

# SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA RESPECTO A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. COMENTARIOS

*Lic. Pablo Puga Vértiz*

*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño*

**PRESIDENTE**

*C.P. C. José Luis Doñez Lucio*

**VICEPRESIDENTE GENERAL**

*C.P.C. Luis González Ortega*

**VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán*

**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*Lic. Willebaldo Roura Pech*

**DIRECTOR EJECUTIVO**

*C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira*

**RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN**

## VICEPRESIDENCIA FISCAL

*C.P.C. Ricardo Arellano Godínez*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL**

*C.P.C. Noé Hernández Ortiz*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DE  
SÍNDICOS ANTE EL SAT**

*C.P.C. José Luis Doñez Lucio*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP  
ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL  
SAT**

*C.P.C. Ubaldo Díaz Ibarra*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP  
ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)**

*Lic. Christian Natera Niño de Rivera*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL**

*C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza*

**COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

*C.P.C. Patricia González Tirado*

**COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO**

FISCO actualidades



IMCP

ES  
MIEMBRO  
DE



ASOCIACIÓN  
INTERAMERICANA  
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL  
FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

# SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA RESPECTO A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. COMENTARIOS

*Lic. Pablo Puga Vértiz*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## ANTECEDENTES

El pasado 7 de diciembre de 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) entre otras leyes, la cual entró en vigor el 1º de enero de 2010.

Entre las principales reformas, sin duda se encuentra la que sufrió el régimen de consolidación fiscal, en el cual, se estableció una modificación en cuanto al plazo del diferimiento del impuesto, ya que a partir del ejercicio de 2010, el impuesto que anteriormente se encontraba diferido indeterminadamente hasta que ocurrieran ciertos eventos, ahora sólo se podrá diferir por un plazo de cinco años, obligando a los contribuyentes a pagar el referido impuesto a partir del sexto ejercicio.

No obstante que la reforma tendría que surtir efectos a partir del ejercicio 2010, mediante el artículo Cuarto Transitorio, fracción VI, de la LISR, se introdujo la obligación de pago del impuesto que se hubiera diferido hasta el ejercicio de 2004 y anteriores, que se encuentre pendiente de pago al 2009, creando una mecánica, para determinar el impuesto y pagarlo a partir de 2010 en cinco parcialidades, situación que sin duda, retrotrajo sus efectos a ejercicios anteriores al de inicio de la vigencia de la reforma, ya que los contribuyentes, con dichas disposiciones se vieron obligados a determinar el impuesto que hubieran diferido desde que comenzaron a consolidar para efectos fiscales y que tuvieran acumulado hasta el 31 de diciembre 2004, para pagarlo a partir de 2010 en cinco parcialidades durante los siguientes cuatro ejercicios.

Asimismo, por lo que hace al impuesto que se hubiere diferido a partir del ejercicio de 2005 y los siguientes, la ley establece que las empresas controladoras deben proceder en cada ejercicio a enterar el impuesto correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior a aquél del que se trate, de esta forma el correspondiente a 2005, se comenzará a pagar a partir de 2011 en cinco parcialidades y así sucesivamente con los demás ejercicios.

Con motivo de esta reforma, la mayoría de los grupos que consolidan para efectos fiscales, promovieron juicios de amparo, al considerarla inconstitucional por violar diversas garantías, fundamentalmente, la de irretroactividad, ya que, como se dijo, las disposiciones que entraron en vigor en 2010, tuvieron efectos sobre hechos acontecidos en el pasado como lo fue el tener que enterar el impuesto diferido que se tuvo a 2004, a partir de 2010, siendo que cuando se dieron las situaciones jurídicas que generaron dichos supuestos, la ley no establecía límites temporales de diferimiento del impuesto sino la realización de ciertos eventos.

En el caso de las pérdidas fiscales el plazo de diferimiento era de diez años si no se amortizaban a nivel individual y con la reforma se acortó ese plazo a cinco años y, por otra parte, se establecen reglas en la nueva ley para calcular el impuesto causado en aquellos años, situación que también se estimó violatoria del principio de irretroactividad en perjuicio de las empresas.

