

**AMPARO EN REVISIÓN 138/2017.
QUEJOSA Y RECURRENTE: *****
RECURRENTE ADHESIVO: PRESIDENTE DE
LA REPÚBLICA.**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA

COTEJÓ

**SECRETARIO: JUSTINO BARBOSA PORTILLO
FANUEL MARTÍNEZ LÓPEZ**

COLABORADOR: RODRIGO ARTURO CUEVAS Y MEDINA

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al, emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 138/2017, promovido en contra del fallo dictado el veinticinco de febrero dos mil dieciséis, por el titular del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en la Ciudad de México, en el juicio de amparo indirecto ***** (cuaderno de origen *****).

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consiste en determinar si el “*Esquema de Salida de la Consolidación Fiscal*”, contenido en el artículo Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, transgrede los derechos fundamentales de irretroactividad de la ley, confianza legítima, legalidad tributaria y seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributaria, de propiedad, a un desarrollo integral, y al fomento del crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, contenidos en los artículos 1º, 13, 14, 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 21 y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 29, 32, 33 y 44 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

I. ANTECEDENTES

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

1. La quejosa es una sociedad constituida conforme a las leyes mexicanas y cuenta con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado como controladora, conjuntamente con sus sociedades controladas (oficio ***** de veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno¹, en relación con el testimonio notarial ***** , de ocho de diciembre de dos mil tres²), lo cual ha hecho desde el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y uno, hasta el de dos mil trece, habiendo transcurrido más de cinco ejercicios fiscales desde que se tomó la opción respectiva.
2. El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta; y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo; a través del cual se eliminó el régimen de consolidación fiscal en el cual venía tributando la quejosa y se regula el esquema de desconsolidación forzosa, con lo cual se obliga a la sociedad controladora a pagar el impuesto diferido que se tenga al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, lo cual estima inconstitucional.

II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

3. **Demanda de amparo indirecto.** Por escrito presentado el trece de febrero de dos mil catorce³, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, con residencia en el Distrito Federal, ***** , por conducto de su representante legal, solicitó el amparo y protección de la justicia federal, en contra de las siguientes autoridades y por los actos que a continuación se indican:

¹ Cuaderno del juicio de amparo indirecto ***** , fojas 201 a 204.

² *Ibidem*, fojas 154 a 174.

³ *Ibidem*, fojas 2 a 153.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Autoridades responsables:

- La Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.
- La Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
- El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

Actos reclamados:

- Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta; y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece; en específico, el **artículo Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.**

Por estar vinculados con las anteriores disposiciones, la quejosa reclama los siguientes preceptos:

- Artículo 22, fracción II, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.
- Artículos 68, fracción I, incisos b) y e), 70-A, 71, 71-A, 78, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece;
- Artículo Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el siete de diciembre de dos mil nueve;
- Artículo Tercero, fracción III, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de octubre de dos mil siete;

- Artículo Segundo, fracción XXXIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos;
- Artículos 57-F, fracción I, 57-G, fracciones I y II, y 57-J, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno;

Por último, la quejosa reclama los decretos que dieron origen a los citados preceptos y sus reformas:

- Decreto por el que se publica la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno;
- Decreto por el que se publica la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos.
- Decreto por el que se publica la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.
- Decreto por el que se publica la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.
- Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, publicado en el Diario Oficial de la Federación en esa fecha.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- Decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el primero de diciembre de dos mil cuatro.
 - Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el primero de octubre de dos mil siete.
 - Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el primero de abril de mil novecientos noventa y cinco; publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de diciembre de dos mil nueve.
4. La quejosa señaló como derechos fundamentales violados en su perjuicio, los contenidos en los artículos 1º, 13, 14, 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los contenidos en los artículos 21 y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 2 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, y 29, 32, 33 y 44 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.
5. Por razón de turno, correspondió conocer al Juez Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien, por auto de diecisiete de febrero de dos mil catorce, admitió la demanda a trámite, registrándola bajo el número de expediente *****.⁴ En ese mismo

⁴ *Ibíd*em, foja 208 a 211.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

proveído, se solicitaron los informes justificados a las autoridades responsables, se dio la intervención que corresponde al agente del Ministerio Público de la Federación adscrito y se citó a la audiencia constitucional, misma que se llevó a cabo el veintiséis de enero de dos mil quince.

6. Mediante acuerdo de nueve de junio de dos mil quince, el referido juzgador federal ordenó remitir el asunto al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en la Ciudad de México, a fin de que pronunciara la sentencia correspondiente.
7. **Sentencia del Juez de Distrito.** Recibido el expediente en el juzgado de distrito auxiliar mencionado, quedó registrado con el número *****. El veinticinco de febrero de dos mil dieciséis, el titular del Juzgado Auxiliar dictó sentencia⁵ en la **sobreseyó** en el juicio en una parte y en otra **negó** el amparo solicitado por la quejosa, hecho lo cual, devolvió el asunto al juzgado de origen.
8. **Recurso de revisión.** Inconforme con esta resolución, la autorizada de la quejosa interpuso recurso de revisión, el cual se tuvo por interpuesto mediante acuerdo de ocho de abril de dos mil dieciséis, en el que una vez integrado el expediente, la titular del Juzgado Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, ordenó remitir el asunto al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno, para la sustanciación del referido recurso.
9. Recibido el asunto en el Decimoctavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, su Presidente, mediante acuerdo de seis de mayo de dos mil dieciséis, ordenó registrarlo con el número ***** y lo admitió a trámite.⁶

⁵ *Ibidem*, fojas 932 a 1003.

⁶ Toca ***** , fojas 58 a vuelta.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

10. **Revisión adhesiva.** Posteriormente, la Directora General de Amparos contra Actos Administrativos, en ausencia del Director General de Amparos Contra Leyes y en suplencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, quien actúa en representación del Presidente de la República, interpuso recurso de revisión adhesiva,⁷ el cual fue admitido a trámite mediante acuerdo de veinte de mayo de dos mil dieciséis.
11. **Sentencia del Tribunal Colegiado.** En sesión correspondiente al veintiséis de enero de dos mil diecisiete, el Decimoctavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dictó sentencia,⁸ en la cual, en la materia de su competencia, determinó revocar la sentencia recurrida y carecer de competencia legal para conocer del tema de constitucionalidad respecto del artículo Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, por lo que ordenó remitirlo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
12. **Trámite ante este Alto Tribunal.** Recibidos los autos en este Alto Tribunal, su Presidente, por auto de veintiuno de febrero de dos mil diecisiete,⁹ ordenó registrar el asunto bajo el toca **138/2017**, asumió la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer del recurso de revisión hecho valer por la quejosa, así como de la adhesión formulada en representación del Presidente de la República; ordenó notificar a las autoridades responsables y al Agente del Ministerio Público de la Federación; finalmente, en atención a que en sesión privada correspondiente al ocho de febrero de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno creó la Comisión 77 de Secretarios de Estudio y Cuenta, a cargo del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, a la cual se asignó la elaboración de los proyectos de resolución de los amparos en revisión en los cuales subsistiera el problema de constitucionalidad, entre otros, del artículo

⁷ *Ibidem*, fojas 64 a 102 vuelta.

⁸ *Ibidem*, fojas 121 a 250 vuelta.

⁹ Toca en que se actúa, fojas 229 a 231 vuelta.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, se determinó que el presente asunto se remitiera a dicha comisión y se reservara el turno respectivo, sin que ello implicara la suspensión del procedimiento, hasta en tanto este Máximo Tribunal emitiera criterio acerca de la problemática central planteada.

13. Por acuerdo de veintinueve de marzo de dos mil diecisiete, la Presidenta de esta Primera Sala turnó el asunto al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y, en la que se avocó a su conocimiento.

III. COMPETENCIA

14. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y conforme a lo previsto en el punto Tercero, en relación con la fracción III del punto Segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se cuestionó la constitucionalidad de un ordenamiento federal, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, específicamente, el artículo Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de sus Disposiciones Transitorias, entre otras normas.
15. Cabe señalar que en sesión privada de trece de junio de dos mil dieciséis, el Pleno de este Alto Tribunal determinó que los asuntos asignados a las Comisiones Fiscales de Secretarios de Estudio y Cuenta se resolvieran por la Sala de la adscripción del Ministro encargado de cada una de ellas. Por

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

ello, en el presente caso, se surte la competencia de esta Primera Sala, toda vez que el asunto forma parte de la Comisión 77 “Impuesto sobre la Renta 2014 (Tercera)”, asignada al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, integrante de dicha Sala.

