al patrimonio de su titular, sin que pueda ser revocado por el oferente ni retirado por terceros. Sus características principales constituyen la facultad de ejercer actualmente el derecho, y el hecho que el poder público le debe protección, tanto para defenderlo de ataques de terceros cuanto para asegurar sus consecuencias contra ellos. Además el derecho adquirido se extiende a las consecuencias producidas por el hecho adquisitivo, antes o después de la ley.

El derecho adquirido se incorpora de modo definitivo al patrimonio de su titular, éste queda cubierto de cualquier acto de autoridad o tercero que pretenda desconocerlo, pues la propia carta magna lo garantiza y protege por medio del principio de irretroactividad de la Ley.

Podemos encontrar diversas definiciones de lo que son de los derechos adquiridos por parte de autoridad en la jurisprudencia, como las siguientes:

DERECHOS ADQUIRIDOS O CREADOS. Es derecho adquirido o creado el que se estima perfecto, y debe considerarse como tal, el nacido por el ejercicio

²³ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/derpriv/cont/4/jur/jur10.htm>

integralmente realizado, de todas las circunstancias del acto idóneo, según la ley en vigor, atributiva de dicho derecho.²⁴

DERECHOS ADQUIRIDOS. Siendo la ley el origen de todos los derechos de los individuos, en sus relaciones con los demás, y con el Estado, debe investigarse, en cada caso, el origen del derecho controvertido, su inmutabilidad, su posibilidad de transformación o su desaparición final, según la naturaleza del derecho y el desenvolvimiento de los acontecimientos sociales, que llevan al legislador a dictar nuevas leyes. Si el desarrollo de las circunstancias que dan nacimiento a un derecho privado, tiene lugar, integralmente, durante la vigencia de la ley que lo estatuye, es fácil fijar el alcance de ese derecho; pero si no ha sido así, habrá que examinar el caso, para investigar qué derechos pueden reputarse ya adquiridos, y no susceptibles de ser desconocidos por la nueva ley, y distinguirlos de las expectativas de derecho, que no pudieron entrar al patrimonio individual, porque las mismas normas legales hicieron imposible su adquisición; pues conforme a nuestro régimen constitucional, ningún derecho adquirido puede ser arrebatado, ni aun por mandato posterior del legislador, salvo cuando fuese dictado como ordenamiento expreso del poder constituyente, ya que toda aplicación retroactiva de la ley, viola las garantías que consigna el artículo 14 constitucional.²⁵

Se denomina derecho adquirido a aquel que ha entrado definitivamente al patrimonio de una persona, o a toda situación jurídica creada definitivamente. El que está irrevocable y definitivamente adquirido antes del hecho, del acto o de la ley que se les quiere oponer para impedir su pleno y entero goce. El derecho perfecto, nacido por el ejercicio integralmente realizado, o por haberse íntegramente verificado todas las circunstancias del acto idóneo según la ley en vigor para atribuir derecho. El mismo supone la ocurrencia de un hecho adquisitivo, generador de una relación jurídica concreta. Se materializa cuando un

²⁴ Tesis Aislada, *Semanario de la Suprema Corte de Justicia*, quinta época, pleno, V, pág. 651

²⁵ Tesis Aislada, *Semanario de la Suprema Corte de Justicia*, quinta época, segunda sala, XL, pág. 1564

sujeto tiene ya un derecho como suyo, en carácter de titular, por haber pasado a integrar su patrimonio. Por ello la jurisprudencia considera derecho adquirido a la consecuencia de un acto idóneo y susceptible de producirlo en virtud de la ley del tiempo en que el hecho tuvo lugar.

En contraposición a los derechos adquiridos se encuentran las meras expectativas. Estas no constituyen en propiedad un derecho, sino razonables previsiones, fundadas en normas vigentes, relativas a la adquisición de un derecho. Se las considera gérmenes de derechos que para desarrollarse necesitan la realización de acontecimientos ulteriores. No pasan de ser una esperanza o posibilidad de convertirse en derechos adquiridos e ingresar en el patrimonio de una persona cuando se reúnan los presupuestos legales correspondientes, las que mientras tanto no son sino una mera eventualidad. Pueden ser revocadas *ad nutum* por la persona que las ha conferido. Su supresión también se justifica mediante una reforma normativa, sin que con ello se incurra en retroactividad.

La mera expectativa se equipara a una simple facultad, pues una expectativa constituye la aptitud legal de una persona, o una posibilidad que abre la ley a favor de alguien, pero que hasta el ejercicio de esa potencia no es sino una eventualidad que no obsta el cumplimiento de la ley que modifique o unifique esa perspectiva.

Solo cuando la facultad hubiere sido ejercida de modo que produzca consecuencias jurídicas tiene lugar el nacimiento de un derecho a favor del titular, que no puede ser afectado por la ley que modifique la facultad en virtud de la cual el sujeto ha obrado. Posteriormente el legislador es capaz de modificar la mera facultad de un sujeto, y aún quitársela para el futuro, pero no puede desvirtuar el efecto que la facultad ha operado en el pasado sin quebrantar el principio de la irretroactividad de la ley, porque ya constituye tal efecto un derecho adquirido por el titular. Las meras expectativas no son derechos. Una facultad conferida por una

norma que aún no fue ejercida automáticamente cae cuando dicha norma es derogada, reemplazada o modificada.

Por ello la jurisprudencia ha determinado que cuando una persona está ante una posibilidad razonable de acceder a un derecho, pero no ha cumplido los presupuestos de hecho necesarios según la ley vigente para darle nacimiento, la misma se encuentra en presencia de una mera expectativa, que puede ser modificada o suprimida por una norma posterior sin incurrir en retroactividad.

DERECHOS ADQUIRIDOS Y EXPECTATIVAS DE DERECHO, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LEYES. El derecho adquirido se puede definir 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; la expectativa del derecho es una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado.²⁶

El concepto de derechos adquiridos y el sistema de irretroactividad de la ley, es un tema complejo, pues resulta difícil que una nueva ley modifique otra anterior sin afectar de un modo u otro los derechos adquiridos al amparo de aquella.

Como regla general la ley establece disposiciones para reglamentar nuevas situaciones jurídicas, razón por la cual el legislador no puede establecerlas para lo pasado, y disponer sobre derechos adquiridos de acuerdo a leyes anteriores.

Si la nueva norma altera derechos anteriormente adquiridos o hechos ya cumplidos, incurre en retroactividad, lo cual está prohibido constitucionalmente.

La importancia para la irretroactividad es la inviolabilidad de los derechos adquiridos: la ley nueva no puede nunca violar derechos adquiridos con

²⁶ Tesis Aislada, Semanario de la Suprema Corte de Justicia, séptima época, pleno, 145-150 Primera Parte, pág. 53

anterioridad. Ello aplica a todas las relaciones de derecho pues sostener lo contrario dejaría al arbitrio del legislador todas las relaciones de derecho sobre las cuales reposa la sociedad.

Ahora, se ha entendido que la doctrina de los derechos adquiridos por si no puede solucionar el problema de los efectos de la ley con relación al tiempo. Por ende, como segundo límite de la retroactividad de la ley nuestro derecho adopta la llamada teoría de los “hechos cumplidos.” Conforme a ésta, los hechos cumplidos bajo la vigencia de una ley están regidos por la misma. Si posteriormente ésta misma ley es expresa o tácitamente derogada por una nueva legislación, los hechos que se cumplen después de la sanción de ésta última se rigen por dicha ley.

Según la teoría de los “hechos cumplidos”, una ley tiene efectos retroactivos no solo cuando desconoce las consecuencias ya realizadas de un hecho cumplido, es decir, cuando destruye las ventajas ya nacidas, sino también cuando impide una consecuencia futura de un hecho ya consumado, por una razón relativa a éste hecho solamente, de modo a que la privación de la futura ventaja se presenta como un efecto de la realización de aquel hecho determinante. Cuando por el contrario, la nueva ley regula también las consecuencias de un hecho pasado, que se materializaron bajo su imperio, consideradas en sí mismas y no por una razón relativa a aquel hecho, el cual así no es tocado, no hay retroactividad, sino aplicación inmediata de la ley. En otras palabras, la nueva ley no se aplica a consecuencias de hechos pasados, aun efectuados bajo su imperio, cuando su aplicación tenga como presupuesto necesario el hecho pasado, ya sea porque no fue conforme a la ley nueva, o por constituir el elemento de hecho del que surgen consecuencias jurídicas que no habrían nacido para la antigua.

Luego entonces, conforme la teoría de los derechos adquiridos, una vez que un derecho se materializó y se estableció en la esfera de un sujeto, las normas posteriores que se dicten no pueden afectarlo. Las consecuencias de la

constitución de un derecho así y su adquisición en determinado momento siguen produciendo efectos a lo largo del tiempo, ya sea por el acto jurídico que le dio origen, o por la legislación vigente cuando tal derecho quedó establecido. De la teoría de los derechos adquiridos y la jurisprudencia producida podemos afirmar que una norma debe aplicarse a los hechos que dieron origen a su creación y vigencia, y a todas sus consecuencias jurídicas posteriores luego, si un derecho nace bajo determinado enunciado normativo, y éste produce cierta cantidad de efectos y posteriormente esa disposición se modifica o se deroga por una segunda, el nuevo enunciado y sus efectos se deben adecuar a los efectos y situaciones creadas por la primera.

La importancia de la teoría de los derechos adquiridos radica precisamente en la protección a seguir ejerciendo derechos que en determinado momento y bajo circunstancias establecidas por un cierto enunciado normativo formaron parte de la esfera jurídica de una persona, de manera que una posterior modificación o creación de un nuevo enunciado no permita la vulneración y/o modificación del ejercicio de tales derechos, puesto que ya fueron dados y ejercidos y en tal razón no se pueden ser limitados o quitados.

Capítulo II.- Principios Constitucionales.

Los principios generales del Derecho son los enunciados normativos más generales que, a pesar de no haber sido positivizados formalmente en el ordenamiento jurídico, se entiende que son parte de él, porque sirven de fundamento a otros enunciados normativos particulares, o bien recogen de manera abstracta el contenido de un grupo de ellos. Son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que forman la estructura, la operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, conjuntos normativos y del propio Derecho como totalidad.

Estos principios son utilizados por jueces, legisladores, creadores de doctrina y por los juristas en general, sea para integrar derechos legales o para interpretar normas jurídicas cuya aplicación resulta dudosa.

Antes de enfocarnos a los principios aplicables a la Materia Fiscal, debemos saber que los principios, de acuerdo con el Doctor Carlos Alberto Burgoa Toledo, son considerados elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador y son entendidos como las referencias de valores programáticos encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita, un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio.²⁷

Otra definición del término principio es la que señala Manuel Atienza, en el “Principio jurídico”, en el que señala que tiene varias acepciones mismas que contribuyen para que los principios sean considerados mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser cumplidas en diversos grados y porque la

²⁷ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*. Ed. Dofiscal, primera edición, México, 2012, p. 11.

medida ordenada de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas.²⁸

Los principios son perdurables a través del tiempo, es decir, no se encuentran sujetos a cambios o sustitución y adoptan un valor intrínseco, como la vida o la libertad, además que sirven para resolver casos difíciles, no prescriben un comportamiento preciso, más bien encomiendan la obtención de un fin, de acuerdo con Sonia Venegas Álvarez señala que “son criterios universales de ética social o axiológica jurídica, descubiertos por la razón humana en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico actual.”²⁹

1. Principios Básicos Tributarios.

Toda obligación tributaria se constituye a partir de un precepto constitucional, a partir del juicio del legislador, siempre que la carga tributaria que se desprenda de la normatividad fiscal siempre y cuando sea acorde a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Dichos principios permiten que los vínculos existentes entre los sujetos activos y pasivos sean legales, proporcionales y equitativos.

En virtud de lo anterior, en el sistema jurídico mexicano los principios en materia tributaria constituyen el eje del orden jurídico-fiscal y se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala lo siguiente:

²⁸ ATIENZA, Manuel y MANERO Juan Ruiz; *Las piezas del derecho, Teoría de los enunciados jurídicos*, Ed. Ariel, México, 1996, p. 31.

²⁹ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *Derecho Fiscal*, Ed. Oxford, México, quinta reimpression, México, 2014, p. 76.

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

1.1 Principio de legalidad

Dicho principio es la base de nuestra Constitución, en virtud de que protege al contribuyente frente a la recaudación por parte del Estado, para que éste solo haga efectiva su labor a través de un normatividad clara y precisa sobre las cargas tributarias que se deban cumplir para que las contribuciones sean proporcionales y equitativas para los contribuyentes.

El Principio de Legalidad Tributaria, atiende a la protección del patrimonio del contribuyente frente al abuso que tiene el Estado en su actividad recaudadora, protección que se hace como hemos dicho a través de las normas, es decir que dicho principio opera como una balanza que procura lo justo y el adecuado equilibrio entre los sujetos activos y los sujetos pasivos.

Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual solo el podrá emitir leyes en sentido formal y material³⁰.

En la doctrina Adam Smith uno de los principios formulados por él, se encuentran el de igualdad, que preveían que toda vez que los súbditos estaban obligados a contribuir al gasto público, debían hacerlo de acuerdo a sus posibilidades económicas, en proporción a los ingresos que tienen, para lograr que los impuestos sean justos y equitativos, lo que implicó la aplicación de una fórmula de

³⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, cuarta edición, Ed. Limusa Noriega, México, 2003, p.23.

proporcionalidad e igualdad; de manera que la carga fiscal no solo debe fijarse en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, que debe incidir sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento, para que el tributo no se vuelva confiscatorio.³¹

En tanto una ley no señale alguno de estos elementos, el Estado estará impedido para cobrarlo, ya que atentaría cínicamente en contra del principio de legalidad.

Sobre el principio en análisis la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado así:

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

³¹ SMITH, Adam. Citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1994, p. 404.

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

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente prescrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificársele”.³²

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

Raúl Rodríguez Lobato señala que el principio de legalidad es absoluto y no “casi absoluto”; dicho principio emana directamente del artículo 14 Constitucional, asimismo se encuentra dentro del artículo 16 de nuestra carta magna en el que establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio,

³² Tesis: P./J. 106/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 174070, Pleno, Tomo XXIV, Octubre de 2006, Jurisprudencia.

papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa del procedimiento.³³

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

1.2 Principio de proporcionalidad

Al tener los ciudadanos el deber de contribuir al sostenimiento del Estado cuya soberanía reside en un proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

Es decir que el Principio de Proporcionalidad radica en que la carga impuesta a cada ciudadano no debe fijarse únicamente en su capacidad económica, sino que su impacto debe consistir en una proporción justa de su ingreso, utilidad o rendimiento obtenido por parte de los ciudadanos.

Éste principio se encarga de distribuir las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago de cada uno de los contribuyentes, lo que quiere decir es que mientras mayores sean los ingresos del contribuyente mayor

³³³³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México, p. 62.

debería de ser el impuesto a pagar, correspondiendo al legislador fijar la proporción de aumento de las contribuciones.