Asimismo, los contribuyentes hicieron valer otras violaciones a las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, entre otras, por el hecho de que derivado de la aplicación de las nuevas disposiciones, en ciertos casos, se obligaba a los contribuyentes a determinar y enterar un supuesto impuesto diferido que en realidad nunca se habría causado, situación que evidentemente no atendería a la real capacidad contributiva de las empresas involucradas.

Las demandas de amparo que fueron presentadas por los grupos de empresas que consolidan, se turnaron a los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, ya que mediante oficio STCCNO/953/2010, emitido por el Secretario Técnico de la Comisión de Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal se ordenó que dichos órganos jurisdiccionales fueran los encargados de tramitar y resolver las demandas de amparo indirecto promovidas en contra de las reformas y adiciones a la LISR,

promovidas en contra de los artículos 64,65, 68, 70-A, 71-A y Cuarto, fracción VI, Transitorio, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, medida que entró en vigor a partir del 1 de marzo del presente año.

Recientemente, la Juez Primero de Distrito de referencia, Lic. Guillermina Coutiño Mata, comenzó a resolver los juicios de amparo interpuestos, analizando los diversos conceptos de violación hechos valer y durante el mes de octubre del presente año, dicho órgano jurisdiccional emitió las primeras sentencias, todas ellas iguales, en las que concedió el amparo y protección de la Justicia Federal, bajo los siguientes argumentos.

### **LAS NORMAS RECLAMADAS SON AUTOAPLICATIVAS**

Respecto a la naturaleza de las normas que se reclamaron del régimen de consolidación fiscal, en la sentencia se analiza que antes de la reforma fiscal al régimen de consolidación fiscal, esto es, antes del 31 de diciembre de 2009, las sociedades controladoras no tenían la obligación de calcular el impuesto que hubieren diferido con motivo de la consolidación fiscal en el sexto ejercicio anterior, sin embargo, a partir de 2010, con la entrada en vigor de las normas reclamadas, las sociedades controladoras que en 2010 tengan un impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio anterior, están obligadas a calcular y pagar el impuesto diferido.

La Juez señaló que los preceptos reclamados conforman un sistema tributario que incorpora una nueva obligación a cargo de las sociedades controladoras, consistente en calcular y enterar el impuesto sobre la renta diferido con motivo de la consolidación en el sexto ejercicio inmediato anterior (artículos 70-A, 71, 71-A y 78) y en los ejercicios anteriores a dos mil cinco (Cuarto, fracciones VI, VII y VIII de las Disposiciones Transitorias y 71), lo que revela que tal sistema es de naturaleza autoaplicativa, pues incorpora una obligación desde su entrada en vigor, ya que incide de manera incondicionada en los sujetos del impuesto sobre la renta que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal.

Lo anterior ocurre, ya que el artículo 70-A, de la LISR, introduce la obligación para las controladoras, de calcular el impuesto que se hubiese diferido en el sexto ejercicio fiscal anterior con motivo de la consolidación fiscal; por tanto, se advierte, que con el hecho de haber calculado el resultado fiscal en forma consolidada, durante seis ejercicios

fiscales previos a 2010, el contenido normativo se individualiza en la esfera jurídica del contribuyente, sin condición adicional para que se encuentre bajo el supuesto que describe y tenga la obligación a cargo que impone.

La Juez destaca que si bien el mencionado numeral 70-A de la LISR, establece la opción para calcular el impuesto, que en su caso, resulte a cargo de la controladora, esto es, aplicar el artículo 71 o 71-A y 78, segundo y tercer párrafos, lo cierto es que la elección del mecanismo no depende de ninguna situación posterior a cargo de los contribuyentes o de las autoridades, pues elegirlo es inmediatamente obligatorio para los sujetos pasivos del tributo, ya que se realiza por la existencia de la misma ley, esto es, las sociedades controladoras que se ubiquen en el supuesto descrito, tienen el deber de elegir una u otra mecánica para el cálculo del tributo, puesto que el propio precepto establece las sanciones que se aplicarán a las controladoras que incumplan con la obligación de enterar el impuesto diferido a que el propio numeral se refiere, sanciones que corresponde aplicar al Servicio de Administración Tributaria.

