

ÍNDICE.

CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL LUNES 8 DE OCTUBRE DE 2012.

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN, DEBATE Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS.
1018/2010	<p>AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN promovido por ***** , contra actos de la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.</p> <p>(BAJO LA PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ)</p>	3 A42

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL PLENO

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL
LUNES 8 DE OCTUBRE DE 2012**

ASISTENCIA:

PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:

JUAN N. SILVA MEZA

SEÑORES MINISTROS:

**SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO
JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS
JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS
ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO
LUIS MARÍA AGUILAR MORALES
OLGA MARÍA SÁNCHEZ CORDERO
GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA**

AUSENTE: SEÑOR MINISTRO:

SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ.

(SE INICIÓ LA SESIÓN A LAS 11:45 HORAS)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión pública ordinaria correspondiente al día de hoy. Señor secretario, sírvase dar cuenta, por favor.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente. Se somete a su consideración el proyecto de acta de la sesión pública número ciento cinco ordinaria, celebrada el jueves cuatro de octubre del año en curso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señoras y señores Ministros, está a su consideración el acta con la que se ha dado cuenta. Si no hay alguna observación, consulto a ustedes si se aprueba en votación económica. **(VOTACIÓN FAVORABLE). ESTÁ APROBADA.**

Señor secretario, continuamos por favor.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente. Se somete a su consideración el proyecto relativo al

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
1018/2010. PROMOVIDO POR *****,
CONTRA ACTOS DE LA PRIMERA
SALA REGIONAL METROPOLITANA
DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA
FISCAL Y ADMINISTRATIVA.**

Bajo la ponencia del señor Ministro Cossío Díaz, y conforme a los puntos resolutivos que proponen:

PRIMERO. SE CONFIRMA LA SENTENCIA RECURRIDA.

SEGUNDO. LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE A *** , A EL ***** , Y A ***** , EN CONTRA DE LA AUTORIDAD Y EL ACTO PRECISADOS EN EL RESULTANDO SEGUNDO DE ESTA EJECUTORIA.**

NOTIFÍQUESE; "..."

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias señor secretario. Como una cuestión previa, señoras y señores Ministros —si ustedes me lo permiten— quiero solicitar a la Secretaría General que se realice una modificación en el orden de discusión de estos asuntos.

Recuerdo a ustedes, todos lo sabemos, que estamos iniciando la discusión de los asuntos que dieron motivo a la integración de una Comisión en tanto que tenían temas comunes: La reversión de pérdidas fiscales en consolidación fiscal; de esta suerte están listados para verse cinco proyectos de resolución que plantean esta problemática. El primero, con el que ha dado cuenta el señor secretario; sin embargo, en el asunto número 2 y en el asunto número 5, la autoridad responsable, es la Cuarta Sala Regional

Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Recuerdo a ustedes, señoras y señores Ministros que en estos asuntos donde es señalada como autoridad responsable esta Sala, uno de sus miembros con quien tengo parentesco por consanguinidad en segundo grado, integra precisamente esa Sala, y así lo he venido manifestando cuando se presenta esta circunstancia en la discusión de asuntos en Tribunal Pleno; de esta suerte, ha llevado a que ya se haya planteado de mi parte el estar in curso en causa legal de impedimento, lo cual efectivamente se ha calificado como tal por este Tribunal Pleno, y ha surtido efectos esa causa legal de impedimento, ahora lo recuerdo a ustedes y es la razón para no interrumpir la discusión, que se vieran en principio los asuntos 1, 3 y 4 y en seguida el que ahora es 5, y que el asunto número 2 quedara en el último lugar.

El señor secretario tomará cuenta de ello, e iniciaremos los tres primeros en su discusión, y ya en el momento de que estemos en el cuarto y quinto, solicitaré al señor Ministro Guillermo Ortiz Mayagoitia —Ministro Decano— se haga cargo de la Presidencia para efectos del debate y discusión. Dicho lo cual, doy la palabra al señor Ministro José Ramón Cossío Díaz, que es el ponente en este asunto. Señor Ministro.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Cómo no señor Presidente, señores Ministros, muchas gracias.

En primer lugar, quiero agradecer a los señores licenciados Samuel Martínez, Claudia Mendoza Polanco, Gabriel Regis y Jorge Jiménez, quienes integraron la Comisión a la que usted se refería señor Presidente, por el trabajo que hicieron a este respecto.

Quisiera presentar de manera muy breve el problema general, y cómo se han dado una serie de pasos para llegar a este momento, y si usted y el Tribunal Pleno estuvieran de acuerdo, ir llevando la discusión por considerando, creo que lo facilita más.

El primero de los amparos directos en revisión listados que integran el paquete de asuntos que presento a este Pleno, se promovió por un grupo de empresas que consolidan para efectos fiscales, impugnando los artículos 61, tercer párrafo, 68, fracción II, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y el artículo 3º, fracciones IV y V, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo, y establece subsidios para el empleo y la nivelación del ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación del primero de diciembre de dos mil cuatro, Decreto legislativo que reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco.

Los referidos numerales establecen, por una parte, cómo se obtiene la pérdida fiscal, la temporalidad para poder disminuirla, cuándo se pierde el derecho a disminuirla, la no transferibilidad de la misma, así como su tratamiento en el régimen de consolidación fiscal y el procedimiento de reversión de pérdidas, y por otra, la opción de los contribuyentes de acumular los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen mercancías, aunado a que deberán determinar el inventario acumulable a partir de la disminución, entre otros conceptos, de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, lo cual una vez realizado, ya no se podrá disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las quejas estiman que tales preceptos violan en su perjuicio los principios de seguridad jurídica, legalidad y retroactividad, esto sólo en el amparo de ***** , que en el Acuerdo que acabamos de tomar, se verá al final de la lista, proporcionalidad y equidad tributaria, a partir de la interpretación que el Tribunal Colegiado hizo de los mismos.

Así, me parece que la litis constitucional en estos recursos consiste en determinar si las razones formuladas por el Tribunal Colegiado son correctas para considerar inoperantes los conceptos de violación formulados por las quejas, y una vez determinado ello, proceder o no al análisis de los respectivos conceptos de violación.

Quisiera recordar, simplemente para llevar una bitácora de la discusión, que originalmente el primero de los asuntos que se analizan fue presentado en la Primera Sala para su resolución en la sesión del veinticinco de agosto de dos mil diez; sin embargo, se acordó por unanimidad de los Ministros de la Sala, su remisión al Pleno para su conocimiento en atención, como lo decía usted, a la temática planteada.

En sesión privada correspondiente al dieciséis de noviembre de ese mismo dos mil diez, el Pleno de este Tribunal, por unanimidad de votos acordó la creación de la Comisión 47, para analizar los amparos directos en revisión que resuelve la consulta, y al efecto designó al suscrito como encargado de supervisar los proyectos respectivos para conocimiento del Pleno.

Además, se determinó continuar solicitando a los Tribunales Colegiados la remisión de las demandas en las que se hayan

planteado el análisis de constitucionalidad de los artículos impugnados, con el objeto de que, de estimarse conveniente, el Pleno ejerciera su facultad de atracción.

Para tal fin, el Ministro Presidente -recuerdo a todos ustedes- hizo estos requerimientos, y con esto se integró el paquete del que hoy estamos hablando.

Esto, creo que sería suficiente, a mi juicio, señor Presidente, para introducir el tema y estaría en la posibilidad, si a usted le parece, de ir mencionando los distintos considerandos para efecto de su votación y discusión. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Muchas gracias señor Ministro ponente. Hecha la presentación por parte del señor Ministro que tuvo a su cargo la coordinación de esta Comisión, someto a su consideración en principio los temas procesales: El Considerando Primero. Competencia. El Segundo. La oportunidad. El tercero. La exclusión de un pronunciamiento en torno al escrito interpuesto por quien se ostenta como autoridad tercera perjudicada.