IV. OPORTUNIDAD

16. Es innecesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos el recurso de revisión principal y su adhesión, habida cuenta que el Tribunal Colegiado del conocimiento examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos¹⁰.

V. LEGITIMACIÓN

17. La quejosa está legitimada para interponer el recurso de revisión que se analiza, en atención a que durante la tramitación del juicio de amparo indirecto se le reconoció esa calidad en términos del artículo 5 (fracción I), de la Ley de Amparo, además de que en la sentencia recurrida, en lo que corresponde a la competencia de este Alto Tribunal, se le negó el amparo respecto de los preceptos reclamados, por lo cual tiene interés en que esa resolución sea modificada o revocada.
18. Por su parte, la Directora General de Amparos contra Actos Administrativos, en ausencia del Director General de Amparos contra Leyes, en suplencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, quien actúa en representación del Presidente de la República, está legitimada para interponer el recurso de revisión adhesiva, pues a éste último se le reconoció la calidad de autoridad responsable durante la secuela del juicio de amparo indirecto, en términos del artículo 5, fracción II, de la Ley de Amparo, tomando en consideración que la resolución dictada en primera instancia le es favorable, por lo que tiene interés en que sea confirmada.

¹⁰ Toca *****, fojas 130 vuelta a 131.

VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

19. A fin de resolver el presente recurso de revisión y su adhesiva, se estima pertinente resumir los conceptos de violación que hizo valer la quejosa en su demanda de amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los agravios formulados en el recurso de revisión y su adhesión, así como lo resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento:
20. **Conceptos de violación.** En la demanda de amparo, la quejosa expuso los argumentos que a continuación se sintetizan:

Primero. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, violan el principio de proporcionalidad tributaria, porque:

- a) Establecen 3 mecánicas de desconsolidación excluyentes entre sí, las cuales, al considerar diferentes elementos de cálculo, llevan a obtener resultados distintos para determinar una misma obligación (impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013), lo cual impide al contribuyente tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva.
- b) Las sociedades controladoras deben someterse a una sola de esas mecánicas de cálculo, cuando debió preverse una sola mecánica para respetar su capacidad contributiva; y, en todo caso, se les impide acceder a aquellos aspectos o elementos de las demás mecánicas que debieran reconocerse para determinar el impuesto diferido a pagar, por lo que, al no existir esa posibilidad, se desatiende su capacidad contributiva.

Segundo. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, violan el principio de equidad tributaria, porque:

- a) Provocan que contribuyentes que se ubican en la misma situación fiscal, obtengan un impuesto diferido a pagar distinto, dependiendo de la mecánica que elijan aplicar, tomando en cuenta que las 3 previstas

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

en la ley consideran elementos diferentes entre sí, no obstante que se debe determinar una misma obligación.

- b) Los contribuyentes, al elegir una mecánica de cálculo determinada, se ven obligados a renunciar a los elementos que prevén las otras 2 alternativas para determinar el impuesto diferido, lo que genera un trato diferenciado que no encuentra justificación.
- c) A pesar de que se establecen 3 mecánicas para la determinación del impuesto diferido, ello no implica que realmente sean optativas, pues únicamente a los contribuyentes que en 2010 optaron por determinar su impuesto diferido conforme al artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, se les permite determinar dicho tributo por desconsolidación conforme al artículo Noveno, fracción XVIII, de las Disposiciones Transitorias de esa ley vigente a partir de 2014, por lo que sólo ellos podrán continuar con el pago del diferido respecto del sexto ejercicio inmediato anterior, mediante cinco parcialidades a enterarse en un plazo de hasta diez años. Así, los demás contribuyentes que no se ubiquen en ese supuesto, estarán obligados a aplicar las mecánicas contenidas en la fracción XV del artículo Noveno.
- d) El entero del impuesto diferido es una obligación y no una opción, de manera que al no establecerse una sola mecánica, contribuyentes que se ubican en una misma circunstancia no tributarán de la misma forma al obtener resultados distintos.

Tercero. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de esa ley, publicadas el 7 de diciembre de 2009, violan el principio de proporcionalidad tributaria, porque incluyen elementos en el cálculo del impuesto diferido que no son identificables objetivamente con alguna de las partidas que pudieron haber generado un efecto de diferimiento, como son las comparaciones de CUFINES, RUFINES y R-CUFINES individuales y consolidados, de manera que se establece la obligación de pago de un impuesto diferido sin que se actualice el hecho imponible del tributo. En ese sentido, las diferencias que resultan de dichas comparaciones, no representan ni una modificación en el haber patrimonial, ni una partida concreta que haya generado impuesto diferido en el pasado. Las únicas partidas que generan un diferimiento son las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones, los conceptos especiales

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de consolidación y los dividendos contables distribuidos entre empresas del mismo grupo.

Cuarto. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, al establecer que el saldo de la CUFINCO al 31 de diciembre de 2013 que resulte después de efectuar la desconsolidación, no tendrá ningún efecto fiscal posterior, viola los siguientes principios:

- a) Irretroactividad de la ley: Porque desconoce la existencia de un saldo en la CUFINCO (utilidades fiscales) que podría ser utilizado como límite para distribuir dividendos sin causar el tributo, máxime que dichas utilidades ya ingresaron al patrimonio del sujeto y son susceptibles de ser distribuidas. Por tanto, las normas reclamadas desconocen un derecho adquirido y trastocan las consecuencias y efectos jurídicos producidos bajo una norma anterior, porque impiden que las utilidades respecto de las cuales ya se pagó el impuesto correspondiente, sean distribuidas entre los socios o accionistas sin ser gravadas nuevamente.
- b) Proporcionalidad tributaria: Porque las utilidades fiscales contenidas en la CUFINCO después de efectuar la desconsolidación, ya habían pagado el impuesto (hasta el 31 de diciembre de 2013); no obstante, se encontrarán gravadas nuevamente cuando se distribuyan en el futuro (a partir del 1° de enero de 2014), desconociendo con ello la capacidad contributiva de la controladora, creando un efecto de doble tributación.

Quinto. El artículo Noveno, fracciones XV, inciso e), XVIII, inciso b), y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo Tercero, fracción III, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de dicha ley abrogada, publicado el 1° de octubre de 2007, al establecer la obligación de determinar el impuesto al activo (IMPAC) por la desconsolidación (a pagar o por recuperar), viola los siguientes principios:

- a) Proporcionalidad tributaria: Porque la obligación de enterar un pago por concepto de IMPAC por la diferencia entre las cantidades que de dicho tributo tengan derecho a recuperar las controladas y controladora, respecto del monto que se tenga derecho a recuperar a nivel consolidado, no representa una partida que objetivamente esté

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

relacionada con algún impuesto diferido ni que esté referido a utilidades de ejercicios anteriores. La simple comparación de montos de IMPAC, al no constituir una partida que objetivamente se encuentre identificada con un impuesto que se haya diferido, no representa una manifestación de capacidad económica del contribuyente.

- b) Proporcionalidad tributaria: Porque en la mecánica para determinar la diferencia entre el IMPAC consolidado y el de las sociedades controladas y controladora en lo individual, no se prevé que dicha comparación deba realizarse considerando la participación consolidable de las sociedades controladas, lo cual desatiende la real capacidad contributiva de los contribuyentes.
- c) Legalidad tributaria y seguridad jurídica: Porque la mecánica para determinar la diferencia entre el IMPAC consolidado y el de las sociedades controladas y controladora en lo individual:
- Se refiere a la determinación de los efectos de una desincorporación y no a una desconsolidación. Por tanto, al tratarse de supuestos distintos, dicha mecánica no puede ser aplicable.
 - No establece los elementos necesarios para que las controladoras cumplan con la obligación a su cargo: i) Desatiende el hecho de que el IMPAC por recuperar sólo constituye una expectativa de derecho mientras no se actualicen los supuestos normativos que daban derecho a su devolución, de manera que no establece cómo se deberá determinar la base del impuesto que se pretende cobrar por concepto de diferencia de IMPAC; y ii) No establece la época de pago una vez que la controladora y las controladas tengan determinado un IMPAC que se tenga derecho a recuperar de ejercicios anteriores. Por consiguiente, la mecánica referida no establece todos los elementos necesarios para que el contribuyente cumpla con la obligación de pago.
 - No establece la forma en que las cantidades pagadas de IMPAC en ejercicios anteriores deban actualizarse por la inflación. Por tanto, ello provoca que los contribuyentes no tengan certeza jurídica de cómo debe realizarse la comparación para determinar el IMPAC que se deberá enterar con motivo de la desconsolidación.