De la parte final del señalamiento hecho en nuestra Constitución en el artículo 31, fracción IV, rescataremos dos principios fundamentales dentro del régimen tributario, y son: el principio de proporcionalidad y el principio de equidad; para Delgadillo Gutiérrez la proporcionalidad hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que se deduce que la contribución se debe establecer en proporción a la riqueza del sujeto pasivo de la relación tributaria, en este caso el ciudadano.³⁴

1.3 Principio de equidad

El principio de equidad se puede definir como aquel principio derivado del valor justicia, en virtud de un mandato constitucional y de acuerdo con la interpretación jurídica, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes.

Sobre este principio la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos, constituye una garantía individual, los antecedentes de este principio se remontan hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, así como la Constitución de Cádiz en su artículo 338, el cual establecía que “...las contribuciones se repartían entre todos los españoles en proporción a su facultades, sin excepción ni privilegio alguno”.

La Suprema Corte de la Justicia de la Nación establece que los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben

³⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, LIMUSA-Noriega editores, México, p.62.

guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.³⁵

1.4 Principio de Generalidad

Dentro de la parte de “*Son obligaciones de los mexicanos*”, al establecer de forma general que las obligaciones de los mexicanos, que es uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en determinado supuesto normativo.

La generalidad es un Derecho tributario que implica que no existen discriminaciones arbitrarias al momento de imponer los tributos, y que el pago de los mismos tributos alcancen a todo aquel ciudadano que se encuentra dentro de los mismos supuestos; no significa que todas las personas deben de pagar impuestos, no todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos comprendidos en la ley, soporten la imposición sin excepciones.

1.5 Principio de Destino al Gasto Público.

Con la parte de “*contribuir para los gastos públicos*” se vincula directamente con el **gasto público**, mismo que comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la presentación de servicios públicos, como al desarrollo de la función

³⁵ Jurisprudencia P./J.24/2000. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T.XI, marzo de 2000, p. 35.

pública del Estado³⁶, así mismo constituye una obligación para el Estado, que consiste en destinar las contribuciones única y exclusivamente a la satisfacción del gasto público que tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

1.6 Artículo 16 constitucional

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

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

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

Esta es la primera parte de este artículo, y la garantía a que se refiere este artículo se puede decir como lo señala Ignacio Burgoa “conciernen el conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto emana de una autoridad que el dictarlo o ejecutarlo se excede del círculo integrado por tales facultades y viola la expresa garantía, así como el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualesquiera de los bienes jurídicos señalados en este precepto.”³⁷

³⁶ *Ibidem*, 61.

³⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 31 edición, Ed. Porrúa, México, 1995, P.p. 815.

Dentro de esta parte del artículo podemos encontrar uno de los principios más importantes dentro del ámbito jurídico y es el de Legalidad, dicho principio garantiza una mayor protección para el gobernado, esto lo encontramos en la parte que habla de la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

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

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

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

1.7 Artículo 17 constitucional

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

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera

pronta, compleja e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.8 Principios relativos a la Temporalidad

Las leyes fiscales tienen un límite temporal, mismo que consiste en el momento en que la ley entra en vigor, el primer aspecto y el más importante es el establecido en la Constitución que es que se conoce como vigencia constitucional.

1.8.1 La vigencia temporal y la eficacia de la norma

La vigencia constitucional se refiere al periodo previsto por la Constitución para que una ley fiscal este en vigor y mientras que la vigencia ordinaria se refiere al momento previsto para que entren en vigor las diversas leyes tributarias.³⁸

Dentro de nuestro país, la vigencia constitucional de la Ley tributaria es de forma anual, de acuerdo a los términos del artículo 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señalan lo siguiente:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en

³⁸ SANCHEZ PIÑA José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, Séptima Edición, Editorial. Pac, México 2002, p.p. 35-36.

la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Como se puede apreciar en el siguiente esquema:

Etapas	
Formulación	El Ejecutivo realiza el Proyecto de Presupuesto de acuerdo con la planeación y formulación por parte de las dependencias y entidades del gobierno, de sus planes y programas para el siguiente año fiscal y, basándose en las referencias de gasto y techos financieros establecidos por la Secretaría de Hacienda. El Proyecto del PEF debe ser entregado a la Cámara de Diputados a más tardar el 8 de septiembre.
Revisión y aprobación	Análisis y discusión del Proyecto de Presupuesto presentado por el Ejecutivo. El presupuesto debe ser aprobado a más tardar el 15 de noviembre, o el 15 de diciembre para el caso del primer año de cada periodo de gobierno.
Ejercicio	Por medio de las distintas dependencias y entidades, que forman la administración pública, el Ejecutivo ejerce el gasto público de acuerdo a los montos autorizados por la Cámara de Diputados.

Control y auditoría	Control Interno: Funciones de supervisión y control de gasto de cada dependencia gubernamental. Control Externo: Revisión de la Cuenta Pública.
----------------------------	--

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

Como podemos observar de los artículos antes descritos se confirma que cada año se aprueba el presupuesto que es el que va servir para regir dicho año al país, esto durante su periodo ordinario de sesiones, la Cámara de Diputados deberá de analizar, discutir y aprobar el presupuesto antes mencionado, y el Congreso impone las contribuciones necesarias para poder cubrir el mismo, por lo que se deduce que la vigencia constitucional de una ley fiscal es anual.

Respecto de la vigencia ordinaria de la Ley Fiscal, el artículo 7° del Código Fiscal de la Federación señala que las leyes fiscales, sus reglamentos y demás disposiciones administrativas de carácter general entraran en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación salvo que en ellos se establezca una fecha posterior, este sistema es simultáneo pues entra en vigor en todo el País.

1.8.2 Irretroactividad de la norma

Uno de los principios más importantes en esta investigación es el que prohíbe la aplicación de la ley retroactiva, que significa que esta no debe tener efectos hacia

atrás en el tiempo; es decir que sus efectos solo deberán operar después de la fecha de su promulgación.

La irretroactividad nace en el derecho romano y se extiende luego por el mundo, convirtiéndose en un principio de aplicación de la ley aceptado universalmente; es decir, válido en todos los tiempos y en todos los lugares; así mismo existen tres interrogantes acerca de la irretroactividad de la ley: en primer lugar, cuál es su fundamento; en segundo lugar, cuál es su esencia y, en tercer lugar, cuál es su finalidad. Así puede darse un concepto nítido sobre la naturaleza jurídica del principio de irretroactividad.

El presente principio se funda en la realidad jurídica, que es la que observa la necesidad de dar una estabilidad al ordenamiento jurídico; ya que si no existiera se presentarían confusiones sobre la oportunidad de regulación de las leyes, de suerte que en muchas ocasiones con una conveniencia presente se regulaba una situación pasada, lo que resultaba una falta de adecuación entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica.

“De acuerdo a lo que escribe Valencia Zea, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo”.³⁹

En materia tributaria, la existencia del principio de irretroactividad, se exige la noción de orden que consiste en la armonía de las partes entre sí y de éstas con el todo. Y no puede haber armonía si no existe adecuación jurídica y sentido de

³⁹ A. VALENCIA ZEA. Derecho Civil. Tomo I. Bogotá, Temis, 1989. p. 184.

oportunidad de la ley en su aplicación en el tiempo. Si la eficacia de una norma es fuera de oportunidad, es inadecuada, y al serlo se torna en inconveniente; y lo que es contrario al principio de conveniencia regulativa es también contrario, por lógica coherencia, al orden público, pues éste riñe con toda falta de armonía.

El tiempo, determina siempre, directa o indirectamente, el sentido de la oportunidad normativa. Es evidente que la ley tributaria debe tener una eficacia temporal; de ahí que, sobre todo cuando se impone una obligación de hacer, el aspecto temporal es substancial, y entonces el acto de retrotraer abstractamente los efectos reales a situaciones de hecho, que en su momento generaron consecuencias jurídicas proporcionadas a las circunstancias de tiempo, modo y lugar, equivale a otorgar un efecto no adecuado a la verdadera causa.

Lo anterior nos lleva al principio de seguridad jurídica ya que constituye un requisito para la creación del orden jurídico, debido a que si no hay una estabilidad en cuanto a las consecuencias jurídicas, los contribuyentes no pudieran gozar del derecho a la seguridad jurídica, lo que nos lleva a la incertidumbre jurídica esto ante la actuación del Estado lo que impide que los ciudadanos gocen de seguridad.

Si la Ley del Impuesto Sobre la Renta modifica situaciones jurídicas definidas por el mismo legislador, sin una finalidad de favorecer a los contribuyentes en cuanto a las cargas tributarias, por ejemplo, incurre, no sólo en una contradicción, sino en el desconocimiento del derecho adquirido y legítimamente constituido, la consecuencia, es que la actividad del legislador deja de cumplir con una finalidad esencial a su razón de ser: la seguridad y tranquilidad de los ciudadanos.

En esencia el principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas tanto a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya se encuentran formalizados jurídicamente salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, caso en el cual

la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.

La finalidad de este principio es para dar seguridad a las normas, y de acuerdo con Juan José Soler en la Enciclopedia Jurídica Omeba, señala que “La irretroactividad de la ley es una medida técnica escogida para dar seguridad al ordenamiento jurídico. Su zona ontológica no está, pues, en la filosofía jurídica sino en la jurisprudencia o ciencia del derecho (...). La irretroactividad es dentro de la técnica jurídica, un principio de aplicación más que de interpretación previa. La interpretación y la aplicación son operaciones de tracto sucesivo (...). Un error corriente que conviene disipar, es el de considerar a la irretroactividad como un principio que solo sirve al interés privado. Esto explica su inclusión en casi todas las constituciones del mundo entre las garantías y derechos individuales. Pero sin negar su importancia en el Derecho Privado, resalta su trascendencia en el derecho público. Sirve al individuo pero también a la colectividad, acaso en mayor grado, porque tiende a dar firmeza al ordenamiento jurídico, que es de carácter social”.⁴⁰

“La irretroactividad es un principio que reza con la relación jurídica, la cual es siempre intersubjetiva. De donde resulta un pleonasma, decir que a la ley no hay que darle efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, como se lee en el derecho mexicano, porque los beneficios o perjuicios de una retroacción, recaen exclusivamente sobre las personas, que son los sujetos activos y pasivos en todo negocio jurídico, y nunca sobre las cosas.”⁴¹

“La irretroactividad puede estar consignada en la ley fundamental o en las leyes ordinarias. En el primer caso se dice que es constitucional, y, en el segundo, meramente legislativa. La diferencia salta a la vista. En la irretroactividad

⁴⁰ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Voz Irretroactividad. Tomo XVI. buenos Aires. Editorial Bibliográfica Argentina, 1962. p. 881.

⁴¹ Ibidem.

constitucional, las restricciones, si las hay, son permanentes -dura mientras esté vigente la ley fundamental- en tanto que en la irretroactividad legislativa, las condiciones son variables y quedan sometidas al libre criterio del legislador”.⁴²

Por todo lo anterior podemos deducir que la naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común, de manera concurrente.

Es por ello que el principio de irretroactividad no riñe con la necesidad de mutaciones normativas, que impiden la petrificación de un orden jurídico que ha de ser dinámico, y que en materia tributaria debe amoldarse a las exigencias de la equidad tributaria, en el sentido de ajustar a las condiciones y circunstancias actuales tanto el valor de las deudas, como otros factores determinables por la realidad fiscal del momento, sin que esto implique el desconocimiento de situaciones jurídicas definidas de acuerdo con la ley, ni la vulneración de los derechos adquiridos.

1.8.3 Artículo 14 constitucional

El principal artículo que emplearemos dentro de esta investigación se encuentra dentro del artículo 14 constitucional, que es uno de los más importantes dentro de nuestra Carta Magna, en las líneas siguientes veremos el porqué. Él presente artículo se divide en cuatro partes, la que es de nuestro interés en el primer párrafo que señala lo siguiente:

⁴² Ibidem.

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

Específicamente este párrafo es la parte fundamental del principio de irretroactividad de las normas que también se le conoce como el “conflicto de leyes en el tiempo”, es decir que consiste en determinar, en presencia de dos leyes, una antigua que se supone abrogada o derogada y otra ley nueva o vigente y el problema consiste en cuál de las dos leyes debe regir un determinado acto.

La enciclopedia Quillet dice: "la retroactividad consiste, pues en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidos con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alteran o afectan un estado jurídico preexistente, a falta de esta", ahora bien si se habla del principio de la irretroactividad estriba en que una ley no debe normar a los actos, hecho o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquieran fuerza de regulación.

De acuerdo a la Suprema Corte de Justicia en su jurisprudencia emitida en la materia de retroactividad adoptó un criterio impreciso de la doctrina clásica de los derechos adquiridos, la cual se explicará más adelante, pero en ella se señala que: “Para que una ley pueda ser retroactiva se requiere que obre el pasado y que lesione los derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial”, “la ley es retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir los derechos individualmente adquiridos ya, y, según tratadistas, los derechos adquiridos“.⁴³

Es decir que en el primer párrafo del artículo 14 constitucional se encuentra el fundamento del principio de irretroactividad, que en general habla de las leyes que

⁴³ Cfr. *Retroactividad de las Leyes*, Semanario Judicial de la Federación, quinta época, 329371, Segunda Sala, Tomo LXIV, Tesis Aislada.

prohíben, que en virtud de una nueva ley puedan afectarse situaciones o derechos constituidos conforme a una ley anterior.

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

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. LA INTRODUCCIÓN POR PARTE DEL LEGISLADOR DE NORMAS QUE GARANTICEN LAS MÁXIMAS CONDICIONES DE SEGURIDAD Y EFICACIA EN LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE LA ACTIVIDAD PRIVADA REGULADA POR EL ESTADO O LA REFORMA O DEROGACIÓN DE LAS EXISTENTES DE ACUERDO CON LAS NECESIDADES SOCIALES, NO VIOLA DICHA GARANTÍA. *Con el fin de garantizar las máximas condiciones de seguridad y eficacia en la prestación de los servicios de la actividad privada regulada por el Estado, el legislador tiene la facultad de introducir normas, o bien, reformar o derogar las existentes de acuerdo con las necesidades sociales, por lo que el ejercicio de dicha atribución no viola la garantía de irretroactividad de la ley contemplada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque el particular no tiene un derecho previamente adquirido que le permita mantener perpetuamente su actividad conforme al régimen vigente en determinada época, sino que debe ajustarse en cada momento a los lineamientos fijados por el orden jurídico.*⁴⁴

Para poder entender mejor este párrafo es necesario tomar en cuenta el tema medular de nuestra investigación específicamente cuando los particulares toman la decisión de participar en cualquier actividad lucrativa y lícita deberá estar obligado a conocer las disposiciones legales mismas que serán aplicables a la

⁴⁴ Tesis No. 165527. I.7o.A.680 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, 2010.

actividades que decidan incursionar así como informarse de la intervención que tendrá el estado respecto de sus resultados económicos.

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

Por lo anterior debemos tener claro que toda norma jurídica tiene un impacto retroactivo dentro del campo económico, por lo mismo Michel J. Graetz señala que: “Las capacidades son desarrolladas, localidades seleccionadas, se contrata trabajadores o se termina fundados sobre las expectativas de las gentes acerca de las futuras cargas y recompensas de tales decisiones. Igualmente el valor económico de un bien físico refleja las expectativas de la gente sobre los prospectos de las ganancias de ese bien. Por lo tanto los cambios significativos anticipados en la ley que altera las expectativas de las gentes sobre sus expectativas de ganancias o sus potenciales ahorros o consumos, o alterar el valor de un bien tiene efectos retroactivos.”⁴⁵

No podemos solo hablar de que la ley es retroactiva si altera el estatus legal de actos que fueron realizados antes de que entrara en existencia, pues esta

⁴⁵ Graetz, Michel J., citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

definición ignora que una porción substancial de todas las leyes, regulaciones y decisiones judiciales aún aquellos que son nominalmente anticipados alteran el valor de inversiones anteriores simplemente porque el valor futuro de tales inversiones dependerán sobre que normas están en vigencia.