Les suplicaría, si en estos temas procesales hay algún comentario, indicarlo en este momento. Si no hay alguna manifestación, asumimos que no hay alguna observación.

En el Considerando Cuarto, donde se relata la problemática jurídica a resolver. En el Quinto. Las cuestiones necesarias para resolver este asunto. En el Sexto. La procedencia del recurso.

Estamos del Primero al Quinto. Si no hay alguna observación, consulto si se aprueban en forma económica. **(VOTACIÓN FAVORABLE). ESTÁN APROBADOS ESTOS CONTENIDOS.**

Estamos ahora en el tema de procedencia, en el Considerando Sexto. ¿No hay alguna observación? **(VOTACIÓN FAVORABLE)**. Vamos adelante.

Considerando Séptimo. Ya el relativo al estudio de fondo. Y aquí se hace el análisis de los agravios encaminados a demostrar que los planteamientos de inconstitucionalidad no resultan inoperantes. Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Muchas gracias, señor Presidente. Se analiza lo argumentado en el agravio segundo donde se señala que el a quo no debió considerar inoperantes los conceptos de violación, toda vez que las jurisprudencias sobre la constitucionalidad de regímenes optativos, no resultan aplicables al presente caso; se propone que dicho agravio resulta sustancialmente fundado, dado que los argumentos de constitucionalidad son planteados de manera dependiente a la interpretación que se haga de lo dispuesto por los artículos reclamados, lo que hace que los argumentos se analicen bajo una particular óptica relativa a las condiciones en las que se entendería que la quejosa ejerció las opciones que la Ley del Impuesto sobre la Renta le confiere, lo cual no permite la aplicación en automático de la jurisprudencia de este Alto Tribunal en materia de regímenes optativos. Se señala que el Alto Tribunal ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre las condiciones en las que aun tratándose de regímenes alternativos puede ser válido el estudio de los planteamientos de inconstitucionalidad cuando por su conducto el Legislador sólo en apariencia otorga un beneficio optativo, pero realmente está condicionando al ejercicio de dicha opción el reconocimiento de alguna circunstancia que le vendría a exigir en términos del artículo 31, fracción IV constitucional según se desprende de la

tesis jurisprudencial de la Primera Sala, 1ª J132/2007; la quejosa argumenta que las consecuencias propias de la elección que efectuó no incluyen que las autoridades hacendarias y la Sala Fiscal hacen derivar de las disposiciones que se tachan de inconstitucionales; así, no es simple y sencillamente que se reclame la inconstitucionalidad del régimen optativo por los efectos que jurídicamente le corresponden, inherentes al ejercicio de la opción establecida legamente, lo cual fue buscada y adoptada por el contribuyente, sino que los planteamientos de inconstitucionalidad dependen de la interpretación que se haga de los numerales que se combaten a través de los conceptos de violación. Creo que con esta breve exposición, señor Presidente, están señalados los elementos esenciales de este Considerando.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor Ministro Cossío. Está a su consideración señora y señores Ministros. Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias, señor Presidente. Yo quisiera manifestar que he estado en contra de todas maneras de los criterios que se han externado en relación con los regímenes optativos y en este caso con mayor razón estoy de acuerdo con lo expuesto en el proyecto del señor Ministro Cossío, porque aquí lo que nos está determinando es que no aplican esas tesis porque primero hay que interpretar el artículo para poder determinar si se da o no la posibilidad de su inconstitucionalidad, entonces yo de todas maneras estaría de acuerdo porque aun cuando no se hiciera esta explicación, yo he estado en contra del criterio mayoritario de que por ser optativo es un beneficio y con eso no importa que se analice o no su inconstitucionalidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señora Ministra Luna. Señor Ministro Franco.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Muy brevemente señor Presidente, para decir que también estoy de acuerdo con el planteamiento del proyecto, y que no choca ni con las del Pleno ni con algunas de la Segunda Sala, en que hemos votado a favor en materia de regímenes optativos. Consecuentemente, creo que el problema aquí está bien resuelto y que tiene características diferentes a los analizados en la Segunda Sala. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Franco. Si no hay algún comentario, vamos a tomar una votación señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Estoy de acuerdo.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: También.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Igual.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: De acuerdo.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO: A favor del proyecto en este punto.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: A favor del proyecto.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: También estoy a favor.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: A favor.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE SILVA MEZA: En el mismo sentido.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor de la propuesta contenida en este Considerando del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, vamos al Considerando Octavo.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Cómo no señor Presidente. En este Considerando Octavo que corre de las páginas cincuenta y seis a ciento quince, se efectúan algunas reflexiones en relación con el régimen de consolidación fiscal, y se exponen las principales características del mismo, así como las reformas que ha sufrido.

Se precisa el vínculo que existen entre el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y el artículo 61, así como con el artículo 3º, fracciones IV y V del Decreto vigente a partir del dos mil cinco que también están impugnados, y que hoy en día establece la forma en que se obtiene la pérdida fiscal. La determinación del costo de lo vendido, del inventario base y del inventario acumulable, y cuya reforma se sustentaron en simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y empatar las deducciones con la obtención de ingresos.

Asimismo, se señala que no obstante la Sala Fiscal realizó la interpretación de los preceptos combatidos –lo cual fue materia de estudio por parte del a quo– este Tribunal Pleno debe realizar ese examen, pues aun cuando se solicite la interpretación de diversas normas –lo que en principio constituye un problema de legalidad– no puede tener naturaleza de cosa juzgada cuando, como en la especie, para definir la constitucionalidad de

disposiciones es presupuesto necesario realizar dicha interpretación.

Posteriormente, el proyecto se avoca a fijar el alcance de los preceptos legales cuestionados y se emiten una serie de conclusiones en torno al régimen en análisis, a saber:

Primero. Las pérdidas fiscales se generan cuando las deducciones autorizadas son superiores a los ingresos acumulables.

Segundo. La pérdida fiscal generada en un ejercicio podrá ser disminuida hasta en un plazo de diez ejercicios posteriores en contra de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores hasta agotarlas.

Tercero. La utilidad fiscal sólo puede determinarse al finalizar un ejercicio fiscal.

Cuarto. Si dichas pérdidas no son disminuidas en el plazo señalado –pudiendo hacerlo– se perderá dicho derecho.

Quinto. En materia de consolidación fiscal, las pérdidas generadas por cualquiera de los integrantes del grupo podrán ser amortizadas en el mismo ejercicio en que se generan contra las utilidades de otro, ocasionando con ello el diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta, a diferencia de las empresas que no consolidan, que cuando menos se deben esperar un ejercicio para generar utilidades fiscales.

Sexto. Cada uno de los integrantes del grupo consolidado debe determinar su impuesto y presentar su declaración como si no hubieren consolidado.

Séptimo. A las pérdidas que en lo individual hubieran generado las empresas controladas les serán igualmente aplicables las reglas establecidas en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; esto es, respecto al caso que nos ocupa se deben aplicar contra las utilidades fiscales de ejercicios posteriores.

Octavo. En caso de que la pérdida fiscal sufrida por alguna empresa controlada se hubiere disminuido contra el inventario base, ello implicaría que la misma no se aplicó contra utilidades fiscales, y que por tanto, no se disminuyó conforme al artículo 61 señalado; de ahí que si en consolidación esas pérdidas fueron previamente utilizadas para determinar el resultado fiscal consolidado, la controladora deberá revertir las pérdidas en términos de la fracción II, del artículo 68, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Noveno. La acumulación de inventarios prevista en el artículo 3º del Decreto de Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como objeto principal deshacer los efectos de la deducción previamente efectuada respecto del inventario que se tenía al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Décimo. Al ejercer dicha opción, los contribuyentes debieron calcular su inventario acumulable.