Sexto. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola los siguientes principios:

- a) Proporcionalidad tributaria: Porque a través de las 3 mecánicas que regulan para determinar el impuesto diferido por la desconsolidación, obligan a las sociedades controladoras a pagar un impuesto sin que se les permita utilizar de manera completa sus pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar. En efecto, si bien las mecánicas 1 y 2 permiten aplicar dichas pérdidas, también lo es que la primera no permite disminuirlas de la utilidad resultante de la comparación de R-CUFIN, en tanto que la segunda no permite disminuirlas de la utilidad resultante de la comparación de CUFINES y R-CUFINES, ni de la determinada por distribución de dividendos contables. Por su parte, la mecánica 3 de ninguna manera permite disminuir tales pérdidas. Así, se desconoce la capacidad contributiva de las sociedades controladoras, tomando en cuenta que se les obliga a pagar el impuesto sobre la renta a partir de dos bases distintas, una para el impuesto del ejercicio 2013 y otra para el impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013, cuando cuentan con un solo patrimonio y una sola capacidad contributiva y se les debería permitir aplicar de manera completa las pérdidas señaladas.
- b) Proporcionalidad tributaria: Porque no consideran que las pérdidas fiscales no necesariamente generan un impuesto diferido sino solamente cuando se aplican contra utilidades fiscales obtenidas por otras sociedades del grupo. En tal sentido, si no se obtiene un resultado fiscal consolidado, sino una pérdida fiscal consolidada, ello significa que las pérdidas fiscales respectivas no generan impuesto diferido alguno. Por ello, las normas reclamadas son inconstitucionales al asumir que todas las pérdidas fiscales generan un efecto de diferimiento.
- c) Equidad tributaria: Porque otorgan un trato desigual a los contribuyentes que se ven obligados a enterar el impuesto diferido, frente al resto de los contribuyentes, pues sólo a estos últimos se les permite considerar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, mientras aquellos no pueden aplicar las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar de ejercicios previos. Al respecto, se debe tener en cuenta que estando dentro o fuera del régimen de consolidación fiscal, se trata de la misma contribución, por lo que no hay razón que pueda convalidar el trato desigual que se da entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- d) Equidad tributaria: Porque para la determinación del impuesto diferido, no se permite la disminución de las pérdidas fiscales consolidadas, mientras que para la determinación del impuesto sobre la renta conforme al régimen general, o bien, para la determinación del resultado fiscal consolidado, sí se permite disminuir las pérdidas respectivas; siendo que en cualquier caso se trata de un mismo tributo y no puede determinarse de forma distinta.

Séptimo. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, porque:

- a) Para la determinación y pago del impuesto diferido por desconsolidación, establecen 3 distintas mecánicas excluyentes entre sí, lo cual provoca confusión al no existir certeza respecto de cuál es la mecánica que se debe aplicar para tal propósito, máxime que con cada una de ellas se llega a resultados distintos. Además, las normas que establecen dichos mecanismos son confusas y complejas, y ello provoca que puedan darse múltiples interpretaciones en su aplicación. Debe destacarse que al tratarse de una misma obligación, el procedimiento para su determinación debería ser uno solo.
- b) Los 3 procedimientos para determinar y enterar el impuesto diferido son ambiguos y oscuros, lo cual impide aplicar cada uno de ellos con certeza:
- Mecánica 1: i) No prevé que una vez determinado el impuesto diferido originado en dividendos contables, la sociedad que los percibió pueda aumentar el saldo de su CUFIN individual y la sociedad que los distribuyó, pueda realizar el acreditamiento del impuesto pagado por ese concepto; ii) Existe duda en la determinación del impuesto diferido por dividendos contables, pues no se sabe si deben considerarse aquellos dividendos distribuidos antes de 1999; iii) No prevé reglas en cuanto a la forma en que se deberá determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la diferencia entre el R-CUFIN individual y el R-CUFIN consolidado, cuando el primero sea mayor; y iv) Aunque se prevé la forma en que se debe pagar la primera parcialidad del impuesto diferido determinado (mediante una declaración complementaria de 2013), hay omisión en cuanto a la forma en que se deberá presentar y pagar el impuesto diferido en los siguientes ejercicios.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- Mecánica 2: i) Para determinar el impuesto diferido derivado de la comparación de saldos de CUFINES, no queda claro si los saldos de dichas cuentas individuales de las sociedades controladas deben ser considerados en la participación consolidable; y ii) No establece reglas respecto a la forma en que se deberá determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la diferencia entre R-CUFINES, cuando el individual sea mayor que el consolidado.
- Mecánica 3: i) No prevé que una vez determinado el impuesto diferido originado en dividendos contables, la sociedad que los percibió pueda aumentar el saldo de su CUFIN individual y la sociedad que los distribuyó, pueda realizar el acreditamiento del impuesto pagado por ese concepto; ii) Para determinar el impuesto diferido derivado de la comparación de saldos de R-CUFINES, no queda claro si el saldo del R-CUFIN consolidado podrá ser adicionado con las pérdidas individuales disminuidas del impuesto respectivo desde el ejercicio en que se consideren para este cálculo (y no hasta que se amorticen en forma individual); iii) No establece reglas respecto a la forma en que se deberá determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la diferencia entre R-CUFINES, cuando el individual sea mayor que el consolidado; iv) No establece el esquema de pagos del impuesto diferido originado en el procedimiento de comparación de R-CUFINES correspondientes a los ejercicios de 2007 y anteriores, por lo que no se sabe si debe pagarse en una sola exhibición en 2014 o en 5 parcialidades durante 5 años.

Octavo. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola el derecho a la irretroactividad de la ley, porque obliga a pagar el impuesto diferido por aquellos dividendos contables o utilidades que se distribuyeron dentro del grupo con anterioridad a su entrada en vigor (2014), no obstante que no se han dado los supuestos previstos para su causación, tomando en cuenta que el supuesto de desconsolidación forzosa impuesto a través de las normas reclamadas no se contiene en el artículo 78 de la ley abrogada; o bien, ni siquiera existe la obligación de pagar dicho tributo tratándose de los dividendos distribuidos con anterioridad a 1999, en tanto nunca fueron objeto del impuesto sobre la renta. En tal sentido, las normas reclamadas modifican, alteran, restringen o desconocen los derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Noveno. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola el derecho a la irretroactividad de la ley, porque:

- a) Conforme a un nuevo supuesto normativo se obliga a los contribuyentes a desconsolidar el grupo, siendo que dicho supuesto no estaba previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, lo que provoca el desconocimiento de un derecho previamente adquirido consistente en la no desconsolidación, hasta en tanto no se actualizara alguna de las causales que para ello se establecían en dicha ley abrogada. Además, se altera la consecuencia jurídica de la norma respecto de la obligación de los grupos que venían consolidando al 31 de diciembre de 2013, de desconsolidar únicamente en los casos expresamente previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.
- b) El sistema de desconsolidación vigente a partir de 2014, modifica y altera el esquema de pagos del impuesto diferido en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada. En efecto, las mecánicas 1 y 2 establecen que el pago del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013, se realizará en 5 pagos anuales comenzando en mayo de 2014 para terminar en abril de 2018, en tanto la mecánica 3 prevé el pago de 6 impuestos diferidos (correspondientes a los ejercicios de 2008 a 2013), mediante 5 pagos anuales por cada uno, culminando hasta el año 2023. Por su parte, el artículo 70-A de la ley abrogada establecía que el impuesto diferido de 2005 en adelante se enteraría bajo un esquema de 5 pagos, sea que se aplicara la mecánica del artículo 71 o la del 71-A, pudiendo terminar de pagar hasta 2023.

Décimo. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola los siguientes principios:

- a) Proporcionalidad tributaria: Porque el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la ley abrogada, establece que se deberá considerar como utilidad la diferencia resultante de comparar las CUFINES y RUFINES a nivel consolidado con sus equivalentes a nivel individual, cuando éstas sean mayores a los registros consolidados; lo mismo dispone el artículo Noveno, fracción XV, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la ley reclamada vigente a partir de 2014, en lo que respecta a la comparación de los R-CUFIN; y, sin embargo, en los

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

registros consolidados no se reconoce el pago del impuesto diferido por reversión de pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones, ni el pago del tributo correspondiente a los dividendos contables, lo cual llevará a determinar una utilidad hasta 3 veces mayor que la que sirvió de base para calcular el impuesto sobre la renta consolidado y, por ende, a que se pague un impuesto sin atender a la verdadera capacidad contributiva de la controladora. No obsta a lo anterior que, en el caso del artículo 71 de la ley abrogada, se permita tomar una pérdida fiscal, ya que se estaría en imposibilidad material de amortizarla en ejercicios subsecuentes.