El jurista Juan Carlos Peirano Fracio⁴⁶ define a la norma retroactiva como aquella que atribuye efectos nuevos y modificativos a situaciones de hecho verificadas cronológicamente en el pasado y cuyos efectos comienzan a ocurrir desde su promulgación y normalmente se proyectan hacia un futuro; o, como dice Sampaio Doria se llama retroactividad a la virtud que posee una ley nueva para regular de forma diferente actos y hechos, como también sus efectos, consumados enteramente en tiempo anterior, al de su vigencia.⁴⁷

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

⁴⁶ Peirano Fracio, Juan Carlos, "El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria". Revista tributaria, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XI, No.61; Montevideo, Uruguay, pág. 281, citado por Margaín Barraza, Emilio; *La irretroactividad de las leyes tributarias*, disponible en la página www.juridicas.unam.mx.

⁴⁷ MARGÁIN BARRAZA, Emilio "La irretroactividad de la Leyes Tributarias" UNAM, México <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/18/pr/pr24.pdf>

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

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

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

Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la

*expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.*⁴⁸

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

El complemento del artículo es el siguiente:

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

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

*En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundará en los principios generales del derecho.*⁴⁹

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

⁴⁸ Tesis Aislada 189448, SEGUNDA SALA Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pág. 306, Novena Época, 2001

⁴⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente 2013

Capítulo III. Reforma del Régimen de Consolidación Fiscal a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1. Preámbulo capitular

En este capítulo se analizarán las diferencias existentes entre el “Régimen de Consolidación Fiscal” y el nuevo “Régimen Opcional para Grupo de Sociedades” para la autodeterminación del impuesto sin que esto signifique que el Gobierno cumplirá con el fin de obtener una mayor recaudación, lo anterior se realizará mediante la metodología de problema.

La metodología de problema, misma que fue elegida para desarrollar mi tema de investigación se centra en el aprendizaje, en la investigación y reflexión que se sigue para llegar a la solución de problemas; es un método de aprendizaje basado en el principio de utilizar problemas como punto de partida para la adquisición e integración de los nuevos conocimientos.⁵⁰

Para poder entender mejor el capítulo, se requieren los siguientes lineamientos:

En primer lugar, analizaremos la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta hecha en diciembre de 2013, específicamente en la parte de la derogación del “Régimen de Consolidación Fiscal” a partir del estudio de la exposición de motivos del poder ejecutivo así como del Congreso de la Unión, con el fin de demostrar las consecuencias que esto trae a los contribuyentes que se encontraban tributando en el Régimen de Consolidación Fiscal, así como el impacto en la sociedad.

⁵⁰ Ponce De León Armeta, Luis. Metodología del Derecho, Editorial Porrúa, decimotercera edición.

Lo anterior con la finalidad de:

- Conocer la problemática económica y la afectación jurídica que tienen los contribuyentes que tributaban en el Régimen de Consolidación Fiscal, ahora Régimen Opcional para Grupo de Sociedades.
- Señalar las inconformidades planteadas por los grandes contribuyentes del Régimen de Consolidación Fiscal al sentirse afectados en su esfera jurídica.
- Conocer si en la práctica la derogación del Régimen de Consolidación Fiscal cumplió con el fin propuesto por el nuevo gobierno de la república consistente en impulsar la inversión extranjera directa, dentro del “Pacto por México”, así como en el Plan de Desarrollo del 2013-2018.

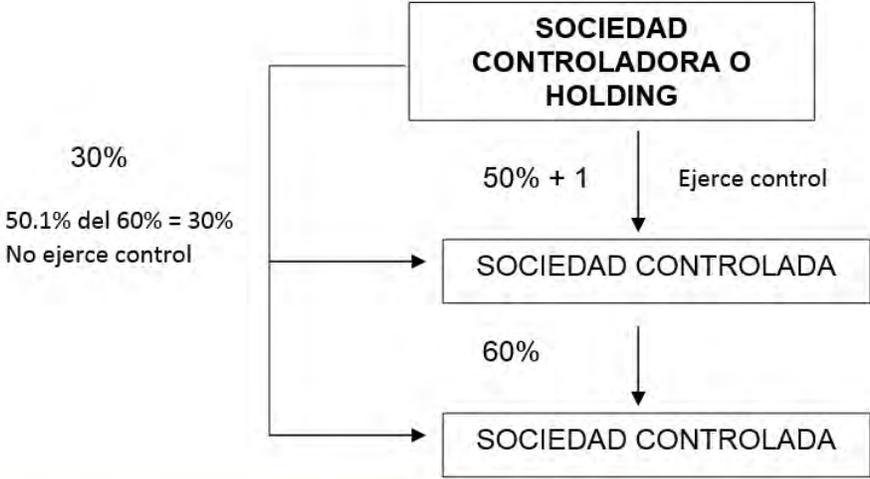
Se tiene conocimiento del régimen de consolidación fiscal en México desde 1925, dicho régimen establecía que las sociedades con una relación de negocios podían fusionar su contabilidad y declarar el total de sus ingresos de manera conjunta, dicho régimen se derogó en 1951, debido a que nunca llegó a aplicarse, pero es en 1973 que resurge dicho régimen con el decreto de beneficios fiscales, aplicables a las empresas que tenían el propósito de fomentar la industria y el turismo, lo que permitió que las empresas entregaran una sola base gravable para el pago del impuesto sobre la renta.

La consolidación fiscal era un régimen de pago de impuestos neutros, ya que consistía en compensarse las utilidades con las pérdidas fiscales declaradas por el grupo de sociedades que consolidaban, y se determinaban el impuesto, Francisco Javier Labrador Goyeneche y Gerardo Penilla Guerrero, señalan “que en estricta teoría el grupo consolidado debería de pagar el mismo impuesto que le hubiera correspondido si se hubiera organizado bajo la constitución de sucursales, en

lugar de constituir sociedades con personalidad jurídica propia⁵¹; es decir que debe existir cierta equidad entre los contribuyentes que tributan en el régimen de consolidación fiscal con los contribuyentes que no se encuentran tributando en él régimen antes mencionado.

El régimen de consolidación fiscal con el que contaba México fue un elemento determinante que generó el crecimiento de los grandes grupo empresariales en México, al permitirles competir en mercados internacionales, lo que permitió incentivar la eficiencia financiera de los grandes grupos de empresas que cuentan con diversos tipos de negocios, cuyo accionista mayoritario mejor llamado *holding*, debe ser propietario en más del 50% de las acciones con derecho a voto de una o más empresas.

Gráfica 1. Holding.



Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2012.

⁵¹ LABRADOR GOYENECHÉ Francisco Javier y PENILLA GUERRERO Gerardo, Consolidación en el Impuesto Sobre la Renta; <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/seccion-consolidacion-impuesto-renta-233606497>.

En términos generales, el régimen de consolidación fiscal permitía el diferimiento del pago del impuesto sobre la renta (ISR) hasta por 10 ejercicios fiscales, derivado principalmente de la aplicación inmediata de las pérdidas fiscales contra utilidades generadas en las empresas del grupo que se encontraba consolidando, así como por los dividendos pagados entre las empresas del grupo.

Gráfica 2. Diferimiento de las pérdidas del régimen de consolidación fiscal de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2009.

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

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2010.

Es importante señalar que, contrario a lo que manifestaban las autoridades fiscales, no estábamos frente a un régimen que permitiera el diferimiento del impuesto de forma indefinida, pues la sociedad controladora tendría la obligación de pagar el impuesto que se hubiera diferido en el momento en que se incurriera en alguno de los supuestos previstos en la ley; esto es, en un plazo máximo de 10 ejercicios y considerando su correspondiente actualización.

Con fecha 07 de diciembre del 2009 en el Diario Oficial de la Federación se publicó el Decreto por el cual se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones fiscales, en vigor a partir del 1 de enero de 2010, dentro de las que destacan reformas en materia de consolidación fiscal, cuyo objetivo primordial fue reducir el plazo de aprovechamiento de los beneficios fiscales de diez a cinco ejercicios fiscales.

Gráfica 3. Diferimiento de las pérdidas del régimen de consolidación fiscal de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2010.

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

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2010.

Con la Consolidación Fiscal a cinco años, el Gobierno federal estimó que dejaría de percibir 19,496 millones de pesos entre 2013 y 2014, de los cuales 9,554 millones de pesos corresponderían a ese año casi el 49%, según estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales que fue enviado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) al Congreso a principios de julio 2014.

Dentro de las reformas propuestas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico para México en el 2012, una de las más importantes y en la que enfocamos esta investigación, fue la de eliminar los gastos fiscales para ampliar la base tributaria, simplificar y transparentar la gestión del sistema tributario, lo que coincidió con el propósito del poder legislativo de México de ampliar la base tributaria, reducir los gastos fiscales y la eliminación del régimen de consolidación fiscal.

Dentro del entorno de globalización en el que vivimos, el desarrollo e integración de las economías y la evolución en la manera de hacer negocios ocasionó que la mayoría de las empresas se organizaran mediante diversas estructuras corporativas o que se constituyeran en diversas personas morales con objetivos individuales definidos, y que a su vez formaran parte de un mismo grupo, creando así una estructura que se conoció con consolidación.

En relación con lo anterior y de acuerdo con el propio Ejecutivo Federal propuso cómo ya se ha mencionado la eliminación del régimen de consolidación fiscal, lo cual expuso la necesidad de implantar un esquema de salida para los grupos que tributaban en el régimen, creando como alternativa el régimen opcional para grupo de sociedades.

Decreto por el que se derogan los artículos 64 al 78, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 12 al 14, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

I. Se derogan los artículos 64 al 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:

Artículos 64 al 78. Se derogan

Primero. El presente decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2014.

Segundo. El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecerá las reglas para que las personas morales que hasta el Ejercicio Fiscal de 2013 hayan tributado en el Régimen de Consolidación Fiscal, migren al Régimen General de las Personas Morales, previsto en el Título Segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en un plazo no mayor a tres años a partir de la entrada en vigor del presente decreto. Para tal efecto, dentro de los 60 días siguientes a la entrada en vigor del presente decreto, el Ejecutivo federal deberá publicar las adecuaciones al reglamento.

II. Se derogan los artículos 12 al 14 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, para quedar como sigue:

Artículos 12 al 14. Se derogan.

Transitorios

Primero. El presente decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2014.

Segundo. Por lo que se refiere a los artículos 12 al 14, el jefe del Servicio de Administración Tributaria, dentro de los 60 días siguientes a la entrada en vigor del presente decreto, deberá expedir resolución de facilidades administrativas para que las personas morales que tributan en el Régimen de Consolidación Fiscal puedan migrar al Régimen General de las Personas Morales, en un plazo no mayor a tres años a partir de su entrada en vigor.

Palacio Legislativo de San Lázaro, a 10 de septiembre de 2013.

El régimen opcional para grupo de sociedades, de acuerdo con el propio Servicio de Administración Tributaria, brinda condiciones fiscales propicias para que las empresas sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros, al tiempo que asegure los controles necesarios para evitar las planeaciones fiscales.

Consiste en establecer el diferimiento hasta por tres años del ISR, a partir de un estricto control del ISR causado a nivel individual. Con esto, el impuesto diferido

se determina por ejercicio y se paga en un plazo de tres ejercicios. Para tal efecto, la sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado con el que se determinará el ISR a enterar y el impuesto que podrá diferir.

2. Legislación aplicable

2.1 Código Fiscal de la Federación

Una de las leyes que reglamenten y regulan la irretroactividad de las normas dentro de nuestra legislación, es el Código Fiscal de la Federación en donde radica el origen de las contribuciones que es parte fundamental en este tema de investigación.

Dentro de este marco normativo el artículo que más nos interesa es el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que consiste en lo siguiente:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

Los elementos de las contribuciones en general son los siguientes:

Elementos de las contribuciones	
Sujeto pasivo de la contribución	Es el elemento determinativo de quien habrá de obligarse al pago del tributo por haber realizado el hecho gravable, objeto de toda contribución, la misma Ley debe identificar con toda precisión a la persona física o moral, destinataria o sujeto de cada tributo; el reconocimiento del sujeto activo de la relación tributaria ya se encuentra

	reconocido en la Constitución, por lo que la determinación del sujeto activo en la legislación tributaria no se hace necesaria.
Objetivo de la contribución	Es el elemento que señalará las causas o motivos que den origen a la existencia y cobro de toda contribución determinando el hecho generador del tributo
Base gravable	Es el elemento necesario para poder determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo.
Tasa o Tarifa de la contribución	Es el porcentaje o cuota aplicable a la base gravable de la misma
Época de pago	Es el plazo y fechas en los que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado.

En dado caso que existan otras disposiciones fiscales, estas se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala los elementos de toda contribución en una ley, específicamente de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

ELEMENTO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
<p>1.- Sujetos</p> <p>Son las personas físicas o morales que se encargan del cumplimiento de una prestación pecuniaria, en favor del Estado.</p>	<p>Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:</p> <p>I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.</p> <p>II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.</p> <p>III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.</p>

Para entender mejor este elemento la misma legislación nos señala quienes son consideradas como personas morales dentro de su artículo 7 en su primer párrafo que señala lo siguiente:

Artículo 7. *Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.*

De la lectura del artículo anteriormente citado podemos observar que es la propia ley la que señala quienes son los sujetos que deben o están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta.

El segundo elemento consiste en el objeto:

ELEMENTO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
2.- Objeto	Es la manifestación de la realidad económica que se somete a imposición, por ejemplo, la renta obtenida del impuesto es la material imponible, lo que se grava ⁵²

Como tercer elemento y uno de los más importantes es el de la Base Gravable, mismo que consiste en el procedimiento para calcular el Impuesto Sobre la Renta a pagar por los contribuyentes que se encuentren obligados a ello, se acuerdo al artículo 9 que señala lo siguiente:

Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

⁵² CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionarios jurídicos temáticos*, Volumen 2 op.cit

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Lo anterior se resume en lo siguiente:

	INGRESO
+ / -	DEDUCCIONES
	<hr/>
	UTILIDAD /PERDIDA FISCAL
	PERDIDAS FISCALES
-	CONSOLIDADAS DE
	EJERCICIOS FISCALES
	ANTERIORES
	<hr/>
	BASE/RESULTADO FISCAL
*	TASA DEL 30%
	<hr/>
	ISR A CARGO

Como cuarto elemento se encuentra la tasa que es el monto a la base para determinar la contribución a cargo del sujeto obligado al pago de la contribución.

Y en último lugar se encuentra la época de pago de la obligación fiscal que consiste en el plazo o momento establecido en la misma ley para que satisfaga la obligación; por lo tanto, debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley, en este caso es específicamente el plazo que marca la ley del Impuesto Sobre la Renta en su cuarto párrafo del artículo 10 que señala

Artículo 10

...