Undécimo. Para determinar el inventario acumulable se debía restar del inventario base –entre otros conceptos– las pérdidas pendientes de disminuir en ejercicios anteriores.

Duodécimo. No es lo mismo la aplicación de las pérdidas, en términos del artículo 3º, fracción V, del Decreto de Reformas, que la disminución que refiere el artículo 61, ambos de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, puesto que en el primer caso se da en contra del inventario base, y en el segundo en contra de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores; conceptos que no son iguales desde luego.

Décimo Tercero. El disminuir las pérdidas en términos del citado artículo 3º del Decreto de Reformas impide que también se puedan disminuir en términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se establece también en el proyecto, que si una empresa controlada utilizó pérdidas fiscales para amortizar contra el inventario base, ello implica que las mismas no se amortizarán en términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues al haberse aplicado para determinar el inventario acumulable es evidente que no se emplearon para disminuir utilidades fiscales de ejercicios posteriores como expresamente señala esta disposición, lo cual incluso es confirmado por el citado artículo 3º del Decreto, por lo que si también fue utilizada para determinar el resultado fiscal consolidado, en términos del artículo 68, fracción II, primer párrafo, de la ley que nos ocupa, dicha pérdida debe ser revertida.

Se determina que si las sociedades controladas no disminuyen de su utilidad fiscal las pérdidas que generaron antes de dos mil cuatro, por haberlas disminuido de su inventario para efectos de determinar el inventario acumulable, en términos de la opción prevista en el artículo 3º, fracciones IV y V del Decreto; luego, las adquisiciones anteriores a dos mil cinco no pueden deducirse de la base gravable en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, pues cuando se compraron las mercancías se hizo la deducción y a partir de esa fecha se sustituyó el sistema de deducción por

adquisiciones por el costo de lo vendido, lo que se traduce en la posibilidad de deducir cuando se venden las mercancías.

Así, si las controladas no disminuyen sus pérdidas anteriores al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro en términos de lo establecido en el artículo 61 por la aplicación de la opción prevista en el artículo 3º del Decreto, acumulando dichas pérdidas al inventario, las cuales se aplican por la sociedad controladora a nivel consolidado, indudablemente surge la obligación de esta última de revertirlas pues el aludido numeral 3º del Decreto, impide que se disminuyan de acuerdo con el artículo 61 en comento.

Se concluye que el análisis relacionado de los artículos 61, 68, fracción III, y 3º fracciones IV y V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conducen a sostener que si las sociedades controladas pierden el derecho a amortizar sus pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61, por virtud de haberse acogido al beneficio que le otorgan el artículo 3º del Decreto, esta decisión debe reflejarse a nivel consolidado cuando la sociedad controladora utilice esas pérdidas, supuesto en el cual surge la obligación de revertirlas conforme a lo dispuesto en el artículo 68, fracción II.

Por tanto, debe sumarlas a la utilidad fiscal o restarlas de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se perdió el derecho a disminuirlas, en virtud de que como se había explicado con antelación, la obligación de revertir se da cuando no se hubieran podido disminuir las pérdidas por la sociedad que las generó o cuando ya se hubieran restado en un ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal a nivel consolidado.

Me parece señor Presidente, que con esta explicación tenemos los elementos para iniciar la discusión. Muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted señor Ministro ponente. Está a su consideración esta explicación que hace el señor Ministro Cossío respecto de la metodología que se elige en el proyecto para arribar a las conclusiones que presenta. Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor Presidente, entiendo que en este considerando nada más estamos hablando de cómo opera la consolidación en general, entonces aunque al final si ya se está refiriendo un poco al 68 y al 69, pero yo había entendido que esto prácticamente. Estamos en el considerando ocho, ¿verdad? Ya en cuanto a la interpretación de estos artículos yo sí tengo alguna diferencia, señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí, perdón, una inquietud simplemente como precisión, en el Considerando Octavo, precisamente decíamos la metodología que elige el proyecto en principio es determinar el contenido normativo de las normas impugnadas en un apartado, luego precisa la importancia de fijar una interpretación base, luego hace referencia al régimen de consolidación en general, su alcance, contenido, un recuento histórico y finalmente ya determinar el alcance de las normas combatidas en concreto.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Ahí es donde yo tengo alguna diferencia.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Correcto.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor Presidente, yo coincido en toda la metodología del proyecto del señor Ministro Cossío, sobre todo tomando en consideración que sí es importante primero que nada establecer la interpretación de estas normas porque de esta interpretación depende fundamentalmente el poder hacer el estudio de constitucionalidad para primero determinar si opera o no la reversión, si determinamos que no opera la reversión no tiene ningún caso analizar la constitucionalidad de los artículos porque justamente de lo que se están doliendo los quejosos es de que se les esté revirtiendo el cobro de este impuesto.

Yo quisiera manifestar por qué no coincido en su totalidad, sí en la primera parte, no en la conclusión, ya en la última parte de la interpretación que se hace de estos artículos 68, 61, y el Tercero Transitorio del Decreto que reformó y que estableció sobre todo el sistema de costo de lo vendido.

Lo que sucede es esto: Por principio de cuentas ***** lo que hace es una consulta para saber si debe o no adicionar a su utilidad fiscal consolidada las pérdidas fiscales que estaban pendientes de amortizar al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro por dos de sus sociedades controladas, y también si puede deducir de su pérdida fiscal consolidada las pérdidas fiscales que estaban pendientes de amortizar a la misma fecha por estas dos controladas.

La confirmación de lo anterior se formuló con apoyo en la opción a que se refiere la fracción IV del artículo Tercero Transitorio del Decreto que se publicó el primero de diciembre de dos mil cuatro en el Diario Oficial.

¿A qué obedeció todo esto? A un cambio de sistema en las deducciones.

Recordarán ustedes que hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el sistema de deducciones era respecto del momento en que se realizaban las compras, en ese momento uno adquiría la mercancía y en ese momento se podía deducir la mercancía adquirida; sin embargo, el sistema cambió a partir del primero de enero de dos mil cinco, a lo que se llama “costo de lo vendido”. Aquí el problema se dio porque la deducción del costo de lo vendido ya no tenía que hacerse en el momento en que se compraba, sino en el momento en que se vendía la mercancía, en ese momento se deducía el costo de lo vendido, entonces ¿Qué sucedió? Bueno, si nosotros pensamos en que este nuevo sistema opera a partir del primero de diciembre, pues no hay ningún problema de retroactividad ni mucho menos, porque se da del primero de diciembre en adelante.

El problema que se tenía era para aquellos inventarios que ya se encontraban deducidos al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, entonces, todos esos inventarios de mercancía que tenían todavía en su poder como inventarios, que no habían salido a la venta todavía, éstos ya se habían deducido conforme al sistema anterior en el momento en que se compraran. Pero el problema que pasaba era, que si al cambio de sistema, a partir de dos mil cinco, se podían deducir en el momento en que se comprara, pues iba a haber una doble deducción: se habían deducido en el momento de compra y se podía deducir nuevamente en dos mil cinco, en el momento en que se vendieran, el costo de lo vendido.

Entonces, en la reforma se establece el artículo Transitorio para darle justamente la posibilidad de entendimiento a este momento

de transición, y justo para darle entendimiento a esto, lo que se establecieron fueron dos opciones: Lo primero que se obligó en este Transitorio a todos los contribuyentes que estuvieran en este caso, era a realizar un inventario global; es decir, ¿qué es lo que tienen cerrado al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, qué es lo que tienes hasta este momento?