- b) Irretroactividad de la ley: Porque los artículos 71, párrafos sexto y séptimo, de la ley abrogada, y Noveno, fracción XV, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la ley reclamada vigente a partir de 2014, obligan a pagar un impuesto diferido con motivo de la comparación de CUFINES, RUFINES y R-CUFINES, no obstante que dichas diferencias pudieran derivar de la utilización a nivel consolidado de pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y conceptos especiales de consolidación, en ejercicios fiscales anteriores a 1999, en los cuales éstos no generaban un impuesto diferido, sin atender de manera específica a las partidas que pudieran haber provocado dicho diferimiento según las disposiciones legales vigentes cuando ocurrieron.

Décimo primero. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola el derecho humano a la propiedad reconocido en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, porque priva al contribuyente de una parte de su patrimonio arbitrariamente, sin valorar si el impuesto exigido atiende objetivamente a una fuente de riqueza tributable o no. Las únicas partidas que generan un efecto real de diferimiento económico, son las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones los dividendos contables y los conceptos especiales de consolidación; en cambio, las comparaciones de CUFINES y R-CUFINES no son identificables con ningún ingreso. Por ello, la mera existencia de una diferencia entre los saldos de CUFIN y R-CUFIN consolidada, respecto de los saldos en lo individual, de ninguna manera representa un incremento en el haber patrimonial que pudiera dar lugar al cobro de un impuesto diferido. En consecuencia, se obliga a las sociedades controladoras a enterar un impuesto diferido con base en 3 mecánicas que incluyen partidas que no se identifican objetivamente con un ingreso respecto del cual se hubiese

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

producido un efecto de diferimiento del impuesto sobre la renta, con lo cual se trastoca el derecho humano a la propiedad.

Décimo segundo. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola los siguientes derechos humanos:

- a) El derecho de los gobernados a que el Estado fomente el crecimiento económico y una justa distribución del ingreso y la riqueza (artículos 25 constitucional y 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos), porque la eliminación del régimen de consolidación fiscal no es acorde con la debida rectoría del Estado, ya que lejos de fomentar el crecimiento económico del país, se prevé una serie de obstáculos y dificultades que claramente desalientan dicho crecimiento en el sector privado, lo que tendrá como consecuencia falta de competitividad global de las personas morales que tributaban conforme al extinto régimen. Se pierde de vista que el abrogado régimen fue utilizado como catalizador de la economía en un momento de crisis en 1982, tomando en consideración que, entre otras razones, la actual desaceleración económica es igualmente propiciada por la industria petrolera, por lo que resulta carente de lógica la eliminación de dicho régimen. No obsta a lo anterior que en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, se hubiese creado un régimen opcional para grupos de sociedades, pues no corresponde a una auténtica consolidación, ya que sólo permite el diferimiento relacionado con pérdidas fiscales sufridas por las empresas del grupo.
- b) El derecho a un desarrollo integral (artículos 29, 32, 33 y 44 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos), porque el sistema de desconsolidación que se apoya en 3 mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido:
 - Resulta inadecuado: i) Por generar 3 resultados distintos; ii) Por incluir procedimientos de comparación de CUFINES, RUFINES y R-CUFINES que no representan una modificación patrimonial ni una partida concreta que haya generado un impuesto diferido; iii) Por no permitir la utilización de las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar; iv) Por establecer que el saldo de la CUFINCO al 31 de diciembre de 2013 que resulte después de efectuar la desconsolidación, no tendrá ningún efecto fiscal posterior; y v) Por obligar al pago de un IMPAC (derivado de las

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

comparaciones respectivas a nivel individual y consolidado), no obstante que no esté identificado con un concepto por el que se haya diferido dicho el pago de dicho impuesto; y

- Genera un sistema impositivo inequitativo: i) Por generar 3 resultados distintos para contribuyentes que se ubican en una misma hipótesis de causación; ii) Por permitir sólo a los contribuyentes que venían aplicando el artículo 71-A de la ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, aplicar el artículo Noveno, fracción XVIII, de dicha ley vigente a partir de 2014; y iii) Por permitir sólo a los contribuyentes que no deben determinar un impuesto diferido, la utilización de pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

En consecuencia, al ser la desconsolidación impugnada un sistema impositivo inadecuado e inequitativo, ello significa que el Estado mexicano no cumple con su responsabilidad primordial de crear un orden económico y social justo que propicie una distribución equitativa de la riqueza.

Décimo tercero. El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola el derecho humano a la seguridad jurídica, del cual se desprende el principio de protección y confianza legítima, porque de forma inmediata, sorpresiva, imprevisible y sin justificación urgente, desaparece el régimen de consolidación fiscal y obliga a los contribuyentes a desconsolidar bajo supuestos que no se encontraban previstos en dicha ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, además de obligar a enterar el impuesto diferido modificando el esquema de pagos vigente hasta esa fecha, afectando las decisiones de negocio de la quejosa, sus estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que había previsto, despojándole de toda confianza legítima al desconocer qué actos administrativos o leyes podrían emitirse en perjuicio de sus intereses, afectando de manera trascendental su liquidez.

21. **Sentencia del Juez de Distrito.** En la resolución respectiva, se determinó sobreseer en el juicio y negar el amparo solicitado con base en las consideraciones que en la parte relativa señalan lo siguiente:

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Quinto. Son ciertos los actos reclamados a las autoridades señaladas como responsables, en virtud de que así lo manifestaron al rendir sus informes justificados.

Sexto. Examen de la procedencia del juicio.

- a) Consentimiento tácito de actos reclamados (extemporaneidad): **de oficio, se advierte actualizada** la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XIV, de la Ley de Amparo, porque los decretos publicados el 1° de enero de 2002, el 1° de diciembre de 2004, y el 1° de octubre de 2007, que dan origen al texto de los artículos 68, 71 y 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta respectivos, no se impugnaron dentro del plazo legal correspondiente. Por tanto, **se sobresee** respecto de los referidos actos reclamados.
- b) Falta de interés jurídico: es infundada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, porque a partir del material probatorio aportado por la quejosa para acreditar su interés jurídico así como la afectación a su esfera jurídica por la sola entrada en vigor de las normas reclamadas, dicha peticionaria demostró que realiza actividad empresarial, que paga, entre otros, el impuesto sobre la renta y que tiene el carácter de sociedad controladora, razón por la cual las normas reclamadas le causan afectación en su esfera jurídica pues al abrogarse la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecía y regulaba el régimen de consolidación fiscal, enseguida, entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que establece un régimen distinto que obliga a las sociedades como la quejosa a desconsolidar fiscalmente. En consecuencia, se encuentra en aptitud de reclamar en su integridad el sistema normativo que contempla las 3 mecánicas para desconsolidar.
- c) Omisión legislativa: debe desestimarse la causa de improcedencia planteada, prevista en el artículo 61, fracción XXIII, de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 107 Constitucional, porque la quejosa sólo pretende demostrar la inconstitucionalidad de la norma reclamada.
- d) Imposibilidad de concretar efectos del amparo: es infundada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el 77, fracciones I y II, ambos de la Ley de Amparo, porque de estimarse inconstitucionales los preceptos controvertidos, los efectos de la sentencia de amparo serían desincorporar de la esfera jurídica de la quejosa lo previsto en ellos que le agravie, por tanto existe

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

posibilidad jurídica de concretar los efectos de una eventual sentencia favorable.

- e) Omisión de expresar conceptos de violación: es inatendible la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el 108, fracción VI, ambos de la Ley de Amparo, porque la quejosa no reclamó las fracciones XVI y XVII del artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, por lo cual resulta claro que no puede sobreverse en el juicio respecto de normas que no fueron controvertidas.

Séptimo. Breve exposición del régimen de consolidación fiscal y sus principales modificaciones.

Octavo. Precisión de la litis constitucional. Se analizará la validez constitucional de la obligación de calcular y pagar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, así como de los mecanismos previstos para su cumplimiento.