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

Al cumplir estos requisitos nos damos cuentas que lo anteriormente conocido como el Régimen de Consolidación Fiscal lo que en la actualidad es el Régimen Opcional para Grupo de Sociedades, por lo que el Régimen dentro de la Investigación cubre el principio de legalidad anteriormente expuesto.

En la actualidad está regulado en la presente legislación dentro del Capítulo VI “Del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades”, estipulado en los siguientes artículos.

Artículo 59. *El grupo de sociedades que reúnan los requisitos establecidos en el presente Capítulo para ser consideradas como integradora e integradas, podrá solicitar autorización para aplicar el régimen opcional consistente en calcular y enterar su impuesto sobre la renta conforme a lo dispuesto en el artículo 64 de esta Ley.*

Este primer párrafo señala que para tributar en el Régimen Opcional para Grupo de Sociedades es necesario que se cumplan los requisitos estipulados en este mismo capítulo se acuerdo con la propia legislación.

La sociedad integradora y las integradas que ejerzan la opción prevista en este Capítulo, deberán aplicarla hasta en tanto la sociedad integradora no presente aviso para dejar de hacerlo, o bien, cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo.

Dentro de este párrafo se encuentran señalados los sujetos que integran este Régimen así como la forma en que deben dejar de ser parte del mismo, es decir, mediante autorización por parte de la autoridad.

El aviso a que hace referencia el párrafo anterior deberá presentarse ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar dentro del último mes del ejercicio anterior al que se pretenda dejar de aplicar la opción prevista en este Capítulo.

Las sociedades que opten por aplicar lo dispuesto en el presente Capítulo estarán a lo establecido en las demás disposiciones de esta Ley, salvo que expresamente se señale un tratamiento distinto en este Capítulo.

En la parte final del presente artículo se señala que las empresas que deseen formar parte del presente régimen estarán sujetas a un tratamiento especial, es decir diferente a régimen general estipulado dentro de la misma ley.

3. Reforma al Régimen de Consolidación Fiscal

Dentro de la agenda estratégica propuesta por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para México, así como la propuesta hecha por el Poder Ejecutivo en el Plan de Desarrollo 2013-2018, que recae sobre el C. Enrique Peña Nieto estaba eliminar los gastos fiscales para así poder ampliar la base tributaria, simplificar y transparentar el sistema tributario en nuestro país.

La OCDE considera que el sistema del impuesto sobre la renta en nuestro país tiene ciertas debilidades, mismas que derivan en que las grandes empresas transnacionales obtengan ciertos aprovechamientos de planeaciones fiscales, dichas debilidades, de acuerdo al “Estudio Comparativo del Régimen de

Consolidación Fiscal y el Régimen Opcional y el Régimen Opcional para Grupo de Sociedades; el caso de México”, de la Dra. María Mancilla Rendón⁵³, en el que señala que los beneficios obtenidos por las grandes empresas son vinculantes con la reforma fiscal, en la que refiere que “las limitaciones de la consolidación respecto de las pérdidas de las empresas recién adquiridas pueden usarse para compensar el gravamen de las utilidades dentro de grupos corporativos”, y lo ejemplifican con la práctica abusiva de las empresas que “generan fuertes pérdidas que después la empresa consolidada puede disminuir”.

Varios estudios al respecto nos demuestran que los grupos que con mayor frecuencia tributaban en el régimen de consolidación fiscal eran los grandes grupos empresariales, aunque también las pequeñas y medianas empresas lo hacían pero en menor cantidad, debido a que no contaban con la información necesaria para ello.

Gráfica 4. CANTIDAD DE EMPRESAS, EMPLEO Y PRODUCCIÓN POR ESTRATO DE TAMAÑO, 2008.

DENOMINACIÓN	Total de unidades económicas	Porcentaje	Agrupación
TOTAL NACIONAL	3 724 019	100.00	100.00
Micro	3 536 178	94.96	99.81
Pequeñas	149 968	4.03	NS
Medianas	30 697	0.82	NS
Grandes	7 176	0.19	0.19
DENOMINACIÓN	Personal ocupado (personas)	Porcentaje	Personal ocupado por empresa
TOTAL NACIONAL	20 116 834	100	5.40
Micro	8 414 444	41.8	2.38
Pequeñas	3 078 665	15.3	20.53
Medianas	3 199 650	15.9	104.23
Grandes	5 424 075	26.9	755.86
DENOMINACIÓN	Producción Bruta Total (miles de pesos)	del Porcentaje del total	Agrupación
TOTAL NACIONAL	10 998 426 457	100	100
Micro	916 018 640	8.3	34
Pequeñas	990 357 035	9	NS
Medianas	1 910 297 508	17.4	NS
Grandes	7 181 753 274	65.3	65

Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Censos Económicos 2009, México, 2011.

⁵³ Mancilla Rendón, María Enriqueta, “El Régimen de Consolidación Fiscal. Un estudio en el marco del Pacto por México; Artículo publicado en la memoria del XVIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, celebrado en Octubre 2, 3 y 4 del 2013, en Ciudad Universitaria.

El régimen de Consolidación Fiscal era un régimen representativo en materia tributaria, específicamente respecto de la recaudación, el cual buscaba neutralizar el tributo mediante la compensación de utilidades y pérdidas fiscales declaradas de manera individual por las sociedades que la integran.

En virtud de lo anterior, la Hacienda Pública obtenía una cuarta parte de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de las personas morales por el régimen de consolidación fiscal, como se muestra en la siguiente gráfica:

Gráfica 5. Recaudación del ISR en 2009 por concepto de ley
(Miles de pesos)

Concepto	Total ISR Recaudado	%	
Personas Morales	286,515,594.80	100	45.55
De las personas morales	19,156,881.90	6.70	3.05
Régimen simplificado. Impuesto propio	2,722,919.50	1.00	0.44
Régimen simplificado. Impuesto de sus integrantes	724,027.00	0.30	0.12
Consolidación	71,673,074.70	25.00	11.39
Régimen General de Ley	184,713,518.50	64.50	29.36
Dividendos	6,306,899.90	2.20	1.00
Fondo de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad	1,218,273.30	0.40	0.19
Total ISR Recaudado:	629,040,729.40	100	

Fuente: Elaboración por la Dra. María Enriqueta Mancilla Rendón, con base en datos de: EAI 2009, ACTCI, SAT

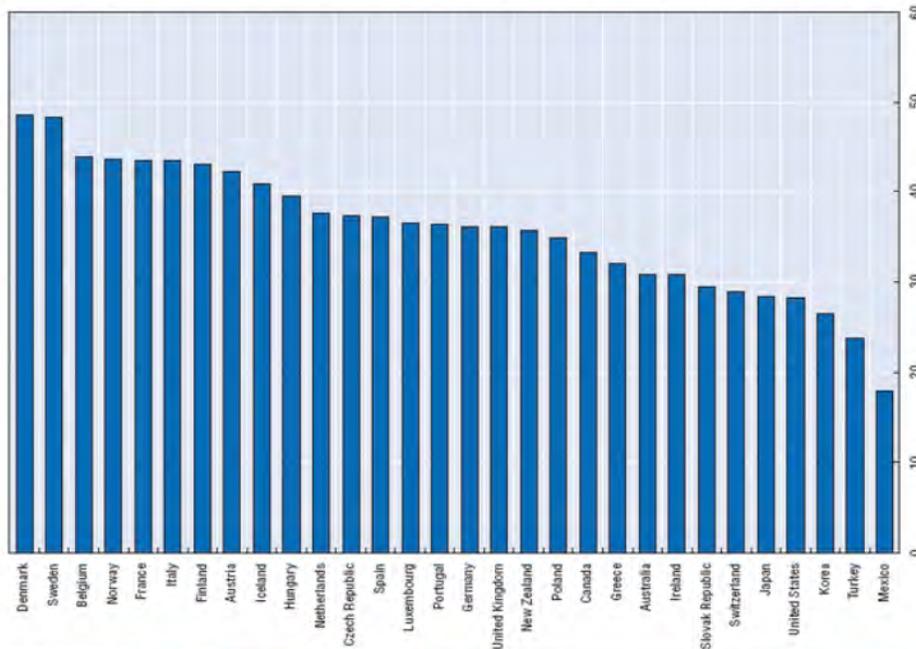
Específicamente en nuestro país en materia del impuesto sobre la renta, un grupo importante de empresas transnacionales opto por el régimen de consolidación fiscal establecido en la propia legislación, esta práctica la desarrollan en otros países Alemania, Australia, España, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Países Bajos, y Reino Unido, Bélgica, Canadá, Corea, Noruega, Singapur, Suecia, Finlandia, Chile, Ecuador, Israel, Rumania y República Checa son países donde el régimen de consolidación se aplica.

CONSOLIDACIÓN FISCAL EN EL MUNDO



Las legislaciones de estos países establecen normas fiscales parecidas a las que teníamos en años anteriores en nuestro país para el régimen de consolidación fiscal; la posesión accionaria y la residencia fiscal son particularidades afines, incluso el principio de autodeterminación es homólogo respecto de la base de tributación; solamente en los Estados Unidos y el Reino Unido se establece algunas excepciones.

Gráfica 6. Ingresos tributarios como porcentaje del PIB en países de la OCDE (2008).



Como podemos observar de las gráficas anteriores el Régimen de Consolidación Fiscal no solo era un régimen exclusivo de nuestro país, sino que es un régimen que se encuentra a nivel mundial, principalmente en los grandes países como lo establecimos con anterioridad.

El nivel de actividad en las economías avanzadas será impulsado por una reducción de la consolidación fiscal, excepto en Japón, y por condiciones monetarias aún muy relajadas. Por otra parte, el crecimiento en las economías de mercados emergentes probablemente seguirá siendo moderado, debido a condiciones financieras más restrictivas y debilidades de origen interno en ciertos casos. Los riesgos en torno a las perspectivas han disminuido en alguna medida, pero continúan inclinándose a la baja, debido entre otras causas a crecientes riesgos geopolíticos.

Un ejemplo de lo anterior es el caso de América Central, en el cual la consolidación fiscal no existe, por lo cual debería implementarse debido a que las condiciones de financiamiento implementadas se tornarían más favorables. Los esfuerzos de consolidación deben incluir tanto restricciones del gasto como un aumento de la recaudación tributaria. Los países que no están oficialmente dolarizados también se beneficiarían de una mayor flexibilidad del tipo de cambio.

Mientras que en Estados Unidos, se proyectó que el crecimiento del producto real en 2014–2015 sea superior al nivel de tendencia, sobre la base de un ritmo más lento de consolidación fiscal, una política monetaria todavía muy complaciente y una recuperación sostenida de los balances de los hogares y del sector de la vivienda.

Gráfica 7. El crecimiento en Canadá se afianzó en 2013 al fortalecerse el consumo privado, mientras que se desaceleró la consolidación fiscal. El endeudamiento de los hogares permanece alto.



Fuente: Statistics Canadá y cálculos del personal técnico del FMI. La diferencia entre el crecimiento del PIB y la contribución a la tasa de crecimiento del PIB refleja la variación de inventarios y la discrepancia estadística.

Gráfica 8. Aspectos básicos de países que consolidan fiscalmente

País/ Concepto	Entidades elegibles	Alcance	Pérdidas fiscales
EUA	Empresas con tenencia mayor al 80% (consolidan al 100%)	Empresas residentes en los EUA; con algunas consideraciones se consolidan sociedades ubicadas en Canadá y México	En el caso de que una subsidiaria genere pérdidas a nivel individual, éstas son utilizadas para amortizar las utilidades de otra u otras compañías, y aunque las mismas no sean amortizadas en forma individual por la empresa que las generó no son sujeta
Japón	Se consolidan empresas con tenencia de 100% solamente	No hay limitaciones en el tipo de sociedades para la consolidación. Sólo residentes en Japón	Es un sistema complejo: en principio, las pérdidas fiscales no son amortizables en otras compañías del mismo grupo, sin embargo existen excepciones
España	Se consolidan empresas que tengan una participación directa mínima del 75%	No hay limitaciones en el tipo de sociedades para la consolidación e incluso pueden consolidar establecimientos permanentes No se puede incluir a empresas extranjeras	Se pueden consolidar las pérdidas fiscales en el grupo para compañías que las generen después de ser parte de la consolidación

Alemania	Se consolidan las empresas en las que se tenga mayoría de voto (50% +1)	Sólo pueden consolidar empresas residentes en Alemania	Las pérdidas se pueden utilizar contra las utilidades generadas por otras compañías dentro de la consolidación
México	Se consolidan empresas con tenencia de las acciones con derecho a voto mayor al 50% (50% más 1 – una– acción)	Sólo consolidan empresas residentes en México No existe la figura de empresas transparentes	En el caso de que una subsidiaria genere pérdidas a nivel individual, éstas son utilizadas para amortiguar las utilidades de otra u otras compañías, y las mismas que no sean amortizadas en forma individual por la empresa que las generó, se deben devolver

Fuente: Elaboración propia.

4. Análisis del problema mediante la argumentación del Poder Ejecutivo para la creación del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades.

Uno de los principales objetivos del nuevo gobierno en nuestro país era el de impulsar la inversión extranjera de manera directa, mejorando la imagen de México de país violento e inseguro lo que ha causado un impacto negativo en nuestro país respecto de los inversionistas tanto nacionales como extranjeros.

El Poder Ejecutivo, uso un mecanismo conocido como el “Pacto de México”, mismo que consiste en un acuerdo político nacional que fue firmado el 02 de diciembre de 2012, por el Presidente de la República el Lic. Enrique Peña Nieto; por el presidente del Partido Acción Nacional el C. Gustavo Madero Muñoz; por la presidenta interina del Partido Revolucionario Institucional, la C. Cristina Díaz Salazar y por el Presidente del Partido de la Revolución Democrática, el C. Jesús Zambrano Grijalva, asimismo se sumó como signatario del acuerdo el Partido Verde Ecologista de México, a través de su vocero Arturo Escobar y Vega.

Dicho Pacto tiene como acuerdo principal el profundizar el proceso democrático con base en tres ejes rectores:

1. El fortalecimiento del Estado Mexicano.
2. La democratización de la economía y la política, así como la ampliación y aplicación eficaz de los derechos sociales
3. La participación de los ciudadanos como actores fundamentales en el diseño, la ejecución y la evaluación de políticas públicas.

Lo anterior lo podemos verificar de acuerdo a los diversos artículos periodísticos que salieron del tema, a continuación presentare un en el cual se confirma que se pretendía eliminar el régimen de consolidación fiscal con anterioridad, sin tomar en cuenta la repercusión del mismo.

Lunes, 19 Agosto 2013 09:35

Pacto plantea eliminar la consolidación fiscal Destacado

Escrito por [Redacción Estrategia](#)



La próxima reforma hacendaria planteará entre sus ejes la eliminación del régimen de consolidación fiscal, privilegio por el que el gobierno federal este año dejará de recaudar 9 mil 554 millones de pesos y 9 mil 942 millones en 2014.

El compromiso 72 del Pacto por México establece la necesidad de fortalecer la capacidad financiera del Estado, por lo cual se buscarán eliminar los privilegios fiscales, en particular, el régimen de consolidación.