En relación con la obligación de pago del impuesto diferido, (el cual era uno de los argumentos con el cual las autoridades pretendían demostrar que no existía interés jurídico) se dijo que el perjuicio que deben ocasionar los actos reclamados en el juicio de amparo es de naturaleza jurídica no económica, por lo que si a partir del uno de enero del año 2010, la sociedad controladora está obligada a verificar los supuestos que dan lugar al impuesto diferido, es evidente que desde ese momento su esfera jurídica fue modificada al incorporarse una obligación a su cargo que no tenía con anterioridad, siendo irrelevante que el pago se realice con posterioridad.

Es importante lo antes señalado, toda vez que las autoridades pretendían que los Jueces sobreseyeran los juicios interpuestos, bajo el argumento de que no existía interés jurídico para los quejosos, puesto que la afectación la sufrirían hasta que pagaran el impuesto diferido, pretendiendo señalar que la naturaleza de las normas reclamadas era de naturaleza heteroaplicativa.

En este sentido, en cuanto a la naturaleza de las normas reclamadas en los juicios de amparo, la Juez de Distrito, concluyó que son de naturaleza autoaplicativa, toda vez que desde su entrada en vigor incorporan un nuevo concepto para el pago del impuesto diferido, incluyendo los procedimientos para su cálculo y efectos respecto de las demás obligaciones de las sociedades controladoras, por lo que pueden reclamarse a partir de

ese momento, siendo innecesario que los quejosos acrediten haber enterado dicho impuesto, pues es suficiente para que le ocasionen perjuicio con el sólo hecho de que se ubique en el supuesto en que se incorpora esa nueva obligación, consistente en que haya tributado bajo el régimen de consolidación fiscal, durante seis ejercicios fiscales o más, para que los contribuyentes se encuentren en aptitud de combatir los preceptos que lo integran.

## **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD**

Para llevar a cabo el análisis de los conceptos de violación que hicieron valer los contribuyentes en materia de irretroactividad, la Juez se apoyó en diversas ejecutorias y tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), que fueron dictadas al resolver juicios de amparo promovidos en contra de las reformas al régimen de consolidación de los años de 1999 y 2001, en las que se abordó el estudio a dicha garantía en base a las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma.

Con base en lo anterior y tomando en cuenta los lineamientos establecidos por la SCJN para determinar cuándo una ley es violatoria del artículo 14 de la Constitución, la Juez procedió al análisis de los siguientes conceptos de violación en materia de irretroactividad:

### **A) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD, DERIVADO DE LA OBLIGACIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO DIFERIDO QUE SE HAYA GENERADO CON MOTIVO DE LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS CONTABLES EN EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 1999 A 2009**

Sobre este concepto de violación, la Juez analizó que en el periodo comprendido de 1999 a 2009, el legislador autorizó el libre flujo de dividendos contables entre los miembros del grupo que consolida, ya que su distribución no daba lugar al pago del impuesto sobre los mismos; asimismo, se estableció que solo se “causaría” el impuesto en cuatro momentos:

1. Cuando se enajenara la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó a terceros ajenos al grupo.

2. Disminución de la participación accionaria en la misma.
3. Desincorporación de dicha sociedad, o bien.
4. Se desconsolide el grupo.

Conforme a lo anterior, el juzgado señaló que el término “causarán” constituye una referencia a cuándo debe realizarse el pago.

Al analizar las reformas vigentes en 2010, la Juez menciona que el artículo 78 de la LISR, introduce un nuevo momento para el cálculo y pago del impuesto generado por la distribución de dividendos contables entre los miembros del grupo que consolida, esto es en el sexto ejercicio posterior al en que tuvo lugar tal distribución, siempre que no se hubiera enterado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deba hacerse el pago.

Con la reforma, también se establecen dos mecanismos entre los que puede elegir la sociedad controladora para el pago del impuesto, quedando obligada a aplicar el mecanismo que haya elegido por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales. Una vez que se pague el impuesto por la distribución de dividendos debe incrementarse la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada con el monto de los mismos.