Entonces, teniendo ese inventario global, se establecieron dos opciones: Una que era a lo mejor muy sencilla, porque lo que se decía es: Si tú ya estableciste en el inventario global hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, cuál es el monto de tu inventario ya deducido, pero que no has sacado a la venta, lo cierto es que si a partir del primero de enero de dos mil cinco, opera el nuevo sistema, la idea es que todo lo que vendas –como se le dio el nombre– de “primeras ventas”, se va a entender como que ya se dedujo en el año anterior, y vamos a llegar hasta el tope de lo que implica tu inventario global, y a partir de ahí ya empiezas a deducir conforme al nuevo sistema, no me importa si la mercancía la adquiriste en dos mil cinco o en dos mil cuatro. Hay mercancías que son muy difíciles de poder entender cuándo se adquirieron; o sea, se ponen en los almacenes y no se sabe si fue del inventario deducido o del inventario nuevo, entonces, por esa razón se dijo: Si hay un inventario global, hay un monto de inventario global y éste lo agotas, y una vez agotado este inventario, entendemos que hasta aquí dedujiste el año pasado, y a partir de donde empiece prácticamente el haber agotado ese inventario, empieza la aplicación del nuevo sistema.

Ésta era una de las opciones; sin embargo, pues no todas las mercancías son tan vendibles o movibles fácilmente, y había algunas que a lo mejor se iban a ir muchos meses con posterioridad de venta, y entonces, la posibilidad de deducción iba a ser cada vez más lejana, y esto iba a entorpecer un poco el

efectivo que pudieran tener, sobre todo las empresas que se dedican a estas actividades, entonces, se estableció una segunda opción.

Esta segunda opción es la que ahora adoptaron las empresas quejasas ¿En qué consistía esta segunda opción? La segunda opción consistía en que ya tenían todas por orden del Transitorio, este inventario global para saber qué mercancías tenían hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, pero aquí se crea por ficción del artículo Tercero Transitorio, una figura diferente, que es el inventario acumulable. Entonces, dice: El inventario acumulable lo que establece es que debes de sumar todo lo que tienes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en existencia, pero le vas a disminuir todas las pérdidas fiscales que tengan de años anteriores; y cuando me refiero a años anteriores, son las pérdidas fiscales que se dan en consolidación en esa forma de que tienes diez años para poder amortizarlas; es decir, tú las vas subiendo como controlada a la controladora en el ejercicio correspondiente, y la controladora en todo caso las toma en consideración para su utilidad fiscal controlada, pero la controlada en un momento dado lo único que hace es restarlas de su contabilidad pero no las ha amortizado, tiene diez años para amortizarlas.

Ahora, si es que al año siguiente tiene utilidad, tiene la obligación de amortizarlas, pero si sigue sin utilidad no hay la obligación de amortizarlas hasta que se cumplan los diez años correspondientes.

Entonces, aquí lo que sucede es que en esta figura del inventario acumulable, lo que le dicen es cómo se integra el inventario acumulable, pues se integra de lo que tienes en existencia hasta dos mil cuatro y le disminuyes, le disminuyes las pérdidas fiscales

que hayas tenido en ejercicios anteriores y que las tenías guardadas, pendientes de ir las amortizando; estamos hablando ahorita exclusivamente de la contabilidad de la controlada.

Entonces, ahí se crea la figura del inventario acumulado, y aquí es donde tenemos una primera situación que trae esta opción: Disminuyes pérdidas fiscales de años anteriores. Y luego, dice: Qué va a pasar, ya tengo mi inventario acumulado, que lo obtuve del inventario anterior menos la disminución de pérdidas fiscales anteriores. Entonces dicen: Esto hay que sumarlo y aquí es donde tenemos una diferencia, ¿a dónde se suma este inventario acumulable? En el proyecto del señor Ministro Cossío se está diciendo que se suma al ingreso, que se acumula al ingreso. Yo digo no, lo que sucede es que esto se suma a la utilidad fiscal. ¿Por qué razón? El artículo Tercero Transitorio, en la parte que establece la opción que es a partir de la fracción IV –si no mal recuerdo–, en ningún momento nos está diciendo a qué parte la va a sumar, en la única parte que hace referencia a dónde vamos a sumar el inventario acumulable, es en el último párrafo de la fracción V de este artículo. Y en este último párrafo nos dice que se suma a la utilidad fiscal, que es precisamente cuando se está refiriendo a cómo se van a llevar a cabo los pagos provisionales, y nos dice: “Lo sumas a la utilidad fiscal y los divides entre doce para llevar a cabo los pagos provisionales”, pero en ninguna otra parte del artículo nos dice a dónde se van a sumar.

Sin embargo, se le da inteligencia en el proyecto de que esto debe de sumarse al ingreso acumulable, y aquí es donde tengo yo la diferencia con el proyecto, yo creo que de acuerdo al artículo transitorio que es el que establece la opción, la única referencia que nos da para saber a qué vamos a sumarlo, es precisamente esta parte del artículo al que me he referido, y éste dice que se suma a la utilidad fiscal. Entonces, una vez sumado a

la utilidad fiscal, lo que hace es aplicar en todo caso, disminuir las deducciones o lo que sea, y obtener ya el resultado fiscal que en un momento dado se espera y se aplica la tasa correspondiente para efectos de la controlada, ella termina prácticamente su contabilidad y determina si tiene que pagar impuesto o no tiene que pagar impuesto de acuerdo a las pérdidas o a las deducciones y a los ingresos que en un momento dado haya obtenido, pero ejerció la opción que estableció que tuviera un inventario acumulable al que le tiene que descontar las pérdidas fiscales de años anteriores.

Y luego, esto tiene que subirlo a la contabilidad de la controladora, al subirlo a la contabilidad de la controladora, esto lo hace desde luego de acuerdo a su participación accionaria como son todos los sistemas de regímenes de consolidación. La controladora lo que hace es sumar la utilidad fiscal de sus controladas y la suya, y obtiene su utilidad fiscal global, a la que le va a disminuir si es que las hay, las pérdidas fiscales tanto propias como de sus controladas, y obtiene de esta manera la utilidad fiscal o la pérdida fiscal consolidadas, llega a ese resultado último.

Si la controlada subió -y éste es el problema que se está planteando en este asunto- si la controlada subió a la controladora una utilidad fiscal disminuida por las pérdidas que ya había subido con anterioridad en el ejercicio correspondiente, lo que la autoridad hacendaria le dice al particular es que no puede volver a subir a disminuir las pérdidas fiscales porque ya las había disminuido con anterioridad. ¿Qué es lo que sucede? Si una controlada tiene una pérdida fiscal en un año y no tiene posibilidades de amortizarla porque en los subsecuentes todavía no tiene utilidades, ella la sube de todas maneras año con año como debe ser su contabilidad, la sube a la controladora, la

controladora las suma entre las pérdidas de sus controladas para su resultado, para su utilidad o para su pérdida fiscal correspondiente.

Entonces, lo que le dicen acá: Tú utilizaste las pérdidas fiscales en el momento en que utilizaste la opción del inventario acumulable, porque éste era inventario menos pérdidas fiscales de años anteriores, pero resulta que esas pérdidas fiscales de años anteriores ya las había subido a la controladora en el año que correspondía; entonces, ¿qué es lo que sucede ahora? que está subiendo dos veces la pérdida fiscal a la consolidación, y por esa razón tienes la obligación de aplicar los supuestos que se establecen en el artículo 68 del Código Fiscal y revertir el impuesto; es decir, ¿qué sucede para revertir el impuesto? Si tú subiste dos veces una pérdida fiscal lo que nos dice el artículo 61, es: Si te pasaste de los diez años que tenías para amortizar no puedes disminuir esa pérdida fiscal, si en un momento dado te fusionaste, tampoco puedes disminuir esa pérdida fiscal, o tuviste una utilidad y no la disminuíste; entonces, en estos tres supuestos tú no puedes disminuir esas pérdidas fiscales; entonces, lo que dice la autoridad hacendaria: Éste es un especie de un cuarto supuesto del artículo 61, porque aquí se te está dando la oportunidad, más bien, ya disminuíste la pérdida fiscal dos veces, la disminuíste en el año correspondiente y además la estás disminuyendo en este momento en el concepto de inventario acumulado; entonces, esto es una especie de cuarta opción, o un cuarto supuesto de lo que se establece en el artículo 61, y por tanto, tienes que revertir el impuesto; es decir, debes de pagarlo, ¿por qué razón? porque ya habías prácticamente ocupado esta situación en la contabilidad de la controlada.