El régimen de consolidación fiscal es uno de los privilegios que cuestan más recursos al erario, pues los 9 mil 554 millones que se dejan de captar son equivalentes a seis veces los que es el presupuesto del Programa de vivienda digna de la Secretaría de Desarrollo Social, o 2.2 veces el Programa de apoyo alimentario.

Con excepción de las exenciones, la consolidación fiscal representa una pérdida mayor para el gobierno que otros tratamientos especiales que otorga a las personas físicas, como los diferimientos o los regímenes especiales o sectoriales y casi del tamaño de las deducciones.

Sin embargo, fiscalistas consideran que una eventual supresión de ese beneficio, sin un esquema de transición para el pago de impuestos que hoy traen diferidos las empresas, puede ser devastadora para ellas.

"Desaparecerlo sin un régimen de transición para el impuesto que al día de hoy traen diferido puede ser devastador para algunos grupos empresariales", dijo el socio coordinador de la práctica fiscal de Baker and McKenzie, Héctor Reyes.

El experto rechazó que con la desaparición del régimen el gobierno logre recaudar más recursos, pues lo que muchos grupos van a hacer es integrar sus diferentes operaciones de distintos negocios en una misma empresa "y tener como consecuencia un tipo de consolidación fiscal".

De acuerdo con Hacienda, el régimen de consolidación fiscal implica un gasto fiscal debido a que permite diferir el ISR, al compensar las pérdidas de una o más empresas del grupo contra las utilidades de otra u otras, así como los dividendos contables que se distribuyen dentro de las empresas del grupo que consolida, sin el pago del impuesto sobre la utilidad que da lugar al dividendo.

El socio de la empresa QCG Transfer Pricing Practice, Jesús Aldrin Rojas, dijo que la existencia del régimen de consolidación es un mecanismo legítimo para gravar de manera efectiva el patrimonio de grupos empresariales y no impide el pago del impuesto porque lo difiere a un escenario máximo de cinco años.

"Sin embargo, los problemas que presenta este régimen obedecen a la realización de transacciones entre las compañías del grupo que eventualmente pueden ser de carácter artificial, instrumentadas simplemente con el fin de disminuir la base gravable o inclusive de la incorporación al grupo de entidades con pérdidas fiscales que ayuden a disminuir la carga tributaria global", explicó.

Son alrededor de 400 grupos empresariales inscritos en el régimen de consolidación fiscal. Entre ellos están Alsea, América Móvil, Cemex, Cydsa, Grupo Elektra, Grupo Carso, Grupo Gigante, ICA, Gruma, Grupo Peñoles, Televisa, Tv Azteca, Kimberly Clark de México y Grupo México, entre otros.

El socio fiscal de Ernst and Young, Jorge García, dijo que lo ideal sería rediseñar este régimen, hacia uno menos complejo. "Más que eliminarlo lo que falta es relanzarlo y dejar de satanizarlo, porque el régimen puede ser detonante para la reinversión", comentó el experto.

Como podemos observar del artículo transcrito, lo que se pretendía con el Pacto de México, era el de fortalecer la capacidad financiera del Estado mexicano, eliminando los privilegios fiscales, espáticamente el régimen de consolidación fiscal.⁵⁴

Lo anterior debido a que el presente régimen era el que más costaba al erario con 9 mil 554 millones que no se recaudaban por parte del gobierno, lo que ocasionaba una pérdida muy fuerte para el Estado.

Sin embargo lo especialistas en la materia consideran que una eliminación del régimen de consolidación fiscal sin existir un verdadero esquema de transición respecto del pago de impuestos, puede ser un golpe muy fuerte para las empresas que se encontraban tributando en el presente régimen.

⁵⁴ Artículo "Pacto plantea eliminar la Consolidación Fiscal"; <http://www.estrategiaempresarial.mx/index.php/explore/item/418-pacto-plantea-eliminar-la-consolidacion-fiscal>, 2013.

“Desaparecer el régimen de consolidación fiscal, sin un régimen de transición para el impuesto que al día de hoy traen diferido las grandes empresas, puede ser devastador para alguno de estos grupos empresariales”; el experto rechazó que con la desaparición del régimen el gobierno federal logre recaudar más recursos, pues lo que muchos grupos van a hacer es integrar sus diferentes operaciones de distintos negocios en una misma empresa y tener como consecuencia un tipo de consolidación fiscal.

Dentro de la Iniciativa propuesta por el Poder Ejecutivo, se manifestó que el régimen de consolidación fiscal tiene su origen en el “Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país”, publicado en el DOF el 20 de junio de 1973, la cual surgió con la finalidad de estimular el desarrollo económico del país.

La iniciativa para la derogación del régimen de consolidación fiscal, establece que en su origen, el esquema se enfocaba en fomentar la inversión de las empresas a través de un esquema de diferimiento del pago del Impuesto Sobre la Renta, en el que le permitían compensar las pérdidas a los grupos de sociedades que tributaban en el mismo contra la utilidad de las demás empresas del mismo grupo.

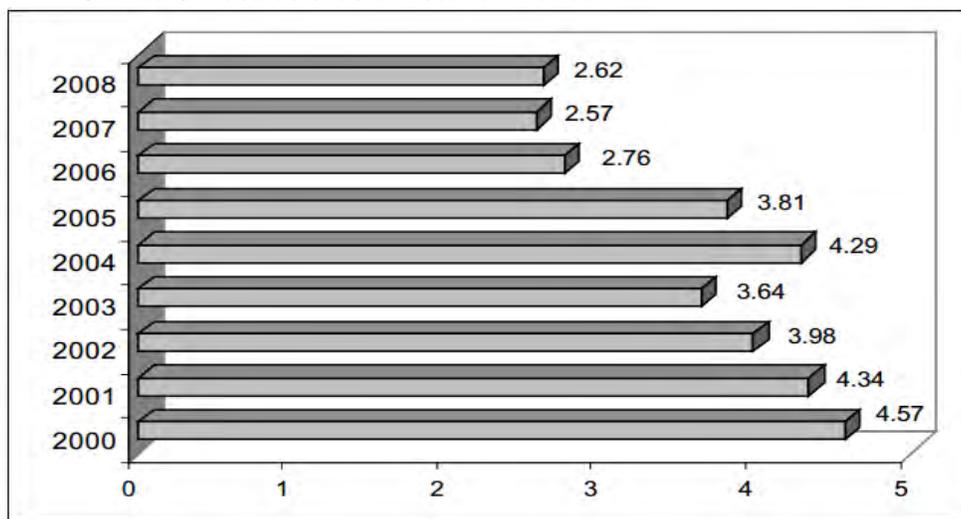
El régimen de consolidación fiscal generaba beneficios a las empresas que tributaban en él, los constantes cambios hechos por el Poder Legislativo, ocasionó que el régimen de consolidación fiscal se hiciera más complejo y difícil de fiscalizar.

La propuesta de reforma hacendaria, contemplaba la creación del Régimen Opcional de Grupos de Sociedades, el cual prevé que el diferimiento en el pago del Impuesto sobre la Renta (ISR) sea únicamente por tres ejercicios y no por cinco como se da actualmente.

Se añade en el documento que se dictaminó por parte del Poder Ejecutivo, que cada una de las modificaciones que se han incorporado en el régimen de consolidación, tales como la inclusión del concepto de participación consolidable, así como de la figura de controladora pura y la determinación de los conceptos especiales de consolidación, han provocado que con el tiempo sea cada vez más complejo, asimismo, se señala que los continuos cambios en la tenencia accionaria de las empresas que integran los grupos económicos; la salida y la entrada de empresas al esquema; la reestructuración de los grupos para transferir el control; las fusiones, escisiones, reestructuraciones, incorporación de empresas y la liquidación de otras, obligan a rehacer un sin número de operaciones por todos los años en que ha venido operando el grupo originando que el régimen de consolidación sea extremadamente complejo, máxime cuando estos cambios y reestructuras requieren una contabilidad muy ordenada y especial de cada una de las empresas del grupo (desde que se autoriza al grupo a consolidar su resultado fiscal, y a partir de que se incorpore una empresa controlada a dicho régimen), que permita identificar cada concepto para el cálculo del impuesto diferido.

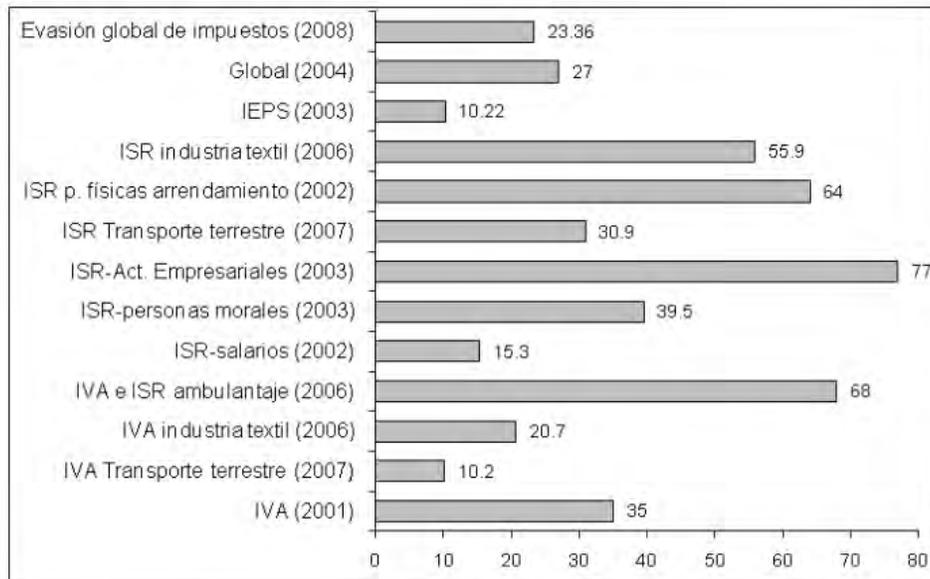
Los factores descritos debilitan el control y fiscalización sobre las empresas que optaron por este régimen, lo cual facilitó la evasión y la elusión fiscales, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema. A continuación presentare varios gráficos que ejemplifican lo anterior:

Gráfica 9. Tasa de evasión fiscal en México.



Fuente: Hugo Javier Fuentes Castro, "Evasión global de impuestos: ISR, IVA e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no petrolero", Centro de Estudios Estratégicos, Instituto de Estudios Tecnológicos y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México, México, 2010.

Gráfica 10. Estimaciones sobre tasas de evasión fiscal en diversos ramos y periodos.



Fuente: Elaboración propia con datos de Ricardo Samaniego Breach, Paula Morales Bañuelos *et al.*, Eficiencia recaudatoria: definición, estimación e incidencia en la evasión, Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas, Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), México, 2009, 101 p.

Por todo lo anterior, es la propia autoridad a quien le resulta evidente que se requiere avanzar con la eliminación de este tipo de esquemas, por lo mismo es el Ejecutivo Federal quien señaló en su Iniciativa que una de las demandas más recurrentes por parte de la ciudadanía era la de mejorar la distribución de la carga tributaria, de ahí el objetivo de eliminar los privilegios en particular el régimen de consolidación fiscal.

En virtud de lo anterior el Ejecutivo Federal propone eliminar el régimen de consolidación fiscal; sin embargo, refiere la necesidad de establecer un esquema de salida para estos grupos de sociedades, por lo que se establecen dos alternativas para el cálculo del impuesto diferido que se tenga al 31 de diciembre de 2013, así como un esquema de pago fraccionado en cinco ejercicios para el entero del impuesto diferido.

Adicionalmente, las empresas que aún se encuentren en el periodo obligatorio de 5 años de tributación en este régimen, podrán seguir aplicando las disposiciones aplicables a la consolidación fiscal y, una vez que concluya ese periodo, deberán calcular y enterar el impuesto diferido que tengan a esa fecha, a través del esquema fraccionado de pagos.

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

El esquema del régimen de consolidación fiscal, permite a las sociedades controladas diversas estrategias, tales como son la deducción inmediata para generar pérdidas, mismas que podrán ser disminuidas por la sociedad controladora contra las utilidades de empresas ganadoras integradas al mismo grupo o bien opten por incorporar empresas perdedoras al grupo y así prorrogar el entero del impuesto diferido por largos periodos de tiempo.

Asimismo, en la iniciativa presentada destacó como argumento que la incidencia en el cobro del ISR por el grupo de consolidación ha sido escasa, situación que se agudiza con el diferimiento indefinido del impuesto, que además de mermar la recaudación por parte del Estado y que pone en desventaja a otros grupos de empresas que sin tener un interés societario común sí lo tienen económicamente y no pueden acceder al régimen multicitado.

El Ejecutivo Federal argumentó que el diferimiento del pago del ISR sin fecha definida ha distorsionado radicalmente la ratio legis del régimen de consolidación fiscal como sistema de incentivo para la inversión para el país en general, creando beneficios al grupo de empresas que hubieran optado por tributar en el presente régimen.

Asegurando que el régimen de tributación de referencia sigue siendo un instrumento importante para que las empresas recuperen sus pérdidas y reinviertan sus utilidades dentro de un periodo razonable y sobre todo durante los primeros años de su operación; sin embargo indica que no considera justificable que este régimen de diferimiento del ISR no tenga una fecha determinada, desde el punto de vista de la rentabilidad económica de un proyecto de inversión y que tampoco resulta acorde con las necesidades actuales de financiamiento del gasto público, además de que es contrario al principio de solidaridad referido por el Ejecutivo Federal.

Por lo anterior, el Ejecutivo solicitó que el ISR fuera diferido por la aplicación del régimen de consolidación fiscal el cual se limitaba a cinco años, periodo que la autoridad estima razonable, sin embargo no especifica de modo claro porque los cinco años, para el fortalecimiento de la capacidad operativa y financiera del grupo, objetivo primigenio del régimen, asimismo, dicho periodo se extiende cinco años adicionales por el esquema de pago fraccionado que se propone en la iniciativa de referencia.

Asimismo la autoridad prevé un esquema de pago fraccionado, mismo que consiste en efectuar un pago inicial del 60% del impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquel en que se realice el pago y el remanente en partes iguales durante los siguientes cuatro ejercicios fiscales, mismas que se ajustarán en caso de que por cualquiera de las causas previstas en la legislación, el contribuyente pague el impuesto diferido remanente de las parcialidades. En ese sentido, el periodo establecido para el pago del ISR diferido en realidad se convierte en un periodo de diez años.

El Poder Ejecutivo Federal precisa que las modificaciones propuestas implicarían que:

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

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

- c) El impuesto diferido de cada ejercicio correspondiente a los ejercicios fiscales de 2005 y posteriores, se pagan una vez transcurridos cinco años, es decir, el correspondiente a 2005 se pagaría en cinco parcialidades a partir del ejercicio fiscal de 2011, el relativo a 2006 en cinco parcialidades a partir del ejercicio fiscal de 2012 y así sucesivamente.

A este respecto, podemos decir que de conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación (CFF), las disposiciones que regulen al sujeto, objeto, base, tasa y tarifa se consideran reglas sustantivas, y la jurisprudencia y la doctrina agrega que, también son reglas sustantivas, las que norman la fecha y modo de pago, puesto que son cargas a los particulares y, por tanto, se aplican las reglas del momento de la causación del tributo, según expresa el artículo 6o. del código citado.