La Juez analizó que, de acuerdo con el artículo Cuarto Transitorio, fracción VII, impugnado en el ejercicio de 2010, únicamente se tiene la obligación de calcular y enterar el impuesto correspondiente a la distribución de dividendos contables realizados durante el periodo comprendido de 1999 a 2004. Por lo que se refiere al periodo comprendido de 2005 a 2009, éste no se prevé expresamente en el transitorio, sin embargo de una interpretación sistemática que realizó la Juez de la obligación que en ese sentido se establece en la norma transitoria por lo que hace a los ejercicios de 1999 a 2004, con el artículo 78 que establece la obligación de calcular y pagar ese impuesto por los dividendos contables distribuidos en el sexto ejercicio inmediato anterior que no hubieren sido pagados, concluye que sí existe la obligación por ese periodo, a la que se deberá dar cumplimiento sucesivamente, ya que a partir del 2011, se debe de hacer el cálculo y el pago por los dividendos contables distribuidos en 2005, obligación que se deberá seguir cumpliendo en los ejercicios posteriores.

Una vez analizados los preceptos que regulaban la distribución de dividendos en los ejercicios de 1999 a 2004 y los supuestos que detonaban el pago del impuesto por dicho concepto, así como los preceptos de la reforma vigente a partir de 2010 y los supuestos que originaban la obligación de pago, la Juez consideró que durante la vigencia de normas anteriores a las reclamadas, es decir hasta 2009, se llevó a cabo el supuesto consistente en la distribución entre miembros del grupo de dividendos contables, que a partir de su realización se dio inicio a la consecuencia consistente en el diferimiento del pago del impuesto, conducta de abstención por parte de la controladora que estaba sujeta para su subsistencia a la no realización de los cuatro supuestos que la obligaban a pagar el impuesto que venía difiriendo.

En este sentido, la Juez concluyó que las normas reclamadas establecen otro supuesto para dar por concluido el beneficio de diferimiento del pago y modifican la consecuencia, ya que la sujeta a una condición que no existía al realizarse el supuesto e iniciar la realización de la consecuencia y por lo tanto, resolvió que las normas reclamadas resultaban retroactivas ya que modifican consecuencias que nacieron durante la vigencia de la ley anterior restringiendo su alcance, lo que revela que también a la luz de la teoría de los componentes de la norma, los preceptos reclamados son violatorios de la garantía de irretroactividad de la ley.

**B) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD, AL OBLIGAR A REVERSAR LAS PÉRDIDAS OCURRIDAS EN EL GRUPO ANTES DE QUE TRANSCURRA EL PLAZO DE DIEZ AÑOS QUE TIENE LA EMPRESA QUE LAS GENERÓ PARA AMORTIZARLAS EN LO INDIVIDUAL**

Respecto a este concepto, la Juez realizó un análisis de los artículos 57-E de la LISR vigente de 1999 a 2001; 64 y 68 de la LISR vigentes a 2009, conforme a los cuales señaló que la sociedad controladora para determinar la utilidad fiscal consolidada, podía restar las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades del grupo, y la sociedad que obtuvo la pérdida, cuenta con un plazo de 10 años para disminuirla en lo individual. Una vez que ya haya transcurrido dicho plazo, el monto que no se hubiera podido disminuir a nivel individual se sumaría a la utilidad o bien, restarse de la pérdida del resultado fiscal consolidado.



Es decir, el beneficio de las pérdidas fiscales estaba restringido al periodo de 10 años, por el que se tenía derecho de amortizar la pérdida a nivel individual por la sociedad que las hubiese generado.

Indica que la reversión de las pérdidas fiscales hasta antes de la reforma, procedía en el supuesto de que se enajenaran acciones de la sociedad controlada que generó la pérdida a personas ajenas al grupo, que se variaría la participación accionaria en dicha controlada, o que se desincorporaría una sociedad controlada o se desconsolidaría el grupo.