Aquí es mi diferencia con el proyecto, porque yo considero que no, considero que en un momento dado el quejoso finalmente

está acudiendo a una opción que le dio la propia autoridad, a una opción sui generis diría yo, ¿por qué razón? porque sus inventarios ya estaban deducidos desde la ocasión anterior; entonces, ¿qué le dijo la autoridad fiscal? ¡Ah, no! para que podamos regularizar tu flujo de efectivo y todo, vas a traer tus inventarios ya deducidos y vamos a crear la figura del inventario acumulable, y para crear esta figura vas a traer las cantidades de tu inventario global hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y le disminuyes las pérdidas y esto lo sumas a la utilidad fiscal.

Entonces, dicen: Por esta razón como esas pérdidas ya se habían subido en el ejercicio que correspondía a la consolidación ya no las puedes volver a subir, pero yo digo: por qué no las va a poder subir si es la opción que le dio el Legislador en una ficción legal que se crea por un régimen de tránsito, en el que en realidad lo único que le están diciendo es: Vamos a establecer un ajuste en la figura del inventario acumulado ¿para qué? para que en un momento dado se establezca esta posibilidad de transición entre el régimen dos mil cuatro y el régimen de dos mil cinco, y lo trae como una situación totalmente sui generis en una norma de tránsito para regularizar exclusivamente el sistema de tránsito de la ley anterior a la ley nueva.

Entonces, ¿por qué un sistema que se está dando de tránsito en una norma de tránsito se pretende enfrentar al sistema normal de consolidación cuando en un momento dado, se dice: es que ya las disminuiste; no, no, yo no las disminuí en consolidación normal, las disminuí en un régimen optativo que tú me diste para crear una figura de ficción legal, y en esa forma disminuí mis pérdidas porque tú me las diste y la única diferencia es que ahora las amorticé de golpe, pero no quiere decir que en un momento dado yo tenga que revertir el pago, ¡no lo tengo que revertir!

porque lo estoy haciendo en función de la opción que tú me diste, no me digas ahora que la enfrente a una norma sustantiva cuando tú me diste esta opción en una norma de tránsito, en una situación que va desde mi punto de vista contra todos los supuestos de la contabilidad normal y adecuada, ¡contra toda! pero al final de cuentas así la establecieron; entonces, porque en una norma sui géneris, en una norma de tránsito, en una norma en la que se está estableciendo un supuesto distinto totalmente a lo que es el régimen de consolidación, exclusivamente para el paso de un régimen a otro y que se toman en cuenta esas pérdidas, ahora le decimos las reviertes, ¡no! pues si tú fuiste autoridad en tú artículo la que me dijo que trajera a colación las pérdidas fiscales para disminuirlas de un inventario que me estás trayendo a colación cuando ya pertenecía a una contabilidad anterior, a un año que yo ya había finiquitado, que era el de dos mil cuatro; entonces, me lo vuelves a traer a colación y me dices que lo utilice de esta manera, pero para efectos del régimen transitorio, no para efectos de consolidación, para efectos de consolidación sigue existiendo exactamente lo mismo; y además, otra de las cosas es que estamos en una regla de consolidación que en mi opinión es de aplicación totalmente estricta, totalmente estricta; entonces, vamos a crear un nuevo supuesto en el artículo 61 para decir: Ahora, tampoco pueden disminuirse las pérdidas fiscales en un supuesto diferente a los que establece el artículo 61, porque se le ocurrió a la autoridad responsable que este supuesto puede comprenderse dentro de un artículo que no lo contempla, que no lo contempla, cuando es la creación propia del sistema de tránsito, y que se está ocupando no para el sistema de consolidación, sino exclusivamente para darle operatividad del sistema anterior al sistema nuevo. Entonces, por estas razones, no coincido con la última parte del proyecto donde se dice que se suma al ingreso acumulable y que por esta razón hay la obligación de revertir, ¡no! creo que se suma a la utilidad

fiscal, de acuerdo a lo establecido por el propio artículo transitorio, y en esta virtud se está llevando a cabo un régimen establecido por la propia autoridad para efectos específicamente de tránsito, no para efectos de la consolidación, lo único que cambia en el efecto consolidable, es que ahora se disminuyó de golpe, se disminuyó de golpe en esta figura que se creó en el régimen transitorio, pero no es que en un momento dado se esté creando una situación irregular para el propio quejoso, ¡no! es el régimen que creó la propia autoridad; entonces, en mi opinión, no se puede revertir por esas dos razones: Primero, porque es un régimen de tránsito establecido por la propia autoridad y creado de manera ficticia por ella; y segundo, porque no es un supuesto establecido en el artículo 61, el artículo 61 nada más establece tres supuestos para la reversión y éste no está comprendido. Entonces, por estas razones, me apartaría en esta parte del proyecto señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias señora Ministra Luna Ramos. Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor Presidente.

Bueno, para mí es muy persuasiva la exposición que ha hecho la señora Ministra Luna Ramos, me quedan en seguimiento de lo que ha dicho, dos preguntas, ¡ojalá! esté a su alcance darnos opinión sobre las mismas. 1. Dice que la suma para efectos del inventario acumulado, se debe hacer a la utilidad fiscal y no a los ingresos como dice el proyecto, qué diferencia resultaría hacer esta suma a ingresos y no a utilidad fiscal, o cuál es la consecuencia de que la suma se haga en ingresos y cuál es la consecuencia de que se haga en utilidad fiscal. 2. Qué pasa si no hay utilidad fiscal, sino pérdidas, ¿se puede sumar a un resultado

de pérdida fiscal el inventario acumulable? Y luego dice la señora Ministra, estoy en contra de esta parte del proyecto, pero parece que esto es definitivo hacia otra solución distinta de la que presenta el proyecto.

Me queda también la duda, porque aquí se nos plantea en abstracto un ejercicio de interpretación con la única finalidad de entender el mecanismo de la consolidación fiscal y de este tema de las pérdidas reversibles, pero podemos hacer un ejercicio de legalidad, de interpretación como el que propone la señora Ministra cuando el tema de acá es inconstitucionalidad en el artículo 62 y otro; esto es lo que yo la verdad, si escucho algo sobre estos temas me interesará mucho, pero si no, sí quisiera reflexionar más sobre este discurso de la señora Ministra, porque resulta persuasivo, pero cambia toda la óptica del proyecto. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

Le voy a dar la palabra, en principio, al señor Ministro ponente, en tanto quiere hacer una aclaración y después le resultó cita a la señora Ministra y de hacer alguna consideración también, en lo particular, en relación con este último tema. Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Ministro Presidente.

Yo creo que la pregunta que hace el Ministro Ortiz es muy importante y sobre todo en la parte de las pérdidas.

Yo sigo creyendo que no es posible acumular a utilidad como lo plantea la señora Ministra.

La base de su planteamiento —y ella misma lo dice— es el último párrafo de la fracción V, para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte, etcétera, pero esto me parece que tiene una referencia exclusiva a pagos provisionales, creo que el asunto aquí es que sí se tiene que acumular, a sumar esto a ingresos acumulables para que opere el régimen general del artículo 10 en cuanto a ingresos acumulables menos deducciones autorizadas, nos daría la utilidad fiscal; yo creo que es sobre esa base que se tiene que hacer la suma y sigo creyendo que es por los ingresos.