Las normas que se refieren a la manera de cubrir los tributos (cálculo y pago de un impuesto) son disposiciones sustantivas, tal como lo reconoce expresamente el Servicio de Administración Tributaria (SAT), en sus criterios normativos 46/2001/CFF, mismos que señalan que:

- a) La disposición que establece el derecho a un crédito o acreditamiento fiscal es una norma sustantiva, precisamente porque establece un derecho a favor del contribuyente y porque forma parte del mecanismo para determinar las contribuciones. Por consiguiente, los acreditamientos fiscales únicamente procederán contra las contribuciones que se hubieren causado durante la vigencia de la disposición que prevé el derecho a realizar el acreditamiento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

- b) Dado que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la facultad de disminuir la pérdida fiscal de la utilidad fiscal a efecto de determinar el resultado fiscal, e igualmente la de actualizar la pérdida fiscal, las disposiciones relacionadas con el cálculo de la pérdida fiscal amortizable, inclusive su actualización, son normas sustantivas, ya que establecen derechos y se refieren a la base del impuesto.

Por consiguiente, la pérdida fiscal amortizable se calculará conforme a las disposiciones vigentes al causarse el impuesto cuya determinación considera, en su caso, la disminución de dicha pérdida.

Esto nos demuestra que, estas cuestiones son asuntos sustantivos y aplicando el adagio jurídico: “A confesión de parte, relevo de prueba”, se ve, sin lugar a dudas, que no se trata de normas de procedimiento y, por ello, se aplican las vigentes en el momento de la causación.

La reforma claramente restringe derechos adquiridos y aplica leyes o normas hacia el pasado, aplicando una nueva legislación de manera retroactiva en perjuicio del gobernado.

4.1 Expectativas del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades.

La eliminación del régimen de consolidación fiscal no representará un incremento en la recaudación para el Estado, en virtud de que los impuestos serán recaudados a corto plazo, y se eliminará del diferimiento del pago del ISR, se traduce en una desventaja competitiva internacional ante los otros países que si permiten la aplicación del régimen.

De acuerdo a la presente investigación, así como a las diversas investigaciones y a los diversos especialistas se llega a la conclusión de que la continuidad del régimen de consolidación fiscal en México es imprescindible para fines de competitividad internacional, así como para fomentar la inversión en México.

Se debe de aclarar que el régimen de consolidación fiscal no es un subsidio fiscal por parte del Estado y mucho menos un régimen en el cual las empresas no pagaban impuestos, debido a que en la realidad y como ya se ha venido mencionado a través de la presente investigación, las empresas siguen pagando los impuestos aunque de forma diferida.

Sin embargo es preciso señalar que fue un acierto por parte de la autoridad el compromiso firmado para impulsar la eficiencia recaudatoria combatiendo la elusión y la evasión fiscal; su aplicación es importante para hacer que los contribuyentes lleven ingresos fiscales al erario, específicamente hablando de los comerciantes informales que son los que no han querido hacerlo; de hecho, el compromiso es una continuación de las acciones que lograron exitosamente las recientes administraciones federales (2000-2012), así como el compromiso para “incrementar la base de contribuyentes”.

La aplicación del régimen de consolidación fiscal por las empresas no quiere decir que fuera una forma de eludir el impuesto, sino que estaban bajo una figura fiscal establecida en ley, establecido como un régimen opcional de tributación, que permitía pagar el impuesto en un momento futuro, demostrando como ya se mencionó que las medianas empresas tenían un gran desconocimiento del beneficio del régimen de la consolidación.

Ante la eliminación del Régimen de Consolidación Fiscal, se estableció un nuevo régimen conocido como el régimen opcional para grupos de sociedades, a través del cual se brindan condiciones fiscales propicias para que las empresas sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros, al tiempo que asegura los controles necesarios para evitar las planeaciones fiscales.

El nuevo régimen opcional para grupo de sociedades, consiste en establecer el diferimiento hasta por tres años del ISR, a partir de un estricto control del ISR causado a nivel individual. Con esto, el impuesto diferido se determina por ejercicio y se paga en un plazo de tres ejercicios. Para tal efecto, la sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado con el que se determinará el ISR y el impuesto que podrá diferir.

Este esquema no permite diferir el ISR cuando se decreten dividendos o se distribuyan utilidades que no provienen de la CUFIN, entre las empresas del grupo, lo que garantiza un tratamiento igual para todas las empresas.

Así, cuando alguna empresa del grupo distribuya dividendos y no provengan de la CUFIN, se pagará el ISR de forma inmediata. De esta manera se introduce equidad al sistema tributario, ya que se aplicará el mismo trato fiscal a los contribuyentes que pagan el ISR en el momento en que distribuyen dividendos no provenientes de la CUFIN.

Con esta limitación se procura que las pérdidas generadas de forma previa al ingreso de la empresa a este régimen no lo afecten, de otra manera se incentiva a incorporar a empresas perdedoras con el único fin de afectar el resultado fiscal para aumentar el diferimiento del ISR.

En relación a la participación accionaria, considerando que establecer un límite de participación accionaria bajo, posibilita el ingreso al régimen de empresas que buscan sólo beneficiarse, se establece un porcentaje mínimo de participación accionaria del 80%, esto permite el acceso al nuevo régimen a empresas con solidez económica que buscan ser competitivas.

Para facilitar el acceso a este nuevo régimen a las empresas que han venido tributando en el régimen de consolidación, dispondrán de un ejercicio para cumplir con los requisitos previstos en la ley.

4.2 La estrategia de salida del régimen de consolidación fiscal.

Al eliminar el régimen de consolidación, el Gobierno federal considero necesario establecer un esquema de salida para estos grupos de empresas, por lo que propuso dos opciones para el cálculo del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013, además de un esquema de pago fraccionado en cinco ejercicios (años) para el total del gravamen diferido.

El primero está contenido en el artículo 71 de la LISR y es con el cual los contribuyentes calculan el impuesto diferido actualmente, y el segundo es una mecánica establecida en las disposiciones transitorias de la iniciativa, pero que incluyen casi los mismos conceptos del artículo 71.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 71. *Las sociedades integradora e integradas determinarán los pagos provisionales a enterar en cada uno de los meses del ejercicio conforme a lo siguiente:*

I. Calcularán el pago provisional del periodo de que se trate conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de esta Ley.

II. Al resultado determinado conforme a lo establecido en la fracción anterior, se le aplicará la participación integrable correspondiente al ejercicio inmediato anterior, la cantidad obtenida se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado correspondiente al ejercicio inmediato anterior.

III. El resultado de la fracción I de este artículo se multiplicará por la participación no integrable.

IV. El pago provisional del periodo a enterar, será la cantidad que se obtenga de sumar los resultados obtenidos conforme a las fracciones II y III anteriores.

Los expertos consideraron que el mecanismo que daría por terminado el régimen de consolidación fiscal generará problemas para las compañías, porque se corre el riesgo de duplicidad en el cálculo de impuestos, lo que provocaría que pagaran más de lo que en realidad originaron.

"La mecánica y la metodología para calcular el impuesto contiene elementos que no necesariamente son impuestos que se hayan diferido; esto se discutió incluso en la reforma de 2010 y no ha sido aún resuelto por los tribunales", indicó el socio

de Función de Impuestos de Deloitte, Luis Sánchez, lo cual ocasionará un cargo extra a las compañías.⁵⁵

"Al dar por terminado este régimen, se corre el riesgo de que las empresas paguen cantidades que nunca se generaron", dijo el socio de Impuestos Corporativos de la firma PwC Héctor García.⁵⁶

Esto ocasiona duplicidad en el cálculo, lo que nace de la mecánica establecida de la reforma de 2010 y se materializa cuando tienen que dar salida al régimen, lo que será una carga adicional para las empresas.

En cuanto al Régimen Opcional de Grupos de Sociedades, que sustituye al régimen de consolidación, prevé que el diferimiento del ISR sea por tres años para los grupos de sociedades, a partir de un estricto control del Impuesto causado a nivel individual.

La iniciativa considera que el nuevo régimen redundaría en un esquema sencillo que cierre posibles brechas de elusión y evasión fiscales, lo que tendrá efectos positivos en la recaudación, así como un eficiente control y fiscalización del régimen.

Con este esquema se seguirá favoreciendo a los grupos empresariales que válidamente han tributado en la consolidación fiscal beneficiándose estrictamente de lo que dispone el esquema, y a nuevos grupos que cumplan con los requisitos establecidos.

⁵⁵ Revista Expansión, "Consolidación Fiscal...cambia de nombre", por Isabel Mayoral Jiménez, 2013, <http://expansion.mx/economia/2013/09/09/consolidacion-reforma-fiscal-pena-nieto>

⁵⁶ Ibidem.

4.3 Ventajas y Desventajas del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades

El nuevo régimen propuesto por la autoridad tiene ventajas para las empresas que se adhieran a él, de acuerdo a la iniciativa federal, entre las que destacan la simplificación, la certeza del impuesto, la facilidad para fiscalizar, así como frenar la elusión y evasión.

El régimen establecerá la proporción que podrán diferir las empresas, pero no podrán diferir al 100% las pérdidas de alguna de sus subsidiarias.

"Si es un grupo que se encuentra en un periodo de inversión y sus subsidiarias están registrando pérdidas fiscales por esa inversión, tal vez sí podrán ubicarse en un esquema de diferimiento al 100%, pero si hay ganadoras y perdedoras dentro del grupo entonces podrán diferir una porción".

La salida de este régimen de consolidación tendría impacto en las empresas, pero "contar con un régimen que por lo menos permita reconocer que las empresas pueden compensar las utilidades y pérdidas es algo bueno", destacó el socio de Impuestos de la firma Deloitte, Luis Sánchez.⁵⁷

Héctor García indicó que el plazo que se otorga con esta nueva figura no es adecuado y tres años no ayuda mucho para que los contribuyentes puedan tener un proceso de reinversión de utilidades. Además, advirtió que las empresas que cotizan en Bolsa, muchas de las cuales utilizan este régimen, pueden verse

⁵⁷ Ibidem.

impactadas en el momento en que se tenga que reconocer el pasivo derivado de los cálculos que se establecen.⁵⁸

4.4 Resultados Preliminares

Es evidente que el régimen de consolidación fiscal debe continuar en el esquema tributario de México, pues además ofrece diversos beneficios económicos como los siguientes:

1. Crea un interés económico a largo plazo para los inversionistas extranjeros para el desarrollo del país, pues brinda el potencial de generar empleos, incrementa el ahorro y la captación de divisas, estimula la competencia, incentiva la transferencia de nuevas tecnologías e impulsa las exportaciones.
2. Generación de riqueza, ya que los grupos que consolidan para efectos fiscales en México tienen la oportunidad de destinar el ISR que difieren a la compra de mercancías y materias primas, o para realizar nuevas inversiones en el país. Al incrementar sus volúmenes de producción, las compañías requerirán de personal, generando fuentes de trabajo.
3. Economías renovadas, los nuevos empleados generarían riqueza, por lo cual la consolidación fiscal en México propiciaría estabilidad fiscal.
4. La derogación del régimen de consolidación generó inconformidad por parte de los contribuyentes, así como un riesgo para los principales socios comerciales de México, pues prefirieron migrar a países que ofrecieran

⁵⁸ Artículo “Mantendrán 'privilegios' fiscales a grupos empresariales”; <http://grupoase.com.mx/seccion/noticia/94.html>

mejores condiciones tributarias, lo cual llevaría a la pérdida de fuentes de empleo y a la desaceleración económica del país.

5. El objetivo del ISR es gravar la riqueza generada, situación que se cumple en el régimen de consolidación fiscal, pues se considera a inversionistas con intereses comunes como un solo ente económico.

Capítulo IV.- Implicaciones de la Derogación del Régimen de Consolidación Fiscal de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dentro el presente capítulo demostraremos con base en el análisis de todo lo expuesto a lo largo de la presente investigación que la derogación del régimen de consolidación fiscal provocó incertidumbre jurídica a los contribuyentes que tributaban en el régimen antes mencionado a través de la cual genera una reducción en la inversión y en la competitividad para nuestro país en el ámbito internacional.

1. Ineficiencia de la derogación del Régimen de Consolidación Fiscal.

El Régimen de Consolidación Fiscal con que contaba nuestro país fue un elemento determinante que ocasionó el crecimiento de los grupos empresariales mexicanos, al permitirles competir con mercados internacionales en un entorno actualmente globalizado.

El régimen de consolidación fiscal fue contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde la época del Presidente Luis Echeverría, pero nació como tal en 1982. En la reforma propuesta para 2014, se eliminó y en su lugar se introdujo el régimen de Sociedades Integradoras e Integradas (Régimen de Integración) los cuales establecen un diferimiento del impuesto de la renta (ahora en 3 ejercicios en lugar de 5), permitiendo que las empresas de un mismo grupo económico paguen el impuesto como si se tratara de una sola entidad, compensando las pérdidas de unas contra las utilidades de las demás.

A través de los años el Régimen de Consolidación Fiscal, sufrió muchos cambios, pero fue en el 2010, cuando este Régimen permitió incentivar la eficiencia financiera en aquellos grupos de empresas que contaban con diversos negocios, en los cuales la empresa principal que era considerada como la holding, que es la

accionista mayoritaria y que debía ser propietaria del más del 50 % de las acciones de una o más empresas.

Específicamente el régimen de consolidación fiscal era un régimen, en el cual un grupo de inversionistas con intereses mutuos podían determinar y pagar de forma conjunta el Impuesto sobre la Renta como una sola entidad económica, para lo cual las diversas empresas debían estar constituidas en una sola entidad legal y la concentración en estas de las diversas actividades y giros en los que los grupos de inversionistas estaban interesados en participar, esto es, que era un régimen de tributación en el que un grupo de empresas separadas legalmente, respondían a un mismo interés común y determinaban conjuntamente un solo resultado fiscal y, en consecuencia, pagaban un solo impuesto.

Lo anterior llevo a que los socios inversionistas pertenecientes a los grandes grupos arriesgaran su capital en el segmento de negocios que ellos conocían y se desarrollaran en distintos mercados e industrias, lo cual les exigió contar con más de una entidad jurídica para realizar sus operaciones, en la cual se pudieran incorporar distintos proyectos reunidos en una unidad de negocios.

En términos generales el Régimen de Consolidación Fiscal antes de la reforma del 2010, permitía el diferimiento del pago del Impuesto sobre la Renta hasta por diez ejercicios fiscales, derivado principalmente de la aplicación inmediata de las pérdidas fiscales contra utilidades generadas en las empresas del grupo de consolidación, así como por los dividendos pagados entre las empresas del grupo.

Asimismo, es importante señalar que contrario a lo que la autoridad argumentó para que se aprobara la derogación del régimen de consolidación fiscal, este régimen permitía como se ha dicho, a lo largo del presente trabajo de investigación, un diferimiento del impuesto de forma indefinida, por parte de la sociedad controladora conocida como Holding, la sociedad controladora tenía la obligación de pagar el impuesto que se hubiera diferido en el momento en que

incurriera en alguno de los supuestos previstos en la misma ley, lo que de acuerdo a la propia autoridad era un medio idóneo para evadir impuestos.

Es decir, se trataba a las empresas de un mismo grupo como una sola entidad económica, y a la controladora, como el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta del grupo.

En lo fundamental, los beneficios que se obtenían bajo este régimen eran diferimientos en el pago del impuesto atendiendo principalmente a la capacidad económica del grupo de consolidación.