Noveno. Enumeración de los conceptos de violación hechos valer, garantías que se estiman violadas, exposición de motivos del Decreto de reformas publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece y contenido de las normas reclamadas (artículo Noveno Transitorio, fracciones XV, XVIII y XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, entre otras). Hecho lo anterior, se procede al estudio de fondo correspondiente:

1. Irretroactividad.

- En relación con dicho principio, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que lo único que constituye un derecho a favor de las sociedades controladoras es el diferimiento en el pago del impuesto, pero no así el momento en que debe enterarse, pues ello atañe a uno de los elementos esenciales del tributo, que es la época de pago (jurisprudencia 2a./J. 39/2015 (10a.). Con base en lo anterior, son infundados los argumentos hechos valer con relación a:
- Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada (CUFINCO). Si bien es cierto que el saldo restante de dicha cuenta después de la desconsolidación no tendrá efectos fiscales, tampoco debe perderse de vista que esa cuenta se conformaba con las cuentas individuales de la propia controladora y de las controladas, de modo que al dejar de tener vigencia el régimen analizado, dicha cuenta consolidada desaparece,

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

tomando en cuenta que cada una de las aportaciones de las sociedades que se encontraban en aquélla, se localizarán en la CUFIN individual de las empresas respectivas, por lo que obtendrán los beneficios correspondientes en lo individual, y ya no de manera conjunta. Así, no se violan los principios de irretroactividad de la ley y de proporcionalidad tributaria, porque los beneficios que disfrutaba la sociedad controladora respecto de la CUFINCO y la distribución de dividendos, era en razón precisamente de la consolidación, aunado ello a que el saldo existente seguirá siendo aprovechado en lo individual por cada empresa y la controladora deberá enterar el impuesto que no fue pagado por la repartición de dividendos, en tanto dispuso de recursos que no eran suyos.

- Inclusión de elementos extraños en las tres mecánicas para la desconsolidación. Las comparaciones de RUFINES y CUFINES tienen como finalidad determinar si existe algún monto por el que no se haya pagado el impuesto (cuando los saldos consolidados sean menores al conjunto de saldos individuales). Así, la utilidad que se obtiene de tales comparaciones, cuando el monto consolidado es menor, es el monto por el que la controladora no pagó impuesto, aun cuando el hecho imponible se actualizó; sin embargo, al tributar de forma consolidada, se benefició con recursos que no le eran propios. En su caso, se permite incrementar el saldo del registro de la CUFINCO para reconocer que ha sido pagado el impuesto a través de otras partidas, y acreditar el impuesto pagado originado en los mecanismos de comparación, contra el que se determine en comparaciones de ejercicios subsecuentes. Por tanto, no se viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque no se trata de una base multiplicada, sino que a través de tales comparaciones se puede advertir el monto de utilidades generadas en lo particular y dividendos pagados por la controladora, por los cuales no enteró el impuesto, y así establecer realmente cuál es el impuesto diferido. Al respecto, es aplicable jurisprudencia 2a./J. 53/2015 (10a.).
- Dividendos contables. La obligación de enterar el impuesto por concepto de dividendos contables, nació desde el momento en que se realizó esa distribución; sin embargo, en virtud de la forma especial de tributación de la quejosa, en forma consolidada, el pago aún no se ha realizado. Por consiguiente, no se viola el principio de irretroactividad de la ley, porque lo que se plantea en los preceptos reclamados es sólo el momento en que debe pagarse el impuesto efectivamente causado. Máxime que hasta el 31 de diciembre de 1998, la distribución de dividendos contables no estaba sujeta al pago del impuesto y, a partir del 1° de enero de 1999, esa distribución causaría el impuesto y se

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

pagaría hasta que se actualizara alguno de los supuestos legales. Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 50/2015 (10a.).

2. Proporcionalidad y equidad.

- Son infundados los conceptos de violación en los que se aduce violación a los citados principios tributarios, porque los preceptos reclamados establecen la obligación de determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación fiscal, generado en ejercicios fiscales previos a 2014, teniendo como presupuesto que la controladora causó el impuesto y, en esa medida, el tributo se le exige a partir de que se actualizaron los supuestos del hecho imponible revelador de capacidad contributiva. Sin que la existencia simultánea de 3 mecánicas de salida del régimen desconozcan dicha capacidad, pues el entero del impuesto diferido se refiere a ejercicios pasados en los que, no obstante haberse generado utilidades gravables o llevado a cabo hechos constitutivos del tributo, dejaron de pagar el impuesto por efectos de la consolidación, lo que no implica que la controladora no demostrara tener aptitud para soportar la carga tributaria en esos ejercicios fiscales anteriores. En su momento, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró apegados dichos mecanismos a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, conforme a la jurisprudencia 2a./J. 44/2015 (10a.).

3. Legalidad y seguridad jurídica.

- Es infundado el concepto de violación en el cual se aduce que las mecánicas de salida establecen elementos ambiguos y oscuros. Al respecto, debe decirse que en torno a los mecanismos para la desconsolidación fiscal previstos en los artículos 71 y 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que sí contienen los elementos necesarios para determinar el impuesto diferido, porque establecen los componentes y procedimiento aplicable para determinar el impuesto diferido, lo cual significa que en un texto material y formalmente legislativo se establecen los elementos necesarios para que dichas sociedades cumplan con su obligación contributiva sin estar expuestas a arbitrariedad alguna, por lo que no se violan los principios de legalidad y seguridad jurídica. Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 41/2015 (10a.). En ese orden de ideas, dependiendo de la mecánica elegida por la controladora, se determinará el impuesto diferido tomando en cuenta los mismos conceptos que han utilizado para generar el impuesto

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

consolidado (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables, comparación de RUFINES y CUFINES).

- Por otra parte, son infundados los argumentos en los cuales se aduce violación al principio de equidad tributaria, por la imposibilidad de amortizar de manera directa las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, contra todos los conceptos que generan un impuesto diferido. Lo anterior es así, si se parte de la premisa de que la consolidación fiscal constituye un régimen tributario con regulaciones propias y especiales que incluso dan lugar al diferimiento del impuesto y a otras obligaciones que no existen en el régimen general, lo cual justifica el trato diferenciado que se otorga a dichas controladoras en acatamiento al citado principio tributario. Concretamente, el que no se permita amortizar dichas pérdidas fiscales consolidadas, no resulta violatorio de derechos y garantías, porque cada una de las mecánicas es distinta, esto es, cada una de ellas contiene características diversas para que el contribuyente pueda desconsolidarse pagando el impuesto correspondiente, incluso, realizando el cálculo ejercicio por ejercicio. Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 57/2015 (10a.).
- En lo que respecta al cálculo del impuesto al activo (IMPAC), los conceptos de violación son infundados. Dicho tributo fue creado para optimizar la recaudación del impuesto sobre la renta y fue mediante la adición del artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, en que se incluyeron disposiciones específicas en materia de consolidación fiscal. Ahora, las fracciones XV, XVIII y XIX del artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente y la fracción III del Artículo Tercero Transitorio del Decreto publicado el 7 de octubre de 2007, se encuentran estrechamente vinculadas y regulan la determinación y entero del impuesto al activo y prevén el supuesto para recuperarlo cuando sea excedido por el impuesto sobre la renta que hubiesen pagado, respecto de los 10 ejercicios inmediatos anteriores, siempre y cuando las controladoras se encuentre en los supuestos legales ahí previstos. De lo anterior, se advierte que todo lo relacionado con el impuesto al activo representa más un beneficio para el contribuyente que una violación a sus garantías.

4. Violación a derechos humanos (propiedad; fomento al crecimiento económico, justa distribución de la riqueza; y desarrollo integral); y principio de protección y confianza legítima.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- Por una parte, los conceptos de violación relativos son infundados. En efecto, el legislador consideró necesario eliminar el régimen de consolidación fiscal, ya que su permanencia debilitaba y complicaba significativamente la estructura y diseño del impuesto sobre la renta, pues desde su inicio había sufrido diferentes cambios que lo hicieron innecesariamente complejo y difícil de fiscalizar. Esas cuestiones, debilitan el control y fiscalización sobre las empresas que optaban por ese régimen, lo que a su vez daba un amplio margen de maniobra para las planeaciones fiscales, facilitando la evasión y la elusión, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema. Por ello, si una de las demandas de la ciudadanía es mejorar la equidad en la distribución de la carga tributaria, la eliminación del régimen de consolidación fiscal cumple con la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público prevista en el artículo 31 constitucional, porque el impuesto que se pretende recaudar con la desconsolidación, ya fue causado por los contribuyentes y solamente se aclara su determinación y así facilitar su entero. De ahí que no viole derechos humanos, ni tampoco el principio de confianza legítima; por el contrario, satisface las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo justo (equitativo y proporcional). Es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 65/2009.
- Por último, son inoperantes los argumentos expuestos en relación con la afectación al crecimiento económico y la justa distribución del ingreso y la riqueza, pues la quejosa hace depender la inconstitucionalidad de los preceptos reclamados de situaciones o circunstancias hipotéticas que no pueden ser objeto de análisis, sin atacar las características propias del decreto y las circunstancias o consecuencias particulares que deriven de la norma legal. Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 88/2003.