Con las reformas realizadas en 2010, la Juez señaló que ahora las controladoras tienen que pagar el impuesto que hubieran diferido con motivo de la consolidación en el sexto ejercicio anterior. Esto se da debido a la aplicación a nivel consolidado de las pérdidas generadas por los miembros del grupo, ya que al disminuir éstas de las utilidades consolidadas, esto se traduce en el diferimiento del impuesto a que hubieran dado lugar las utilidades en el monto en que se vieron disminuidas por dichas pérdidas y por consecuencia, en el sexto ejercicio posterior a que se generó la pérdida y se aplicó a nivel consolidado, la sociedad controladora para calcular y pagar el impuesto diferido con motivo de dicha pérdida, se encuentra obligado a reversar el monto no disminuido a nivel individual por la empresa que la generó.

Conforme al anterior análisis, la Juez resolvió que a la posibilidad de diferir el impuesto por la disminución de pérdidas en el resultado fiscal consolidado, le son intrínsecos los supuestos previstos para el momento de calcular y enterar el tributo, lo que implica que la controladora no tenía que pagar el impuesto correspondiente, mientras no se diera alguno de los supuestos antes mencionados, es decir, que conforme a la legislación vigente hasta 2009, se otorgaba el derecho a la controladora de enterar el impuesto hasta la realización de los supuestos previstos para tal efecto en las normas vigentes en el ejercicio en que se incurrió en la pérdida.

Luego entonces, como las normas vigentes de 1999 a 2009, incorporaban en la esfera jurídica del gobernado el beneficio de aprovechar las pérdidas en el resultado fiscal consolidado y en consecuencia, diferir el impuesto a cargo por las utilidades que se dejaron de gravar por dicho aprovechamiento, hasta la realización de alguno de los supuestos previstos por la norma anterior, el Juzgado concluyó, tomando en cuenta la teoría de los derechos adquiridos, que las normas reclamadas eran violatorias de la



garantía de irretroactividad de la ley, ya que ahora obligan a las sociedades controladoras a revertir las pérdidas ocurridas en ese periodo, en el monto no disminuido a nivel individual, modificando un derecho que se adquirió bajo la vigencia de las leyes vigentes en los periodos de 1999 a 2009.

En este sentido, apoyándose en la teoría de los componentes de la norma, la Juez consideró que durante la vigencia de las hipótesis normativas de 1999 a 2009, se concretó el supuesto consistente en la disminución de las utilidades consolidadas con las pérdidas fiscales obtenidas por una sociedad controlada o por la controladora, por lo que su actualización originó la consecuencia, que se traduce en el diferimiento del entero del tributo, por lo que resolvió que las normas vigentes en 2010 eran retroactivas, ya que modifican consecuencias acontecidas durante la vigencia de la ley anterior modificando su alcance, transgrediendo la garantía contenida en el artículo 14 constitucional.

**C) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DERIVADO DE LA COMPARACIÓN DE LA CUENTA UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA CON LAS MISMAS CUENTAS CORRESPONDIENTES A LA CONTROLADORA Y A LAS CONTROLADAS, DEL SEXTO EJERCICIO ANTERIOR A AQUÉL EN QUE SE DEBA DE ENTERAR EL PAGO, PUES SOLAMENTE DEBÍA HACERSE TAL COMPARACIÓN EN CASO DE DESINCORPORACIÓN O DESCONSOLIDACIÓN**

Respecto a este punto, analiza la Juez que en el periodo de 1999 a 2001, las sociedades controladoras estaban obligadas a realizar la comparación de las cuentas de utilidad fiscal neta y reinvertida, con el propósito de determinar si tenían un impuesto a cargo, en virtud de la desincorporación de empresas controladas o la desconsolidación del grupo.

A partir de 2010, indica que las sociedades controladoras están obligadas a calcular y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación, en el sexto ejercicio fiscal anterior, para lo cual deben considerar todos aquellos conceptos que pueden dar origen al diferimiento del impuesto, y que aun y cuando en la reforma vigente a partir de 2010, expresamente no se establece la comparación de las cuentas de referencia como un concepto que de origen al diferimiento del impuesto, se prevé su realización como parte del mecanismo para determinar el monto del impuesto diferido, situación que se

advierde de lo dispuesto por los artículos 71, 71-A y Cuarto Transitorio, fracción VIII, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en 2010.