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

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

El 31 de octubre de 2013 el Congreso de la Unión aprobó, la eliminación del régimen de consolidación fiscal, estableciendo los procedimientos para determinar el impuesto diferido respectivo, a saber:

- Por aquellos grupos de empresas que, al 31 de diciembre de 2013, aún no tienen 5 años en el régimen, seguían consolidando de acuerdo con las reglas vigentes hasta 2013, en tanto se cumpla dicho periodo.

- El impuesto diferido de 2004 a 2007 se continuaría pagando en los plazos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Aunado a lo anterior, cabe señalar que la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, al obligar a la desconsolidación en 2014, no obstante que establezca que el impuesto diferido resultante de tal desconsolidación se deberá enterar en cinco anualidades (2014-2018), ello, en el fondo, equivale a anticipar el entero del ISR diferido correlativo a los ejercicios fiscales de 2009 a 2013, puesto que el plazo de cinco anualidades que la LISR vigente en 2013 preveía para el entero del ISR diferido correlativo a tales ejercicios, en el menor de los casos, terminaría en el 2019; mientras que la nueva LISR obliga a que el ISR diferido correspondiente a la totalidad de los ejercicios de 2008 a 2013 se entere, a más tardar, en el 2018.

Al respecto, vale recordar que aún se encuentra pendiente de resolución en la Corte el hecho de si la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al obligar a anticipar el entero del ISR diferido respecto de ejercicios previos en los cuales las causales para proceder a su entero eran claras y diferentes de las establecidas con posterioridad (reforma del 2010), es o no inconstitucional, por violación al principio de irretroactividad de una ley en perjuicio del contribuyente; discusión que, según nos parecer, podría volver a resurgir por lo que respecta al ISR diferido de los ejercicios de 2009 a 2013.

Cabe señalar que, literalmente, la nueva LISR establece que estos grupos, una vez vencido el plazo de cinco ejercicios, deberán proceder a determinar el impuesto diferido, por lo que respecta a los grupos que consolidan fiscalmente a 2013, y que a 2014 aún se encuentren dentro del plazo forzoso de cinco ejercicios por el que deben consolidar, la nueva LISR establece, en concordancia con el

criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁹ (no retroactividad), que éstos grupos podrán seguir consolidando fiscalmente a partir de 2014 y hasta por el número de ejercicios que falten para cumplir con el referido periodo de cinco ejercicios, en términos del régimen de consolidación fiscal vigente a 2013 y, una vez cumplido dicho plazo, tales grupos deberán proceder a desconsolidarse y proceder al entero del ISR diferido que corresponda, también en cinco anualidades.

Ello traerá como consecuencia un diferimiento al entero que resultase al considerar la aplicación de las pérdidas fiscales sufridas para las empresas del grupo contra las utilidades fiscales obtenidas por las demás entidades, si bien, el diferimiento del entero del impuesto sobre la renta correspondiente a los riesgos contables que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), la controladora no va a estar sujeta a un régimen en lo relativo a la deducción de la pérdida y venta de acciones emitidas por sociedades controladas, la controladora va a poder pagar los dividendos con cargo indirecto a la CUFIN de sus sociedades controladas, los accionistas van a poder determinar el costo fiscal de las acciones considerando el diferencial del saldo que hay en la CUFIN consolidada y se van a poder incorporar al Régimen Opcional para el Grupo de Sociedades.

Otra consecuencia importante de la derogación del régimen de consolidación fiscal fue que el gobierno federal dejó de percibir aproximadamente \$19,496,000.00 (diecinueve millones cuatrocientos noventa y seis mil pesos 00/100 m.n.), entre el 2013 y 2014; de los cuales \$9,554,000.00 (nueve millones quinientos cincuenta y cuatro mil pesos 00/100 m.n.) correspondientes al año 2013 que es equivalente a casi un 49% de la recaudación, según las estimaciones de presupuesto de Gastos

⁵⁹ Tesis: Consolidación Fiscal. El entero del impuesto diferido originado en los mecanismos de comparación de cufines y cufinres (determinado conforme a los procedimientos opcionales), no provoca que el pago del tributo se efectúe sobre una base multiplicada si aquél se origina también por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones y dividendos contables, por lo que no viola el principio de proporcionalidad tributaria (legislación vigente del 1o. de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2013). Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II, Pág. 1223

Fiscales que fue enviado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) al congreso a principios de julio de 2013.⁶⁰

El problema en cuestión radica en que los grandes corporativos que se encontraban tributando en el régimen de consolidación fiscal pusieron en riesgo su dinero, por lo que la propia autoridad creó un régimen transitorio nombrado, Régimen Opcional para Grupo de Sociedades, mediante el cual se permite pagar ese diferido en los términos en que lo hubieran pagado, si puede haber impactos muy trascendentes para los grupos de empresas.

También tenemos que considerar el ámbito internacional, en el cual la consolidación fiscal se encuentra implementada exclusivamente en unos cuantos países con economías desarrolladas como ya se analizó en el capítulo tercero, como lo son: Alemania, Australia, Estados Unidos de América, España, Francia, Italia, Japón, Países Bajos y el Reino Unido, con múltiples variantes, sin que exista un modelo único de consolidación fiscal, pero que en todos y cada uno de los países que cuenta con este régimen, tienen como claro propósito fomentar el desarrollo de una superestructura económica competitiva en el ámbito internacional.

Al eliminar el régimen de consolidación, era necesario tener otro esquema de salida para estos grupos de empresas, por lo que el mismo gobierno propuso dos opciones para el cálculo del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013, además de un esquema de pago fraccionado en cinco ejercicios (años) para el total del gravamen diferido.

En cuanto al Régimen Opcional de Grupos de Sociedades, que sustituía al actual sistema de consolidación, prevé que el diferimiento del ISR sea por tres años para

⁶⁰ Revista CNN EXPANSIÓN.- “Consolidación fiscal... cambia de nombre”.
<http://www.cnnexpansion.com/economia/2013/09/09/consolidacion-reforma-fiscal-pena-nieto>

los grupos de sociedades, a partir de un estricto control del Impuesto causado a nivel individual.

Es en este orden de ideas, en donde resulta pertinente preguntarse si el eliminar el régimen de consolidación fiscal y la creación del régimen opcional de grupo de sociedades, se estaría dotando a nuestro país con un régimen fiscal más competitivo, sobre todo, debido a que muchos otros países sí establecen, con sus variables, un régimen de consolidación fiscal, habiendo sido México un pionero en la materia (1982 y antes a través de Decreto), establecer si el beneficio de la integración o consolidación fiscal es mayor para el país en general, que las posibles “desventajas” fiscales que pudieran representar los esquemas de tributación que rigen a este sistema frente a otros contribuyentes.

La situación que desde hace algunos años vive nuestro país, sumido en una crisis de desconfianza debido al desempleo, a la incertidumbre económica causada por nuestro país vecino del norte, de una alza de interés para este año lo que llevaría a una salida de los grandes capitales (en lo que va del tercer trimestre del 2014 se ha reducido la entrada de capitales en un 30%, según datos del Banco de México); la caída en los precios del petróleo; la depreciación del peso mexicano que a diciembre del 2014 apunta a poco más de \$15.00 pesos por dólar estadounidense; las presiones inflacionarias y el elevado déficit presupuestal del Gobierno Federal, todo ello implica un ajuste al Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2013-2018, al Pacto por México y, en general a una exhaustiva revisión del modelo económico neoliberal que con sus reformas estructurales ha venido debilitando al estado Mexicano y a nuestra economía, sumiendo en la pobreza a la mayoría de mexicanos.

Ese panorama de adecuación e inestabilidad económica y social dentro de México, no frena que la globalización continúe en aumento y desarrollo, y que las empresas nacionales se encuentren cada vez más inmersas en ella, con sus muchos requisitos, regulaciones, uso de alta tecnología, y otros factores,

enfrentando a dichas empresas Nacionales, contra poderosos grupos internacionales en una lucha tremenda por abarcar todos los mercados. Esa situación obliga a las diferentes empresas a unirse con un objetivo común para elevar su competitividad, por lo que se requiere proteger a nuestros grupos empresariales, para que cuenten con los elementos para que sean competitivos y generen divisas y empleos que tanto se necesitan en nuestro país así mismo es importante señalar que actualmente se observa que en el mundo, la mayor parte de las relaciones económicas mundiales se llevan a cabo por grupos de empresas.

Estos grupos empresariales, con una unidad de interés económico, ¿Deberían recibir un trato fiscal para cada una de las empresas que lo conforman?, o respetando su calidad de entes económicos necesitados de mantenerse ¿Es económicamente deseable que estos grupos de empresas que conforman una unidad de intereses económicos reciban un tratamiento fiscal que corresponde a empresas individuales, respetando los principios de proporcionalidad y equidad que, exige nuestra Constitución?.

Como se analizó en capítulos anteriores, el principio de equidad se cumple cuando se trata de igual manera a los iguales y de manera distinta a los desiguales; el principio de proporcionalidad consiste en gravar a cada uno en función de su capacidad de tal modo que pague más el que más gane.

Considerando lo anterior, y toda vez que el fin del impuesto sobre la renta, es gravar la riqueza generada, sería más justo considerar al grupo de empresas con un solo estado de resultados, que gravar de manera individual los estados de resultados de cada miembro del grupo, es decir, que entre las empresas que forman parte de un grupo, existen operaciones intermedias entre las empresas individuales que sirven para generar un producto final que se va a exhibir en el mercado, por ello, considerar al grupo de empresas como un solo ente económico y gravar los resultados del todo por medio de la Consolidación Fiscal o integración,

en el corto plazo puede representar una disminución de los ingresos tributarios, sin embargo, al permitirle a esos entes diferir esos ingresos, produce que en el largo plazo, la recaudación mejore y se coadyuve al crecimiento económico, tanto de las empresas como del país.

Si el proceso de Consolidación o integración Fiscal logra la confianza de los grupos empresariales estimulando la contratación de nuevos empleados así como sus niveles de inversión, de la misma forma, en el largo plazo la consolidación fiscal genera efectos positivos sobre la economía en las expectativas empresariales (aunque estos pueden variar dependiendo de la composición del ajuste), toda vez que la creación de grupos empresariales fuertes, con la opción de consolidar sus resultados fiscales, tiene más posibilidades de competir contra las empresa trasnacionales poderosas que pretenden ingresar al país.

El Régimen Opcional para grupo de Sociedades tiene gran similitud con el régimen derogado pero sólo en lo que se refiere a la estructura y requisitos, al ser este nuevo régimen de menor impacto económico y mayor sencillez de cálculo; el nuevo procedimiento también conocido como régimen de integración, mismo que se ve en el siguiente cuadro comparativo:

RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL	RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPO DE SOCIEDADES
<p>Controladoras:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sociedad residente en México - Propietaria de más de 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas - No más del 50% de sus acciones sean propiedad de otra u otras sociedades. 	<p>Integradoras:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sociedad residente en México - Propietaria de más de 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas - No más del 80% de sus acciones sean propiedad de otra u otras sociedades.
<p>No Controladoras o Controladoras:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Personas morales con fines no lucrativos - Las del sistema financiero y las de inversión de capitales - Residentes en el extranjero - Las que se encuentren en liquidación - Las personas morales del régimen 	<p>No podrán ser integradoras o integradas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Personas morales con fines no lucrativos - Las del sistema financiero y las de inversión de capitales - Residentes en el extranjero - Las que se encuentren en liquidación - Las personas morales que tributen

<p>simplificado</p> <ul style="list-style-type: none"> - Asociaciones en participación 	<p>como coordinados</p> <ul style="list-style-type: none"> - Asociaciones en participación - Maquiladoras - Sociedades con pérdidas fiscales por amortizar - Que presenten servicio de transporte público aéreo
---	---

Fuente: Estrategias Fiscales e Investigación Académica, Comparativo de los regímenes de consolidación con el grupo de sociedades de Juan Pablo Salcedo Muñoz

Respecto a las diferencias que existen respecto de las empresas que podían considerarse controladoras de acuerdo a la LISR vigente hasta el 2013 con el nuevo régimen consiste en el porcentaje de acciones de las que deben ser propietarias las sociedades, esta medida de acuerdo a lo establecido en la exposición de motivos de la derogación del régimen establece que esta modificación permitiría un acceso al nuevo régimen de fiscal de empresa con solidez económica con la que buscan ser empresas competitivas y así evitar el uso abusivo del nuevo esquema.

Adicionalmente de las sociedades que no podrán considerarse como integradas o integradoras que a diferencia de las sociedades controladas o controladoras, se excluyen las sociedades que realicen operaciones de maquila, las que tengan pérdidas fiscales pendientes de amortizar y las que presenten servicios de transporte aéreo, lo anterior con el fin de que el nuevo régimen no sea utilizado al mismo tiempo para sectores que ya gozan de algún tipo de beneficio, asimismo se pretende excluir de aplicarlo a las sociedades que componen el sistema financiero, asociaciones civiles, a las sociedades cooperativas, a las personas morales con fines no lucrativos, a las empresas que tienen autorización para operar como maquiladoras, a las empresas que presten el servicio público de transporte aéreo, entre otros.

Respecto al impacto de la derogación del régimen de consolidación fiscal en cuanto a la inversión, que era uno de los principales beneficios y atractivos del mismo en nuestro país para atraer la inversión extranjera, pues contribuía a la

generación de competitividad en el mercado global cuyos principales socios cuentan con regímenes de ese tipo, como lo son países como Alemania, España, Estados Unidos de América, Francia, Japón y Reino Unido entre otros, en donde la consolidación no es considerada un privilegio sino solo un régimen de competitividad internacional sustentado en el principio de neutralidad fiscal.

Según la exposición de motivos, éste Régimen era tan complejo que fomentó la adopción de esquemas de planeación que generaron la elusión o evasión fiscal, y a su vez dificultó las labores de fiscalización y control por parte de las autoridades; lo que llevó a la eliminación del Régimen de Consolidación Fiscal lo que propone un esquema de salida o transición de este sistema con dos alternativas para determinar el impuesto diferido al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, y su entero hasta en cinco ejercicios.

Con relación a lo anterior se contempla la creación de un nuevo régimen fiscal para grupos de empresas, denominado “Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”, con el objetivo de “otorgar flexibilidad organizacional” y de evitar planeaciones fiscales que demeriten la recaudación, el cual contempla el diferimiento del impuesto solamente por un periodo de tres años, máxime que la mecánica para determinar el mencionado diferimiento es más sencilla porque se hace exclusivamente con las utilidades y pérdidas fiscales de las empresas participantes y prescinde de cálculos complejos que en el antiguo régimen de consolidación requerían la adopción de cuentas, registros o conceptos especiales que deban compararse entre sí y controlarse en el tiempo.

En conclusión la reforma se incorporó para combatir la informalidad a través de un esquema denominado de “incorporación”. Es muy probable que en caso de aprobarse las reformas, tal y como se presentaron, el citado régimen se convierta en “letra muerta” después de que la gente resienta en su bolsillo el impacto económico de las mismas.

2. Régimen Opcional para Grupo de Sociedades

El nuevo esquema pretende impulsar la competitividad internacional e inversión extranjera de nuestro país y fortalecer así el sistema tributario, lo que favorecerá el desarrollo económico del país.