22. **Recurso de revisión.** En el escrito respectivo, la parte quejosa hace valer los siguientes agravios:

Primero. La sentencia recurrida es ilegal, al señalar que se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XIV, de la Ley de Amparo, debido a que la demanda de amparo fue interpuesta de manera extemporánea en contra de ciertos actos reclamados. Sin embargo, el Juez Federal pierde de vista que las disposiciones contenidas en los Decretos en cuestión, se impugnan como un sistema normativo autoaplicativo y, en consecuencia, la demanda de amparo fue presentada oportunamente contra dichas disposiciones; esto es, los referidos actos reclamados en su conjunto están indivisiblemente vinculados por regular aspectos de una misma

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

obligación de desconsolidación a cargo de las sociedades controladoras, la cual implica pagar el impuesto diferido por virtud de esa desconsolidación.

Segundo. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el noveno concepto de violación, relacionado con la violación al principio de irretroactividad de la ley. Ello es así, porque:

- a) Contrariamente a lo sostenido por el Juez a quo, tanto el momento en el que el impuesto diferido debía enterarse, como el diferimiento del pago del impuesto, constituían un derecho adquirido, el cual ingresó al patrimonio jurídico de los contribuyentes que consolidaban para efectos fiscales. En efecto, del análisis del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, se desprenden determinados supuestos de desconsolidación a partir de los cuales se debía determinar y enterar el impuesto diferido, pero ninguno de esos supuestos se ha actualizado. En consecuencia, el hecho de que las normas reclamadas establezcan un nuevo supuesto para desconsolidar el grupo y se deba determinar y enterar el impuesto diferido, desconoce el referido derecho adquirido.
- b) La jurisprudencia 2a./J. 39/2015 (10a.) invocada por el Juez a quo, no es aplicable al caso porque se refiere a las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013, de manera que la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas, no puede ser analizada bajo la misma óptica con la que se declaró la constitucionalidad de los artículos 70 y 71-A de la ley abrogada. Ahora, no obstante lo anterior, en lo que respecta al contenido de la referida jurisprudencia, suponiendo sin conceder que la discusión se centra en la determinación de la época de pago del impuesto diferido, la cual se definió en las normas vigentes de 2010 a 2013, ello permite evidenciar aún más la violación al principio de irretroactividad de la ley, porque conforme a dichas normas se habría definido dicha época de pago, de modo que ingresó al patrimonio jurídico de la quejosa el derecho a realizar el pago del impuesto diferido conforme a las normas contenidas en la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.
- c) En relación con lo anterior, queda en evidencia que el Juez a quo no analizó el argumento en el cual se planteó la violación al principio de irretroactividad de la ley, debido a que las normas reclamadas desconocen el derecho adquirido de la quejosa de pagar el impuesto diferido conforme al esquema de cálculo y programa de pagos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Tercero. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el cuarto concepto de violación, en el cual se adujo violación de los principios de irretroactividad de la ley y de proporcionalidad tributaria. Ello es así, porque:

- a) Las disposiciones reclamadas al no permitir a las sociedades controladoras agotar el saldo de la CUFINCO, trae como consecuencia que tributen en forma distinta a su verdadera capacidad contributiva, pues una vez que éstas distribuyan dividendos de manera posterior, se encontrarán gravadas nuevamente con el impuesto sobre la renta correspondiente, a pesar de que dicho impuesto ya estuviera pagado, lo cual provocará un efecto de doble tributación.

No obsta lo sostenido por el Juez en el sentido de que al salir del régimen de mérito, cada una de las empresas integrantes del grupo conservará su propia CUFIN, incluida la sociedad controladora, de manera que, para efectos de la distribución de dividendos, lo podrán hacer de su CUFIN individual una vez revertida la ficción de la consolidación.

En efecto, al sostener lo anterior, el Juez parte de la premisa equivocada de que las CUFINES de las controladas y la controladora en lo individual, serán siempre mayores que el saldo de la CUFINCO y, por tanto, que el saldo de esta última se agotará quedando solamente el saldo de las CUFINES individuales; sin embargo, puede darse el caso de que el saldo de la CUFINCO sea mayor que el saldo de las CUFINES individuales de las sociedades controladas y la controladora, y en ese supuesto no se podrán distribuir dividendos de estas últimas cuentas, porque desaparecerán, no tendrán saldo.

Lo anterior resulta más grave, porque la sociedad controladora tampoco podrá hacerlo con cargo a la CUFINCO, porque las normas reclamadas no le reconocerán efecto fiscal alguno. Por ello, si la controladora distribuye un dividendo sin cargo a esa cuenta consolidada, tendrá que pagar nuevamente el impuesto sobre utilidades que ya habían pagado el impuesto.

- b) Por otra parte, en lo que se refiere a la violación al principio de irretroactividad de la ley, el Juez omitió pronunciarse en torno al planteamiento en el cual se sostuvo que las normas reclamadas, al desconocer la existencia de un saldo en la CUFINCO, desconocen un derecho adquirido y trastocan las consecuencias y efectos jurídicos producidos bajo una norma anterior, porque impiden que las utilidades

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

respecto de las cuales ya se pagó el impuesto correspondiente, sean distribuidas entre los socios o accionistas sin ser gravadas nuevamente.

Cuarto. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundados los conceptos de violación tercero y décimo primero (relativos a la *“inclusión de elementos extraños en las 3 mecánicas para la desconsolidación”*), en los que se planteó la violación al principio de proporcionalidad tributaria y al derecho humano de propiedad (reconocido en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). Lo anterior es así, porque:

- a) Contrariamente a lo señalado en la sentencia recurrida, las normas reclamadas son inconstitucionales porque los mecanismos para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, incluyen elementos que no son identificables con alguna partida que pudiera haber generado un efecto de diferimiento, como lo son los procedimientos de comparación de CUFINES, RUFINES y R-CUFINES. En tal sentido, la mera existencia de una diferencia entre los saldos respectivos, de ninguna manera representa un incremento en el haber patrimonial de la controladora que pudiera dar lugar al cobro de algún impuesto diferido, como en su caso, sí pueden ser otras partidas como las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones, los conceptos especiales de consolidación y los dividendos contables, los cuales son los únicos que pueden identificar una cantidad de impuesto que podría haberse generado.
- b) Además, es ilegal la sentencia recurrida al considerar que el procedimiento para reversar las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones, así como para enterar el impuesto diferido por distribución de dividendos contables y, posteriormente, aplicar las comparaciones de cuentas y registros, mismas que permiten incrementar el registro de la CUFINCO para así reconocer el impuesto pagado por otras partidas y acreditar el impuesto a cargo en las comparaciones subsecuentes, con todo ello no existe multiplicidad en el pago del impuesto. Lo anterior es así, porque la CUFINCO no tendrá efectos fiscales posteriores a la desconsolidación. Consecuentemente, la controladora determinará una utilidad hasta 3 veces mayor a aquella por la cual se difirió el impuesto. En tal sentido, no resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 55/2015 (10a.).
- c) Por otra parte, las jurisprudencias 2a./J. 53/2015 (10a.) y 2a./J. 54/2015 (10a.), no son aplicables al caso porque se refieren a las

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013, de manera que la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas, no puede ser analizada bajo la misma óptica con la que se declaró la constitucionalidad de aquéllas.

Quinto. La sentencia recurrida es ilegal en la parte en que declara infundado el octavo concepto de violación (relativo a los “*dividendos contables*”), relacionado con la violación al principio de irretroactividad de la ley. Lo anterior es así, por las siguientes razones:

- a) Contrario a lo sostenido por el A quo, la simple distribución de dividendos contables no causa el impuesto, pues atendiendo a la literalidad del artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada –sin necesidad de acudir a algún otro método de interpretación–, es claro que el impuesto por distribución de dividendos contables no se causa sino hasta que se actualice alguno de los supuestos ahí previstos. Por ende, en tanto las normas reclamadas obligan a determinar y enterar un impuesto que en términos de dicha norma anterior no se ha causado porque no se ha actualizado alguno de esos supuestos, es por ello que resultan retroactivas. Lo anterior, tomando en cuenta que respecto de los dividendos contables distribuidos antes de 1999, no existe la obligación de pagar el impuesto.
- b) La jurisprudencia 2a./J. 50/2015 (10a.) invocada en la sentencia recurrida no es aplicable al caso, porque se refiere a supuestos y una mecánica diferente a la prevista en las normas reclamadas, a través de las cuales se elimina por completo el régimen de consolidación fiscal. No basta que en el criterio citado se diga que conforme al proceso legislativo, nunca se tuvo la intención de que el impuesto por distribución de dividendos contables se causara hasta que se presente alguno de los supuestos previstos en el artículo 78 de la ley abrogada, sino que sólo se realizara su pago posteriormente, al actualizarse alguno de esos supuestos. Ello es así, porque si tales proposiciones previstas en la exposición de motivos no llegaron a concretarse en la ley, carecen de obligatoriedad para los gobernados. Esto, sin pasar por alto que el Juez es omiso en analizar la referida exposición de motivos, así como en exponer razonamientos lógico jurídicos para llegar a la conclusión a la que arribó, lo cual por sí mismo trae consigo carencia de una debida fundamentación y motivación.