Conforme a lo anterior, la Juez consideró que al haberse determinado que es inconstitucional la obligación de calcular el impuesto diferido generado en los ejercicios de 1999 a 2009 por un supuesto no previsto durante la vigencia de esas leyes (sexto ejercicio inmediato anterior), el hecho de verificar si la comparación de registros y cuentas de utilidad fiscal neta es retroactiva, no traería mayor beneficio a las empresas, toda vez que dicha comparación forma parte del mecanismo para dar cumplimiento a la obligación de pago del diferido, por lo que al haberse declarado inconstitucional ésta, tal declaración trae como consecuencia que no se apliquen los mecanismos para darle cumplimiento.

En este sentido, resolvió que la comparación de registros y cuentas de utilidad fiscal neta es una parte del mecanismo para calcular el monto del impuesto diferido con motivo de la consolidación, en el sexto ejercicio inmediato anterior, obligación que resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley, por lo que hace al cálculo del impuesto diferido en los ejercicios de 1999 y 2009, al modificar derechos adquiridos y consecuencias de supuestos realizados bajo la vigencia de normas anteriores.

**D) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD, EN VIRTUD DEL CAMBIO DE TRATAMIENTO DE LOS CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN GENERADOS BAJO LAS NORMAS VIGENTES EN LOS EJERCICIOS DE 1999 A 2001**

Respecto a este concepto de violación, la Juez señaló que de conformidad con los artículos 57-F, fracción IV y 57-G, fracción V vigentes hasta 2001, los conceptos especiales de consolidación debían considerarse operaciones realizadas con terceros, en los casos de desincorporación de una sociedad controlada o desconsolidación del grupo, para sumar o restar su importe en el resultado fiscal consolidado del ejercicio anterior al que ocurriera cualquiera de los dos supuestos antes mencionados.

Indica que en la reforma que se hizo a la LISR de 2002, y específicamente en el artículo Segundo Transitorio, fracción XXXIII, se eliminaron los conceptos especiales de consolidación y se estableció que las operaciones realizadas como conceptos especiales de consolidación debía de reconocerse como efectuadas con terceros al 31 de diciembre de 2001, aunque también se estableció en dicha fracción, la opción de

reconocer sus efectos acorde a lo previsto en la normatividad vigente hasta 2001, hasta en tanto los bienes objeto de la operación no fueran enajenados a terceros. Para ejercer esa opción se sujetó a la presentación de un aviso ante la autoridad fiscal correspondiente, además de que se consideraran todas las operaciones que les dieron origen a tales conceptos.

Ahora bien, señala la Juez, que conforme al artículo Cuarto Transitorio, fracción IX, de la LISR vigente en 2010, para el pago del impuesto diferido en 2004 y anteriores, las sociedades controladoras que hayan ejercido la opción prevista en el artículo Segundo Transitorio, fracción XXXIII de la LISR vigente en 2002, deberán sumar o restar, los conceptos especiales de consolidación correspondiente a ejercicios fiscales anteriores a 2002, debiendo considerar las operaciones relativas a dichos conceptos como realizadas con terceros.

Conforme a lo anterior, la Juez consideró que el artículo Cuarto transitorio, fracción IX de la LISR vigente en 2010, desconoce que las operaciones reconocidas como conceptos especiales de consolidación, acontecieron bajo la vigencia de la normatividad aplicable en los ejercicios fiscales de 1999 a 2001, cuyos efectos fueron reconocidos en el artículo Segundo transitorio, fracción XXXIII, de la LISR vigente en 2002.

Por lo tanto, resolvió que si sociedad controladora debía considerar como efectuada con terceros las operaciones que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, sin que los bienes objeto de las operaciones se hayan enajenado a terceros ajenos al grupo ni la sociedad que las realizó se hayan desincorporado del grupo o ésta se haya desconsolidado; entonces la obligación introducida en la transición de la reforma vigente en 2010, era retroactiva en perjuicio de los contribuyentes, por lo tanto se transgrede el principio de irretroactividad previsto en el artículo 14 Constitucional.