La señora Ministra dice, y tiene razón, cuando se leen estos preceptos, sobre todo los artículos, el artículo tercero en sus distintas fracciones, no hay ninguna mención, pero yo no veo por qué se tendría que haber hecho eso una mención, si está apoyándose todo esto en el régimen general del artículo 10. Creo que esa es la diferencia, encontrar la expresión aislada “utilidad fiscal” pues me parece que genera una situación muy complicada precisamente en términos de lo que decía el Ministro Ortiz Mayagoitia, estamos partiendo, como es el caso de que hay utilidades, pero si no hay, contra qué se acumula. Creo que se tienen que hacer las operaciones ordinarias del 10 y me parece que esto es a lo que se refiere el artículo tercero, el último párrafo de la fracción V.

Ahora, por otro lado, el hecho de que sea esto un precepto transitorio pues es un sistema lo que se está haciendo y al final de cuentas eso es lo que se está tratando de exponer en este Considerando, la totalidad del propio sistema; yo no creo que se

pueda decir: Hay un régimen general de consolidación, pero el artículo transitorio genera, pues sí, sí genera una serie de excepciones, precisamente para hacer frente a la situación y a los cambios que se dieron por el régimen general entre dos mil cuatro y dos mil cinco, precisamente ahí es donde me parece, y no vería por qué no el artículo 10 es el que se tendría, repito, que estar utilizando en términos generales, y no darle un peso específico a la expresión “utilidad fiscal”, sólo para efectos de unos pagos de carácter provisional. Yo en ese sentido, señor Presidente, así de manera breve, para ir agilizando la discusión, trataría de plantear estas dos cuestiones, en relación a lo que decía el señor Ministro Ortiz Mayagoitia. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted señor Ministro Cossío.

Le voy a dar la palabra a la señora Ministra Luna Ramos, en relación con el cuestionamiento y luego un comentario.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, con mucho gusto.

Decía el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, primero, que cuál era la repercusión —o algo así— de que se sumara a la utilidad, o cuál era el efecto que se sumara a la utilidad fiscal y no a los ingresos; bueno, lo que sucede es que en el proyecto se está sumando a los ingresos, pero no hay ninguna disposición que así lo establezca, ninguna, sino que simplemente se están aplicando los conceptos globales de consolidación, pero en el artículo transitorio, en el Tercero Transitorio, sí hay disposición expresa que cuando se refiere al inventario acumulable sí habla de que se sume a la utilidad fiscal, es cierto que se está refiriendo a los

pagos provisionales, pero finalmente es la mecánica de pago del impuesto, y cuando menos aquí tenemos algo en una disposición legal, en lo otro no tenemos absolutamente nada. Dice: “Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago, además, en el ejercicio de dos mil cinco se acumulará mensualmente la doceava parte”. Ahora, cuando nosotros ya hablamos de una pérdida fiscal, estamos refiriéndonos al ejercicio final y, desde el momento en que vamos a empezar a aplicar el régimen transitorio, ni siquiera sabemos si tenemos o no pérdidas, ni siquiera lo sabemos; por eso estamos hablando de las pérdidas anteriores que están conformando exclusivamente el concepto de inventario acumulado, pero para efectos de régimen de transición, que es la figura que crea de manera ficticia la autoridad para cambiar de un régimen a otro; entonces dice: Bueno, pues tráete el inventario y disminúyete las pérdidas de años anteriores, pero para efectos exclusivamente de lo que es la figura del inventario acumulado, entonces se dice: Este inventario acumulado a dónde lo vamos a sumar o a restar, pues el artículo no nos dice nada, la única referencia que nos da el artículo es precisamente la de los pagos provisionales y para el cálculo de estos, no remite al ingreso, remite precisamente a la utilidad fiscal, o sea, es el propio sistema de tránsito el que nos está dando la idea de a dónde lo debemos sumar. Ahora, si hay pérdidas o si hay utilidades, pues opera en la misma forma. Si hay pérdidas, pues simplemente se restará y si hay utilidades, se sumará, pero el problema no trasciende si en un momento dado tiene o no utilidades, sino simple y sencillamente, porque aun teniendo que sumarlo a las pérdidas, lo único que va a hacer es tener la posibilidad de disminuir esas pérdidas, o más bien restar a esas pérdidas la

posibilidad de disminución hasta que tenga utilidades, pero ahí paga cero impuesto; lo único que hace es disminuir esa suma o aumentarla, según se trate de pérdida o de utilidad, pero ahí lo está mandando de manera expresa el artículo. En el otro caso no tenemos ningún apoyo legal que nos diga que necesariamente debemos aumentarlo al ingreso, simplemente se dice: es lógico, es normal. Pero si partimos de una lógica, el artículo Tercero Transitorio –contablemente hablando– no tiene ninguna lógica, ninguna. Entonces, está prácticamente rompiendo con muchos principios de lógica contable, entonces, pues por eso yo digo: Estémonos al sistema que está estableciendo el propio artículo, porque tratándose de una norma de tránsito, queremos ajustarla a las normas de la consolidación sustantivas, cuando se trata de una norma de tránsito que está dando específicamente reglas para cómo vamos a manejar el inventario anterior al del otro año.

Entonces, por esa razón, en mi opinión, sí se debe de agregar a la utilidad fiscal, como lo dice el propio artículo Transitorio. En el otro caso no tenemos apoyo legal.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias señora Ministra. Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Muy brevemente señor Presidente. Es que si fuera así el sistema, el problema en el que nos metemos es que prácticamente en el artículo Tercero Transitorio se tendría que reproducir la totalidad del sistema fiscal. Yo creo que esto no puede ser. Está usando la expresión “utilidad fiscal”, respecto exclusivamente de pagos provisionales, entonces, cuál es la otra situación, que el Tercero trajera el artículo 10 y lo transcribiera, etcétera. Yo creo que sí, es un régimen transitorio y en eso coincido plenamente con la señora Ministra, pero para efectos de describir un régimen transitorio –

insisto— tendríamos que insertar en él la totalidad de las disposiciones o simple y sencillamente se entiende que en todo lo no previsto opera un sistema ordinario. Y el sistema ordinario es la utilidad fiscal: Son los ingresos acumulables menos las deducciones. ¿A dónde se acumula esto en términos del 10? esa es mi única pregunta. O ¿es tan excepcional el sistema del artículo Tercero, que para estos efectos anula lo dispuesto en el sistema ordinario de cálculo? Esta es la única cuestión, porque insisto, si este fuera el caso, pues también hay muchas otras cosas que no tuvo el Legislador conciencia de haberlas traído al artículo Tercero Transitorio, pues sería un artículo prácticamente ómnibus, en el sentido de que tendría que estar ahí prácticamente reproducido todo el sistema fiscal.

Creo que en donde no se pone expresamente una modalidad opera la modalidad general y la modalidad general es la que es eso, general y está prevista en otros ordenamientos y esto genera un sistema.

Darle tan fuerte apoyo a una expresión “utilidad fiscal” tomada de una fracción específica para hacer operaciones específicas y suponer que respecto de eso se tiene que dar la suma, sí lo encuentro contrario a un sistema. Ahora, que pasan cosas contables, pues sí, sí pasan cosas contables, también lo entiendo, puede ser muy desafortunado, pero por qué de una ruptura en algunos elementos contables se va a generar una respuesta que es contraria a la lógica jurídica general, de donde se llevan a cabo estas acumulaciones.

Señor Presidente, habiendo escuchado con mucha atención a la señora Ministra, siendo muy interesante su opinión, de verdad, no puedo darle un peso tan excepcional a una expresión aislada para hacer operaciones específicas, en una fracción aislada,

cuando hay un sistema general que sostiene prácticamente toda esta consideración.

En ese sentido, sostendría el proyecto y claro, como siempre da la oportunidad para que se haga una interpretación mucho más acuciosa de lo dispuesto en ese último párrafo de la fracción V, para decir que esto opera en una condición restrictiva y particular y no puede tener el alcance de ir en contra de la totalidad del sistema. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted señor Ministro Cossío Díaz.

Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Señor Presidente, quisiera pedirles de favor si me permiten leerles una nota que a lo mejor es mucho más explicativa de lo que yo les hubiera podido decir, dice: El inventario acumulable no es otra cosa que una utilidad fiscal ficticia, obtenida para los efectos de ejercer la opción referida, pero una ganancia irreal a la cual se restaron las pérdidas que se encontraban pendientes de amortizar en el ejercicio de dos mil cinco, con la suma de esa utilidad fiscal ficticia, inventario acumulable, los contribuyentes pudieron deducir las adquisiciones anteriores a dos mil cinco, de acuerdo con el sistema de costo de lo vendido, porque prácticamente revirtieron la deducción que habían hecho cuando adquirieron tales bienes, época en la cual regía el sistema de deducción de compras; empero, si bien es cierto, que las controladas que ejercieron la opción en dos mil cinco, subieron a la controladora utilidades ficticias; es decir, el monto del inventario acumulable — porque ése ya estaba deducido desde antes— esta suma no reflejó por completo el inventario base, toda vez que fue

disminuida con un monto de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, lo cual impidió que la controladora revirtiera las deducciones que en su momento había de las pérdidas pendientes de disminuir.

Consecuentemente, desde el punto de vista económico, efectivamente se realizó una doble deducción de las mismas pérdidas; sin embargo, por tratarse de un régimen transitorio diseñado por el propio Legislador, con las consecuencias que el mismo fijó, el intérprete no puede ampliar ni restringir los efectos del sistema que la propia ley expresamente dispuso; sobre todo, porque las normas fiscales que impongan cargas fiscales, son de aplicación estricta.

En efecto, aunque es verdad que desde el punto de vista teórico, la consolidación fiscal no debe tener una incidencia tributaria mayor, ni tampoco menor a las que les hubiera correspondido a las empresas, al haberse estructurado mediante una sola persona, en la especie se advierte, que la literalidad de las normas aplicables sustantivas y transitorias, impiden aplicar la figura de la reversión de pérdidas fiscales porque formalmente se surtieron los presupuestos para disminuir las pérdidas pendientes de amortizar, sin consecuencias para las controladoras, ya que dentro del régimen transitorio nada se dijo para conjurar la posibilidad de una doble deducción, lo que debe entenderse que se trata de un régimen de beneficio con el propósito de facilitar la recaudación.

No debe perderse de vista, que el ejercicio de la opción desafía diversos principios de contabilidad, tales como suponer —de entrada— que en las pérdidas fiscales que disminuyen el inventario base, provienen necesariamente de la adquisición de mercancías, pues eso no es así, es ficticio, cuando lo cierto es

que dichas pérdidas pueden tener su origen en inversiones, en equipo, en inmuebles, en maquinaria, en muchísimas cosas, así como en el pago de cuotas del IMSS, conceptos todos ellos deducibles que nada tienen que ver con la adquisición de inventarios.

Asimismo, es un principio contable que para obtener la utilidad fiscal debe disminuirse —del ingreso acumulable— las deducciones autorizadas, entre las cuales se encuentra el costo, pero en el caso concreto, ni siquiera hubo ingreso porque las mercancías inventariadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, aún no se habían vendido, no hay ingresos, y por lógica consecuencia, menos aún hubo efectivamente alguna utilidad y no obstante ello, el Legislador consideró que la base acumulable resultante de disminuir de las pérdidas fiscales al inventario base, debía adicionarse a la autoridad fiscal, o sea, está en contra de todo lo que normalmente se dice; simplemente está creando una ficción.

Tampoco es un hecho inédito que las pérdidas fiscales se disminuyen antes de que empiece el ejercicio, sin saber siquiera si habrá o no utilidad fiscal, ya que esta última sólo se aprecia una vez que concluyó el año, y aquí se está previendo desde el principio.

Todo lo anterior hace patente que el ejercicio de la opción fue una medida transitoria, extraordinaria, cuyos efectos no cabe ampliarlos respecto de otras normas sustantivas, porque su propia construcción no respeta principios básicos de contabilidad sin que por ello resulte inconstitucional, ya que es evidente que tuvo el propósito de propiciar que los contribuyentes aplicaran el costo de lo vendido desde el inicio del ejercicio fiscal de dos mil

cinco, y para ello tuvo que establecer medidas que por su excepcionalidad deben considerarse de aplicación estricta.

Lo ordinario hubiera sido que los contribuyentes durante dos mil cinco y ejercicios posteriores, tuvieran que aplicar selectivamente el costo de lo vendido sólo respecto de mercancías adquiridas a partir de ese año, pero el Legislador les ofreció una alternativa extraordinaria que disolviera los efectos del sistema anterior en lo posible y permitiera aplicar exclusivamente el costo de lo vendido, indistintamente la salida de todo tipo de inventarios porque incluso quienes no ejercieran la opción, también deberían facilitar el cálculo de la recaudación bajo la ficción de que el valor de su inventario previo a dos mil cinco sería lo primero que se enajenara, es el otro caso; que se enajenara en ese ejercicio aunque en realidad no fuera así, sino que se trataba de mercancías adquiridas durante el nuevo ejercicio.

En conclusión, en la especie no es posible aplicar los principios teóricos de la consolidación fiscal porque sería tanto como añadir a reglas excepcionales consecuencias ordinarias, cuya naturaleza sustantiva y permanente es incompatible con una norma transitoria de excepción, y por tanto, de aplicación estricta en términos del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación y del artículo 11 del Código Civil Federal, que establece: (no se los voy a leer). No se desconoce que en materia tributaria el principio de estricto derecho admite que se haga uso de distintos métodos de interpretación, pero precisamente acudiendo al principio que reza: Que las normas que establezcan excepciones son de aplicación estricta; considero que debe privilegiarse esta regla porque la disposición transitoria que se cuestiona contiene normas totalmente incompatibles con el sistema ordinario conforme al cual se determina el impuesto sobre la renta, ya que la ley estableció una modalidad absolutamente excepcional para

la transición del sistema del costo de lo vendido, por lo que no es válido ampliar su alcance a situaciones previstas por el Legislador, y que en todo caso, debió prever dentro de la mecánica de la propia norma de tránsito, en aras de garantizar la seguridad jurídica, y se transcriben algunas tesis de interpretación, pero no solo eso, aunado a lo que les acabo de leer, esto implicaría el establecer la reversión, el adicionar un supuesto más al artículo 61, que sólo establece tres, para el hecho de que se lleve a cabo la reversión del impuesto, que son: Cuando se le haya pasado los diez años; cuando haya fusión, o cuando teniendo utilidades no haya amortizado la pérdida; son los únicos tres supuestos que establece el artículo 61 para la reversión.

Aquí estaríamos agregando un supuesto más que la ley no contempla en un sistema totalmente de excepción y totalmente contrario a las reglas convencionales de contabilidad, pero que se justifica en función de darle viabilidad al régimen transitorio de un sistema a otro, por eso —en mi opinión— entendiéndolo así, no hay ningún problema, bueno, más bien sí hay una problema de constitucionalidad; no hay problema de constitucionalidad, pero se interpreta en el sentido de que no opera la reversión. Esa sería la propuesta señor Presidente; de mi parte, yo con mucho gusto me aparto del proyecto y simplemente lo anunciaría como un voto particular.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Claro que sí señora Ministra. Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Bueno, no es fácil de inteligir todo esto; desde luego, la defensa que ha hecho el señor Ministro Cossío, también es muy persuasiva; es decir, hay una mecánica normal para el cálculo del impuesto sobre la renta, y

esto se da en el momento de calcular utilidades, no antes; luego viene la determinación de pérdidas o utilidades, no todo ejercicio fiscal concluye con utilidades, y el tercer concepto, es el resultado fiscal, que puede ser en otro sentido, pero son dos argumentos de la señora Ministra: Uno, que el Tercero Transitorio habla de utilidades. La aclaración que nos hace el señor Ministro sí habla de utilidades, pero expresamente las refiere a pagos provisionales, y si vamos al capítulo de pagos provisionales, estos siempre están relacionados con la utilidad del ejercicio anterior; para pagos provisionales, nunca se va a poder acudir a ingresos, sino necesariamente a utilidades.