Sexto. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundados los conceptos de violación en los cuales se sostuvo la inconstitucionalidad

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de las normas reclamadas por violar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Lo anterior es así, porque para considerar que las 3 mecánicas contenidas en los preceptos reclamados no violan dichos principios, el Juez a quo se apoyó en la jurisprudencia 2a./J. 44/2015 (10a.). Sin embargo, dicha tesis no es aplicable en el caso concreto, porque en ella se resuelve sobre 2 mecánicas opcionales establecidas en el régimen para 2010, las cuales no fueron analizadas desde la misma perspectiva planteada por la quejosa.

Así, las normas reclamadas establecen un sistema sin precedente que produce efectos distintos de los que provocaban las mecánicas implementadas en 2010. Por ello, es necesario destacar que en la demanda de amparo se efectuaron planteamientos de inconstitucionalidad más complejos desde las siguientes perspectivas:

Primer concepto de violación, transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, porque:

1) Se establecen 3 mecánicas de salida del régimen de consolidación fiscal, excluyentes entre sí para cumplir una misma obligación, las cuales llevan a obtener resultados distintos, no obstante que se trata del mismo impuesto supuestamente diferido; en consecuencia, no se atiende a su verdadera capacidad contributiva.

2) Las controladoras deben someterse a 3 mecánicas excluyentes entre sí, cuando debió preverse una sola para determinar el impuesto diferido. En tal sentido, al tener que aplicar una sola mecánica para desconsolidar, se les impide acceder a las otras 2 o a sus elementos para determinar el impuesto diferido, con lo cual se desconoce su capacidad contributiva.

Segundo concepto de violación, transgresión al principio de equidad tributaria, porque:

1) Las 3 mecánicas excluyentes entre sí, provocan tratos diferenciados entre sociedades controladoras por llevar a obtener resultados distintos en el cumplimiento de una misma obligación, no obstante que se trate de contribuyentes con la misma situación fiscal.

2) Al tener que elegir una sola mecánica de desconsolidación de entre las 3 que se prevén, las controladoras deben renunciar a las otras 2 o a

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

sus elementos para determinar el impuesto diferido, lo cual genera un trato diferenciado injustificado.

3) A pesar de que se establecen 3 mecánicas para determinar el impuesto diferido, ello no implica que realmente sean optativas. En efecto, sólo los contribuyentes que eligieron el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, pueden acceder a la mecánica 3 contenida en el artículo Noveno Transitorio, fracción XVIII, de dicha ley vigente a partir de 2014. Los demás, deben hacerlo conforme a la fracción XV de este último precepto, es decir, sólo conforme a las mecánicas 1 o 2.

4) Al no establecerse una sola mecánica para cumplir con una misma obligación, contribuyentes que se ubican en una misma circunstancia no tributarán de la misma forma al obtener resultados distintos.

Como se puede observar, la ahora recurrente no planteó la inconstitucionalidad de las fracciones XV y XVIII del artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, desde la única perspectiva de que las mecánicas que contienen resultaban violatorias del principio de proporcionalidad tributaria, por el hecho de ser cedulares –tema abordado en la jurisprudencia 2a./J. 44/2015 (10a.)–, pues de la lectura que se realice del escrito de demanda se advierte que en los conceptos de violación primero y segundo, se sostuvo que las disposiciones impugnadas resultan violatorias de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, en los términos ahí anotados.

En consecuencia, al encontrarnos frente a violaciones distintas (esencialmente por preverse 3 mecánicas excluyentes entre sí que llevan a obtener resultados distintos para cumplir una misma obligación), planteadas a la luz de un sistema diferente (régimen de salida de la consolidación fiscal) y conforme a principios constitucionales diversos (proporcionalidad y equidad tributaria), las normas reclamadas no pueden ser analizadas bajo la misma óptica con la que se declararon constitucionales las normas vigentes hasta 2013, ni equipararse o analizarse por mayoría de razón. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el sexto concepto de violación (relativo a las “*pérdidas fiscales*”), en el cual se planteó la violación al principio de equidad tributaria. Ello es así, porque:

- a) Contrariamente a lo resuelto, sí existe un trato diferenciado injustificado entre los contribuyentes como la quejosa que se ven obligados a enterar el impuesto diferido para salir del régimen de consolidación fiscal, frente al resto de los contribuyentes que se ubican en el régimen

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

general, pues mientras éstos sí pueden considerar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, a aquéllos no se les permite aplicar sus pérdidas fiscales consolidadas para determinar el impuesto diferido que debe enterarse con motivo de la desconsolidación, aunque sí puedan hacerlo para determinar el resultado fiscal consolidado. Incluso, en tanto la quejosa debe salir del régimen de consolidación, al igual que a los demás contribuyentes del régimen general al cual ingresará, se le debe permitir la disminución de sus pérdidas fiscales consolidadas a efecto de que tribute en igualdad de circunstancias.

- b) No es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 57/2015 (10a.) invocada en la sentencia recurrida, pues mientras ésta se refiere a un régimen de programación de pagos del impuesto diferido mientras la consolidación fiscal estuvo vigente, la quejosa se encuentra en el supuesto de una desconsolidación forzosa, por lo que hay diferencias entre un supuesto y otro. De este modo, la sola cita de la jurisprudencia invocada es insuficiente para fundar y motivar la sentencia reclamada, puesto que es necesario que el A quo realice un razonamiento lógico jurídico que demuestre su aplicación al caso concreto.

Séptimo. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundados los conceptos de violación en los cuales se sostuvo la inconstitucionalidad de las normas reclamadas por violar los principios de legalidad y seguridad jurídica. Lo anterior es así, por las siguientes razones:

- a) El Juez a quo resolvió que en torno a los mecanismos contenidos en los artículos 71 y 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, aplicables para efectuar la desconsolidación, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que sí contienen todos los componentes y el procedimiento para calcular el impuesto diferido, lo cual significa que en un texto formal y materialmente legislativo se establecen los elementos necesarios para tal fin, por lo cual estimó aplicable la jurisprudencia 2a./J. 41/2015 (10a.).

No obstante, dicha tesis no es aplicable en el caso concreto, porque en ella se resuelve sobre una cuestión distinta a la planteada en el séptimo concepto de violación contenido en la demanda, en el cual se sostuvo que las disposiciones reclamadas resultan violatorias de los principios de legalidad y seguridad jurídica, porque los procedimientos que establecen para la determinación y pago del impuesto diferido son ambiguos y oscuros, lo cual no permite establecer de manera certera la correcta aplicación de tales procedimientos.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Como se observa, lo planteado en el séptimo concepto de violación de la demanda es diferente a la cuestión que fue analizada en la jurisprudencia aludida, razón por la cual ésta no resulta aplicable en la especie. Además, dicho criterio no hace referencia a las mecánicas contenidas en las fracciones XV y XVIII del artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, con independencia de que 2 de las 3 mecánicas contenidas en éstos sean las mismas que se previeron a partir de 2010 para pagar el impuesto diferido, habida cuenta que todas ellas ahora deben ser analizadas en función del nuevo contexto normativo al que pertenecen, esto es, al de la desconsolidación forzosa vigente a partir de 2014.

- b) Por otra parte, el Juez a quo resolvió que no le asiste la razón a la quejosa cuando aduce que a las sociedades controladoras no se les permite amortizar de manera completa las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, a diferencia de lo que ocurre con otros contribuyentes, a quienes sí se les permite. Estimó lo anterior, al considerar que el régimen de consolidación fiscal tiene regulaciones propias y especiales que dan lugar al diferimiento y a otras obligaciones que no existen en el régimen general, por lo que tal circunstancia justifica el trato diferenciado. Al respecto, consideró aplicable la jurisprudencia 2a./J. 57/2015 (10a.).