Es importante mencionar que las consideraciones del juzgado para resolver este último concepto de violación, se apoyaron básicamente en una ejecutoria emitida por la SCJN al resolver el amparo en revisión 1227/2002, interpuesto por TMM, S.A. DE C.V., en el que se declaró la inconstitucionalidad del párrafo primero de la fracción XXXIII del artículo Segundo del Decreto por el que fue emitida la LISR vigente a partir del 1º de enero de 2002, por violar la garantía de irretroactividad establecida en el artículo 14 Constitucional.

Por las anteriores consideraciones, la Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, ha otorgado a diversos grupos que consolidan, el amparo en contra de los artículos 64, penúltimo párrafo, 70-A, 78 segundo párrafo y Cuarto Transitorio fracción VI, de la Ley del LISR, vigente a partir del 1º de enero de 2010, lo cual se hace extensiva a los artículos 71, 71-A, 78, párrafos tercero y cuarto así como el Cuarto Transitorio fracciones VII, VIII y IX del mismo ordenamiento legal, por contener los mecanismos para dar cumplimiento a la obligación contenida anteriormente.

## **EFFECTOS DEL AMPARO**

En la sentencia que se analiza, se concedió el amparo para el efecto de que la quejosa no calcule ni pague el impuesto diferido en los ejercicios de 1999 a 2009, en el supuesto incorporado a las normas declaradas inconstitucionales, es decir, conforme a las vigentes en 2010, ya que la obligación de pagar ese impuesto está sujeta a las normas anteriores que estaban vigentes cuando se actualizaron los conceptos que dan origen al diferimiento del pago del impuesto por estar dentro del régimen de consolidación fiscal. Y también se aclara, oportunamente, que la concesión del amparo no tiene el efecto de que la quejosa se sustraiga de su obligación de enterar el impuesto que hubiese diferido a partir de 2010.

Lo anterior quiere decir, y así lo explica la propia Juez, que la quejosa, únicamente, deberá pagar el impuesto diferido en el periodo de 1999 a 2009, con motivo de la consolidación, cuando se actualice alguno de los supuestos que para dar cumplimiento a la obligación de pago se preveían en las normas vigentes en los ejercicios en que se llevaron a cabo los actos que dieron origen al diferimiento del impuesto.

## **INOPERANCIA DE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN HECHOS VALER EN CONTRA DE LAS REFORMAS APLICABLES A PARTIR DE 2010 Y HACIA DELANTE POR VIOLACIONES A LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS**

Los argumentos sobre la violación a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias, fueron declarados inoperantes por parte de la Juez, al considerar que por tratarse de un régimen opcional, el contribuyente puede optar por permanecer en él o abandonarlo en cualquier momento (una vez transcurrido el periodo de 5 años obligatorios), incluso con la nueva reforma basta que se presente el aviso de desconsolidación, sin que esta decisión tenga que ser aprobada por la autoridad.

Asimismo, la Juez resolvió que quienes decidan continuar dentro del régimen lo hacen con pleno conocimiento de los términos y condiciones de las normas que lo regulan en el momento en que se actualiza el hecho. Por lo que si los contribuyentes estiman que se realizaron modificaciones al régimen de consolidación que contienen vicios de inconstitucionalidad, pueden optar por separarse del régimen, ya que se trata de un régimen especial de tributación.

En la sentencia, la Juez aclara que no es obstáculo para la anterior conclusión el que los contribuyentes manifiesten que en caso de optar por abandonar el régimen de consolidación se verán obligados a determinar y pagar el impuesto conforme a la mecánica del artículo 71 de la LISR, puesto de dicha obligación ya se contenía en el citado precepto mismo que no fue reformado, por lo que los contribuyentes ya conocían las consecuencias desde que ingresaron al régimen.