El otro argumento de la señora Ministra Luna Ramos es: El artículo 61 solamente da tres hipótesis, y la interpretación de las autoridades responsables, que es finalmente la que acoge el proyecto, lleva a generar un cuarto caso para la reversión de la pérdida; que no está determinado tampoco en el régimen transitorio.

En la óptica de la señora Ministra Luna Ramos, este régimen transitorio es: Olvídate de la consolidación. Aquí estamos ya en un caso excepcional que permite finiquitar el régimen anterior de compras por el nuevo régimen de costo de lo vendido, y la mejor manera, la más clara, la más inteligible es ésta que propone la Ministra. Desde luego, pero yo no sé cuál sea el efecto económico de aceptar esta postura.

Por lo vasto del proyecto, aunque sigamos discutiendo el tema, doy por sentado que no habrá decisión esta mañana, y rogaría a la Ministra que nos reparta su documento para poderlo analizar con más calma, no quiero pedir que se suspenda la discusión, hay muchas opiniones por escuchar, y finalmente este es un considerando informativo que tiene la finalidad de que

entendamos el funcionamiento, porque a mí me sigue todavía estorbando procesalmente cómo proponer un tema de legalidad que es la interpretación cuando estamos en constitucionalidad, y el debate de legalidad ya lo llevó a cabo el Tribunal Colegiado.

Sé que para juzgar la constitucionalidad de la ley, la Corte tiene potestad de hacer su propia interpretación, pero no es esa la propuesta del proyecto, probablemente la de la señora Ministra Luna Ramos iría por ahí; en primer lugar, para poder decidir si estos preceptos son o no constitucionales, tengo que hacer mi propia interpretación, y si con la propia interpretación de la Suprema Corte se derrumba la decisión del Tribunal Colegiado y de la Sala Fiscal correspondiente, esto bastaría para otorgar el amparo, pero entonces, la objeción es exactamente en la línea de flotación del proyecto, vamos, cambia el sentido del proyecto.

Mi petición señor Presidente, señora Ministra es que se reparta el documento de la señora Ministra para poderlo analizar con más cuidado hoy en la tarde, y la otra es que esto no de pie a suspender la sesión, que sigamos con el proyecto, dejando encorchetado este aspecto. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted señor Ministro Ortiz Mayagoitia. Efectivamente, y los tiempos son propicios, tenemos la sesión privada del lunes. Estamos a unos minutos de levantar esta sesión pública para ir a la privada con los temas previamente repartidos.

Es propicio para el efecto de que la señora Ministra nos haga ese favor. En tanto que el comentario que había anunciado iba a hacer, es que estamos en un tránsito muy difícil, en tanto que los argumentos que se dan, ahorita lo sugería el Ministro Ortiz Mayagoitia, entrando a temas de inconstitucionalidad eventual de

la sentencia, mas no la inconstitucionalidad de las normas, o sea, los argumentos en el tema de legalidad sí están muy asociados pero por ahí puede presentarse, una situación que nos la va a aclarar precisamente el leer con detenimiento las posiciones que se han argumentado. Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias, señor Presidente. Sí, en función del Considerando que se está analizando en este momento donde el señor Ministro Cossío está determinando cuál es la mecánica de todo esto y la interpretación que le da. Y él lo justifica muy bien en el proyecto, porque trae a colación todas aquellas tesis que tenemos, en el sentido de que podemos interpretar una cuestión de legalidad cuando de ésta depende el problema de constitucionalidad, o sea, cómo lo interpreta la autoridad responsable, cómo lo interpreta la Secretaría de Hacienda, cómo lo interpreta el Tribunal Colegiado, y sobre esa línea de interpretación realmente resulta o no inconstitucional.

Ahora, la forma en que está interpretado por el Tribunal Colegiado de la que yo difiero, sí es constitucional, pero sí se entiende de esta forma la interpretación, y que por tanto, no da lugar a la reversión del impuesto. Entonces, ahí ya no hay afectación porque no le obligan al pago del impuesto con posterioridad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien. Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Muy brevemente, señor Presidente. Este tema, el estudio de legalidad ya lo votamos en el Considerando Sexto el día de hoy, páginas treinta y seis a treinta y ocho, y justamente lo que se proponía, es: tenemos que entrar a determinar –como llamamos aquí– la mecánica para sobre eso poder hacer un planteamiento de constitucionalidad. Creo que

este asunto que es importante ya está planteado y está votado. Entonces, creo que sobre esa base es que pudiéramos retomar el día de mañana la discusión del artículo 8°. Simplemente para que se lleven esta reflexión. La nota que plantea la señora Ministra sin duda es muy interesante, pero a mí hay una parte de la nota que me preocupa muchísimo, y es: ¿que está pretendiéndose –en la nota– que el artículo 3° genera un sistema por sí mismo, o debe generar un sistema por sí mismo en su totalidad?

Yo no creo que esto pueda ser así, un artículo transitorio genera condiciones transitorias respecto de un sistema general, porque si no –insisto– sería tanto como suponer, así un poco en ciencia ficción, que el artículo 3° debería tener la capacidad de retomar la totalidad del universo fiscal para generar todas y sus peculiares excepciones, y lo que no estuviera en un régimen transitorio, no formaría parte del derecho ordinario.

Creo que lo extraordinario es lo extraordinario, y lo demás, se siguen aplicando normas y disposiciones transitorias, uno. Y dos, si el legislador calificó específicamente una disposición y utilizó la cuestión de la utilidad para una modalidad específica de pagos, que son los provisionales, en el resto del modelo siguen utilizándose las categorías generales, y éste me parece que es un asunto básico.

No creo que se pueda llevar un argumento, si lo transitorio genera condiciones excepcionales, la pregunta es ¿por qué? Lo transitorio opera dentro de lo ordinario, creo que hay que diferenciar entre transitorio y extraordinario, son dos categorías completamente diferentes. Lo transitorio opera sobre lo ordinario, lo que tenemos es un precepto transitorio, no un precepto

extraordinario, claro, se puede siempre decir que esta es la condición.

Ahora, hacer tanta alusión a un régimen ficticio, pues creo que si hay una materia donde hay una gran cantidad de cuestiones que se construyen a partir de ficciones, es el derecho. No veo dónde esté lo extraordinario –insisto– en este sentido. Mi única cuestión así para que se lo lleven también a reflexión, no voy a repartir ninguna nota, simplemente es por qué un régimen transitorio tendría que generar por sí y para sí un régimen extraordinario. Son dos conceptos completamente diferentes, creo que lo transitorio opera sobre lo ordinario en todo aquello en que no se haya determinado diferente en un régimen transitorio.

Entonces, yo, en ese sentido, simplemente insisto. Como no voy a repartir nota, quería hacer este último argumento para sostener.

Y tiene razón lo que dice el señor Ministro Ortiz Mayagoitia: De aceptarse la posición de la señora Ministra Luna Ramos, esto llevaría al otorgamiento del amparo; entonces, sí es una cuestión que debemos tomar con todo cuidado para definirlo el día de mañana. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted señor Ministro Cossío. Voy a levantar pues la sesión pública ordinaria, convocarlos a la privada que tendrá lugar después de un receso; y en este lugar, a la hora de costumbre, continuaremos con la discusión de este asunto el día de mañana. Se levanta la sesión.

(SE LEVANTÓ LA SESIÓN A LAS 13:05 HORAS)

“En términos de lo determinado por el Pleno de la Suprema Corte en su sesión del veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se

suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.