2.1 Objetivos del Régimen Opcional para Grupo de Sociedades

2.1.1 Simplificación Fiscal

Uno de los principales objetivos para el nuevo régimen es lograr facilitar el mecanismo y el pago de los impuestos debido a que en general las leyes tributarias no son redactadas de forma clara, lo que resulta que estas sean incomprensibles, ambiguas e imprecisas.

2.1.2 Fácil Fiscalización

Respecto a lo que se refiere con la fácil fiscalización, debemos de tener en claro a lo que se refiere con fácil, que es algo que se puede hacer sin gran esfuerzo y que puede suceder con mucha probabilidad, por lo que respecta a la palabra fiscalización se refiere a la actividad de revisión y vigilancia de la gestión administrativa, es decir que la fácil fiscalización es realizar sin gran esfuerzo la actividad de revisión y vigilancia de la gestión administrativa.

Es importante señalar que al existir esta fácil fiscalización el Estado está realizando labores de control, tendrá como consecuencia una fiscalización más sencilla, lo cual se comprobara con el paso del tiempo.

2.1.3 Certeza del Impuesto

Otro objetivo importante en el Régimen Opcional para Grupo de Sociedades es brindarles a los contribuyentes con seguridad el importe exacto del impuesto

diferido en cada ejercicio lo que ocasionara que los contribuyentes paguen un impuesto cierto eliminando así la incertidumbre y el abuso, factores que favorecen a la corrupción.

Debido a lo anterior se estará cumpliendo el principio de seguridad jurídica ya que brindara certidumbre a los contribuyentes y evitara cualquier tipo de arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales.

2.1.4 Planeación Fiscal

La planeación fiscal consiste en la elección por parte del contribuyente, del acto jurídico más conveniente a sus intereses para obtener un objeto lícito en la realización de sus actividades, que detone el mero costo fiscal posible, sin violentar la ley, está permitido realizar todas las conductas que no estén explícitamente prohibidas.

Existen ciertas limitaciones dentro de la planeación fiscal, una de las más importantes es la de no contrariar las propias disposiciones legales aplicables a la misma, pues en caso de infringir estas disposiciones estaríamos ante la presencia de un abuso de derecho y caeríamos en evasión o defraudación fiscal, por lo que debe ser considerado un elemento de desarrollo, así como el ingenio para la búsqueda de ser más competitivos y exitosos.

La postura actual del estado respecto del régimen opcional para grupo de sociedades radica en lo siguiente:

“Los factores (de la consolidación fiscal) debilitan el control y fiscalización sobre las empresas que optan por este régimen. Esta situación da un amplio margen de maniobra para las planeaciones fiscales, facilitando la evasión y la elusión fiscales, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema. Por la complejidad

*de la consolidación fiscal, es evidente que se requiere avanzar en la eliminación de este tipo de esquemas”.*⁶¹

Lo anterior, se apoya en que existen grupos supra-empresariales que presentan la problemática de que los estados financieros de las unidades empresariales que componen dichos grupos, por separado no muestran la realidad financiera de los mismos, debido a que se omite información financiera de todo el conjunto. Cuando una empresa del grupo empresarial lleva a cabo operaciones económicas con otra del mismo grupo sus transacciones son ficticias debido a que el resultado global del grupo no se refleja en su estado financiero u omite las transacciones particulares.

Asimismo, debe hacerse notar que una de las ventajas fiscales que conlleva la consolidación fiscal es el estímulo al grupo para declarar los beneficios dentro del país y no en el extranjero.

Por todo lo anterior es muy importante destacar que la consolidación fiscal tiene un efecto importante sobre el crecimiento económico de México, analizado desde el punto de vista de un modelo de equilibrio macro-económico general. Efectivamente, en términos del corto plazo, la consolidación o integración, tiene un costo para la recaudación, sin embargo, en el largo plazo los beneficios son significativos por el valor de los multiplicadores.

Por lo que es necesario regresar al Régimen de Consolidación Fiscal, ya que tenía por objeto aumentar la competitividad de los grandes grupos empresariales en la competencia internacional para mejorar nuestra Balanza de Pagos y aumentar el empleo, tan necesario en nuestro país. Esta estrategia trató a las empresas del mismo grupo como una sola entidad económica, y a la controladora como el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta. No se trató de eliminar impuestos sino de diferirlos, (de acuerdo a su capacidad económica y a la

⁶¹ iniciativa de Reforma Hacendaria que propone reformar los Artículos 4 y 123 de la Constitución. 2013.

posibilidad de obtener mayor ventaja competitiva internacional, para brindar beneficios mutuos a los poco más de 400 grandes grupos empresariales (1.25% son del sector agropecuario).

Al respecto, en el mismo Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2013-2018, se señala que el objetivo final de la Consolidación Fiscal es elevar la competitividad internacional de los 400 grandes grupos empresariales, para aumentar el empleo nacional y el crecimiento económico del País, al establecer:

“Asimismo, la productividad de la economía en su conjunto aumentaría si los factores de producción se emplearan en aquellas empresas o actividades más eficientes. Esto sucedería, por ejemplo, si se crearan incentivos para que los trabajadores que hoy laboran en la informalidad se emplearan en el sector formal; si se canalizara el financiamiento hacia actividades y empresas con un alto retorno económico pero que hoy en día están al margen del sistema financiero o si se estimulara un proceso de cambio estructural mediante el crecimiento de actividades e industrias de alto valor agregado y la consolidación de una economía del conocimiento.”⁶²

Por todo lo anterior se llega a la conclusión y a la demostración de la hipótesis en la cual se comprueba que la derogación del régimen de consolidación fiscal no implicaba una afectación económica para la nación, pues solamente permitía el diferimiento del pago del ISR hasta en tanto se cumpliera con ciertos supuestos, lo cuales, involucraban el pago total del ISR diferido en un plazo no mayor a 10 años, incluyendo su actualización.

Para esos efectos, en las disposiciones fiscales existían controles estrictos en la información y documentación que facilitaba la fiscalización del ISR diferido en la consolidación fiscal y, además, de incumplirse tales controles, se contemplaba como sanción el pago del impuesto actualizado con sus respectivos recargos.

⁶² Plan Nacional de Desarrollo de los Estados Unidos Mexicanos 2013-2018

Por todo lo anterior, resulta evidente que el régimen de consolidación fiscal debe continuar en el esquema tributario de México, pues además ofrece diversos beneficios económicos como se han mencionado a lo largo de la investigación, como los siguientes:

En primer lugar tenemos las Inversiones para generar y mantener un interés económico a largo plazo de los inversionistas extranjeros, generando empleos, incrementando el ahorro y la captación de divisas, estimular la competencia, incentivar la transferencia de nuevas tecnologías e impulsar las exportaciones.

Por otra parte se encuentra la generación de riqueza, para lo cual los grupos que consolidan para efectos fiscales en México tienen la oportunidad de destinar el Impuesto Sobre la Renta que difieren a la compra de mercancías y materias primas, o para realizar nuevas inversiones en el país.

Al incrementar sus volúmenes de producción, las compañías requerirán de personal, generando fuentes de trabajo para la población.

Asimismo contamos con las economías renovadas, en las que los nuevos empleados generarían riqueza, por lo cual la consolidación fiscal en México sería socialmente responsable y propiciaría estabilidad fiscal, al generar nuevas economías. Nos referimos a la responsabilidad social, puesto que las nuevas fuentes de empleo darán oportunidad a las familias mexicanas de incrementar su nivel de vida y generar para el país una economía sustentable por medio de mejores niveles de educación, seguridad social y vivienda.

Como se aprecia en este trabajo, los principales socios comerciales de México reconocen esquemas de tributación a través de regímenes de consolidación fiscal, por lo que su continuidad en México es imprescindible para fines de competitividad internacional.

CONCLUSIONES

1. El Régimen de Consolidación Fiscal era uno de los tres regímenes de tributación para las personas morales, previsto en el capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que para efectos fiscales se consideraba a diversas personas morales que tenían como característica común ser partes relacionadas como una unidad económica, con el objeto de que se integrara un sólo resultado fiscal del grupo consolidado sobre el cual se calculaba el Impuesto Sobre la Renta.
2. La consolidación fiscal permitía integrar las utilidades o pérdidas fiscales de las diversas empresas que conformaban el grupo y determinaban el impuesto sobre la renta en torno a esa base, con lo cual, se lograba que las pérdidas que tenían algunas empresas del grupo se amortizaran de inmediato contra las utilidades de otras empresas integrantes del mismo grupo con la salvedad de que aquellos miembros del grupo que reportaban pérdidas fiscales debían generar las utilidades fiscales suficientes para contrarrestar el efecto causado, de lo contrario se revertiría el efecto en contra del grupo y se deberá pagar el Impuesto sobre la Renta.
3. La realidad es que el Régimen de Consolidación Fiscal era un sistema de tributación que al permitir el diferimiento del impuesto sobre la renta, con lo cual se fomentaba el crecimiento de la economía del país y no de condonación de impuestos como políticamente se ha manejado.
4. La eliminación del régimen de Consolidación Fiscal, existían, dentro de la miscelánea fiscal, diversas disposiciones relativas al régimen de consolidación fiscal que provocaban inseguridad jurídica para los contribuyentes, provocado por un ambiente carente de certeza, estabilidad y seguridad jurídica, con disposiciones que no se encontraban dentro del texto de la ley.

5. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prohíbe la promulgación de leyes con efecto retroactivo, situación que se presenta en la Reforma Hacendaria. Recordemos que ya en la Reforma Fiscal 2010 al régimen de consolidación se redujo el plazo de aprovechamiento de beneficios fiscales a cinco ejercicios, ahora en el 2014, con el nuevo esquema se reduce a solo tres ejercicios, con la consecuente pérdida de liquidez para los contribuyentes que tributan bajo este régimen, por lo que van a tener que recurrir a incrementar su capital o al financiamiento externo porque nuestro sistema bancario es demasiado costoso con respecto al internacional, a fin de solventar la nueva y retroactiva obligación fiscal.
6. La Reforma Fiscal redujo el plazo de aprovechamiento de beneficios fiscales (de cinco a tres ejercicios), por periodos menores a los que el régimen general de ley prevé para otros contribuyentes, lo cual redundará en el pago anticipado del ISR , es decir, un incremento en la recaudación que pretende el Ejecutivo Federal, considerando la situación económica del país. Esto implica una pérdida de liquidez que obligará a las grandes empresas a buscar fuentes de financiamiento externo pues es bien sabido que nuestras tasas de interés son superiores a las de ultramar.
7. La consolidación fiscal tiene mayores beneficios para el desarrollo económico que desventajas.
8. Ya que la única ventaja que se describe en las iniciativas de reformas fiscales, es que a corto plazo se obtendría mayor recaudación.
9. Si esa recaudación no se destina de manera estratégica al crecimiento económico de nada servirá (es decir si se destina sólo a solventar el déficit de las finanzas públicas o a cubrir la subsistencia de las exigencias burocráticas), además que en nada favorece que esa recaudación se realice en perjuicio de la subsistencia de las empresas y de su capacidad de competir en el mercado globalizado en el que México se encuentra inmerso.

BIBLIOGRAFÍA

ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, 3ra. ed., México, Oxford, 2008.
ÁLVAREZ ALCALÁ, Alili, *Lecciones de Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2010.
ARMENTA CALDERÓN, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, 6ta. ed., México, Textos Universitarios, 1997.
ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13va. ed., México, Themis, 1998.

BARRERA TOLEDO, Oscar, *Compendio de Amparo*, México, MacGraw-Hill, 2002.
BARRA MEXICANA, COLEGIO DE ABOGADOS A.C. *Estado de Derecho*, México, Themis, 1997, p. 301.
BECERRA BAUTISTA, JOSÉ, *Diccionario jurídico mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Porrúa.
BURGOA TOLEDO, CARLOS A., *La interpretación de las Disposiciones Fiscales*, México, Dofiscal, 2011.
BURGOA TOLEDO, CARLOS A., *Principios Tributarios*, México, Dofiscal, 2012.

CALVO, NICOLAU, Enrique, *Comentarios a la Reforma Fiscal 1999*, Themis, México, 1999.
CARRILLO FLORES, Antonio, *La Defensa de los Particulares Frente a la Administración en México*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de obras clásicas, Tomo I, México, 2000.
CARRILLO GAMBOA, Emilio, *Perspectivas del Derecho Fiscal y Administrativo en América y Europa, primera parte del siglo XXI*.
CARTAS SOSA, Rodolfo, *La interpretación jurisprudencial de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, México, Sista, 2007
CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario Administrativo Mexicano I*, Editorial Cárdenas Editores, México 2002.
CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria*, Porrúa, México 1993.
CONTRERAS BUSTAMANTE, Raúl Y BARRAGÁN BARRAGÁN, José, *Teoría de la Constitución*, México, Porrúa, 2010.
CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios*, Calidad en Información, México, 2001.
CRUZ BARNEY, Oscar, *Historia del Derecho Mexicano*, México, Oxford, 1999.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, LIMUSA-Noriega editores, México, 2003.
DE PINA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 10ma. ed., México, Porrúa.
DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime, *Sociedades y asociaciones civiles 2008, régimen jurídico fiscal en ISR, IETU, IDE e IVA*, México, Ediciones Fiscales, Isef, 2008.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 31a. edición, México, Porrúa, 1998.

GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, Harla, 9na. ed., México 1996.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Procedimiento Administrativo Federal*, Porrúa, México 1997.

IZQUIERDO, Martha Elba, *Garantías individuales*, Oxford, 6a. ed., México, 2010.

LABRADOR GOYENECHÉ, Francisco Javier y PENILLA GUERRERO, Gerardo, *Consolidación Fiscal*, México, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007.

LOYO RÍOS, Francisco Luis, *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*, 2da. ed., Dofiscal, México 2010.

MABARAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado, Estudio específico de los impuestos*, McGraw-Hill, México, 2008.

MARGARÁIN MANAUTOU, EMILIO, *La Base Imponible*, Porrúa, México, 2009.

MONROY HERNÁNDEZ, GUILLERMO, *El objeto y el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta*, Dofiscal, 2010.

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

PONCE DE LEÓN ARMENTA, Luis, *Metodología del Derecho*, Porrúa, México, 1996.

RABASA, Emilio O. *Historia de las Constituciones Mexicanas*, 2da. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1997.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2007

VENEGAS, Álvarez Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, 5ta reimpresión 2014, primera edición 2010

MULTIMEDIA E INTERNET

Diario Oficial de la Federación

<http://info.juridicas.unam.mx/infkur/leg/dof>

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

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

Instituto de Investigaciones jurídicas, UNAM <http://info.juridicas.unam.mx>

IUS 2009, Departamento de Compilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IUS 2010, Departamento de Compilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IUS 2013, Departamento de Compilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IUS 2014, Departamento de Compilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<http://www.gerencie.com/principio-de-seguridad-juridica.html>

<http://www.gerencie.com/irretroactividad-tributaria-no-diferencia-si-las-normas-son-o-no-favorables-para-el-contribuyente.html>

<http://www.dasumo.com/libros/nociones-del-derecho-fiscal-jose-jesus-pi%C3%B1a-sanchez-pdf.html>

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/cervantes_p_md/capitulo3.pdf

<http://www.excelsior.com.mx/topico/pacto-por-mexico>

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 2009.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 2010.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 2012.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 2013.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 2014.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.