Las anteriores consideraciones se apoyaron en la tesis de jurisprudencia P/J.96/2001, sustentada por el Pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, de agosto de 2001, página 6, al pronunciarse sobre las reformas a dicho régimen vigente en el año de 1999, misma que se transcribe a continuación:

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

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

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

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

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

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

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

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

## COMENTARIOS

De la sentencia antes analizada, advertimos que los argumentos hechos valer por los quejosos, especialmente respecto a las violaciones a la garantía de irretroactividad de la ley, fueron correctamente abordados por la Juez Auxiliar, ya que dichas violaciones, a nuestro juicio resultan evidentes puesto que la reforma al régimen de consolidación, específicamente la que aborda el cálculo y entero del impuesto diferido respecto de ejercicios fiscales de 2004 y anteriores, claramente obra sobre hechos y consecuencias acontecidas bajo la vigencia de la ley anterior.

Es importante destacar que la Juez, al analizar los argumentos relativos a la violación al principio de irretroactividad, no soslayó el hecho de que el diseño de las normas reclamadas vigentes a partir de 2010, fueron creadas tomando en cuenta los criterios de la SCJN que se emitieron al resolver la inconstitucionalidad formulada en contra de la reforma al régimen de consolidación fiscal vigente a partir de 1999, en los que se dijo, que para analizar la violación a la garantía de irretroactividad de la ley se tomaba como punto base la autorización otorgada por la Autoridad a los contribuyentes para tributar en el régimen de consolidación fiscal, pues la reforma de 1999 sólo desconocía las condiciones o derechos que tenían los contribuyentes que se encontraran en el periodo obligatorio de 5 años y únicamente por el tiempo que faltara por transcurrir, ya que la autorización obligaba al contribuyente en ese régimen durante el lapso de 5 años e imponía a la autoridad a respetar las condiciones y beneficios del régimen por dicho periodo.

No obstante lo anterior, la Juez sí entró al estudio de los conceptos de violación antes analizados, independientemente de que los contribuyentes ya no se encontraran



tributando dentro del régimen obligatorio de cinco años, puesto que la ley vigente en 2010, regula situaciones de ejercicios ya acontecidos, a diferencia de la reforma de 1999 que regulaba situaciones a partir de su vigencia y en la cual, se insiste, sólo afectaba a los contribuyentes que se encontraran en el periodo obligatorio de 5 años.

Asimismo, es destacable que la Juez haya entrado al estudio de los argumentos hechos valer por los contribuyentes, independientemente de que el objetivo de la reforma al régimen de consolidación fiscal, según la exposición de motivos, tuviera como objetivo “incrementar su eficiencia recaudatoria”, pues dicha reforma, no puede estar al margen de la observancia de la garantía de irretroactividad prevista en el artículo 14 Constitucional.

Conforme a lo anterior, se considera apegado a derecho, pero sobre todo de una gran honestidad profesional y valentía política, el que la Juez, haya declarado la inconstitucionalidad de preceptos que imponen la obligación de pago de un impuesto “para cubrir una meta recaudatoria”, desconociendo las circunstancias legales que rigieron el régimen fiscal de consolidación de años anteriores, y en última instancia desconociendo garantías constitucionales elementales como lo es la de irretroactividad.

Por lo que respecta al análisis de los conceptos de violación de proporcionalidad y equidad que se hicieron valer en contra de las reformas vigentes a partir de 2010, es decir, las establecidas a la obligación de pago del impuesto diferido a partir de 2010, consideramos en estricta honestidad que los argumentos de la Juez también son correctos, ya que como se ha resuelto por la SCJN en innumerables casos, el Legislador tiene plena facultad para cambiar las bases de tributación de un ejercicio a otro e incluso violar principios de proporcionalidad y equidad si se trata de un régimen opcional el cual puede ser libremente abandonado por el contribuyente, siempre que dichas reformas no afecten derechos adquiridos o modifiquen supuestos que nacieron bajo la ley vigente en ejercicios anteriores a la reforma que se pretenda, como en el presente caso.

Aun cuando las sentencias emitidas constituyen precedentes favorables, las mismas seguramente serán recurridas por las autoridades responsables, por lo que será la SCJN, quien resuelva en definitiva la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la reforma al régimen de consolidación fiscal.