Sin embargo, contrariamente a lo señalado en la sentencia recurrida, las mecánicas para la determinación del impuesto diferido contenidas en las normas reclamadas sí resultan violatorias del principio de equidad tributaria, porque injustificadamente otorgan un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en un mismo plano de igualdad, a saber, los que se ven obligados a enterar el impuesto diferido para efectos de abandonar el régimen de consolidación fiscal y entrar al régimen general, frente al resto de los contribuyentes que se encuentran en dicho régimen general, a quienes sí se les permite considerar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la referida jurisprudencia no resulta aplicable en el caso, porque si bien conforme a dicho criterio se encontraba justificado el trato diferenciado entre personas morales pertenecientes al régimen de consolidación fiscal y las del régimen general, debe observarse que con la eliminación del de consolidación fiscal, la quejosa dejó de pertenecer a ese régimen especial que estaba vigente en 2010, para ahora incluirse en el régimen general, por lo que al igual que los que están en este último, se le debe permitir disminuir del impuesto diferido, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

anteriores, a efecto de que se le permita tributar de igual manera que al resto de los contribuyentes del régimen general.

En todo caso, debe observarse que tanto el impuesto sobre la renta diferido, como el impuesto que se debe pagar conforme al régimen general, e incluso el que deriva de calcular el resultado fiscal consolidado, en todos esos casos se trata de un tributo que grava la modificación patrimonial de los contribuyentes, de manera que al tratarse de una misma situación, todos ellos deben recibir el mismo trato.

De este modo, la sola cita de la jurisprudencia en que se apoyó el Juez a quo, no es suficiente para sustentar el sentido del fallo, pues es necesario que se realice un razonamiento lógico-jurídico que demuestre su aplicación al caso concreto para que la sentencia recurrida se encuentre debidamente fundada y motivada.

- c) En otro aspecto, el Juez a quo sostuvo que las disposiciones reclamadas no violan el principio de proporcionalidad tributaria y las garantías de legalidad y seguridad jurídica en lo que se refiere al impuesto al activo (IMPAC) con motivo de la desconsolidación, porque representan un beneficio financiero para el contribuyente.

Sin embargo, dicho juzgador pierde de vista que lo que se planteó en la demanda fue el hecho de que las normas reclamadas obligan a realizar el pago de la diferencia de impuesto al activo que se tenga derecho a recuperar dentro de la mecánica para la determinación del llamado impuesto diferido, no obstante que esto constituye un elemento ajeno al impuesto que se pudo haber diferido dentro del régimen de consolidación, siendo irrelevante el hecho de que el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores sea susceptible de ser recuperado por los contribuyentes.

En tales condiciones, resulta ilegal que se declararan infundados los conceptos de violación hechos valer por la quejosa en lo que se refiere al impuesto al activo simplemente por considerar que éste constituye un beneficio financiero, pues lo cierto es que lo efectivamente planteado consiste en que las normas reclamadas obligan a pagar un tributo y no la posibilidad de recuperarlo.

Octavo. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que se declaran infundados los conceptos de violación en los que se argumentó la transgresión a los derechos humanos (propiedad, fomento al crecimiento

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

económico, justa distribución de la riqueza y el desarrollo integral), así como al principio de protección y confianza legítima.

En efecto, el juzgador consideró que si una de las demandas de la ciudadanía es mejorar la equidad en la distribución de la carga tributaria, la eliminación del régimen de consolidación fiscal cumple con lo señalado en el artículo 31 constitucional, en tanto el impuesto que se pretende recaudar con la desconsolidación ya fue causado y con él se atenderán las necesidades básicas de la comunidad, haciendo que el sistema sea justo equitativo y proporcional.

Sin embargo, contrariamente a lo sostenido por el Juez a quo, las normas reclamadas violan los derechos humanos y principio señalados, porque al eliminarse el régimen de consolidación fiscal, se impide el crecimiento económico, una justa distribución del ingreso y la riqueza, la competitividad, así como un desarrollo integral; esto último, porque las normas del sistema de desconsolidación son inadecuadas e inequitativas, debido a que: i) La diferencia de CUFINES y R-CUFINES, no representa una modificación patrimonial ni una partida concreta que haya generado impuesto diferido; ii) Se establecen 3 distintas mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido, las cuales generan 3 resultados distintos; iii) No se permite utilizar las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar; iv) Se establece que el saldo de la CUFINCO al 31 de diciembre de 2013 que resulte después de efectuar la desconsolidación, no tendrá ningún efecto posterior, con lo cual, se desconoce un monto de utilidades respecto de las que ya se había pagado el impuesto, aunado ello a que el costo fiscal de las acciones de la controladora se verá disminuido; v) Se obliga al pago de un impuesto diferido por comparación de CUFINES y R-CUFINES, sin considerar el pago del impuesto diferido por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y conceptos especiales de consolidación, con lo cual se multiplica el pago del impuesto; vi) Se obliga al pago de un impuesto por comparación de IMPAC, no obstante que éste no está identificado con un concepto por el que se haya diferido el pago del impuesto. Como se ve, esas obligaciones adicionales provocan que los preceptos reclamados resulten desproporcionados e inequitativos, al no corresponder a la capacidad contributiva de las controladoras y provocar tratos diferenciados injustificados.

Además, las normas reclamadas al obligar a determinar y enterar el impuesto diferido incluyendo elementos que no son identificables con ningún ingreso, como es el caso de las comparaciones de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, provocan que el tributo recaiga arbitrariamente sobre una parte del patrimonio de las controladoras y se les prive de su

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

propiedad, sin valorar que el impuesto no atiende a una fuente de riqueza tributable.

Aunado a lo anterior, es ilegal que el Juez a quo considerara inoperantes los argumentos expuestos en torno a la afectación al crecimiento económico y una justa distribución del ingreso y la riqueza –bajo la premisa de que se hacen depender de circunstancias hipotéticas–, porque se argumentó que la eliminación del régimen de consolidación fiscal conlleva una serie de obstáculos y dificultades que claramente desalientan el crecimiento el sector privado, lo cual tendrá como consecuencia falta de competitividad de las personas morales que tributaban conforme a dicho régimen, tanto en el mercado nacional como a nivel global. En tal sentido, los argumentos de la quejosa fueron contundentes y lejos de ser hipotéticos, se plantearon bajo circunstancias reales señalando cuáles son las consecuencias negativas de la desaparición del régimen.

Noveno. La sentencia recurrida es ilegal por carecer de congruencia y exhaustividad, ya que dejó de analizar la totalidad de los conceptos de violación hechos valer. En efecto, se omitió el estudio de los siguientes planteamientos:

- Proporcionalidad tributaria: las controladoras deben someterse a una sola de las 3 mecánicas de cálculo, cuando debió preverse una sola; y, en todo caso, se les impide acceder a aquellos aspectos o elementos de las demás mecánicas que debieran reconocerse para determinar el impuesto diferido a pagar.
- Equidad tributaria: no se analizó que el trato diferenciado no se debe a un fin legítimo, no es el medio adecuado y provoca una afectación desproporcional y desmedida. Todo ello, en función del argumento relativo a que se establecen 3 mecánicas para determinar el impuesto diferido, los contribuyentes deben renunciar a las otras 2, no se trata de mecánicas realmente optativas y la determinación del impuesto diferido no es una opción sino una obligación.
- Proporcionalidad tributaria: las 3 mecánicas para efectuar la desconsolidación, incluyen elementos que no son identificables objetivamente con alguna partida que haya generado un efecto de diferimiento del impuesto.
- Proporcionalidad tributaria: A través de las 3 mecánicas, se obliga a pagar un impuesto diferido sin que se permita utilizar de manera

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

completa las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

- Proporcionalidad tributaria: Si no se obtiene un resultado fiscal consolidado, sino una pérdida fiscal consolidada, ello significa que las pérdidas fiscales respectivas no generan impuesto diferido alguno.
- Legalidad tributaria y seguridad jurídica: Se establecen 3 mecánicas excluyentes entre sí, las cuales crean confusión al no existir certeza respecto de cuál es la mecánica que se debe aplicar. Son confusas, complejas y provocan múltiples interpretaciones.
- Irretroactividad de la ley: Se obliga a las controladoras a desconsolidar bajo un nuevo supuesto que no estaba previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013; se desconoce un derecho adquirido, así como la consecuencia jurídica de una norma anterior. Además, el sistema de desconsolidación vigente a partir de 2014, modifica y altera el esquema de pagos del impuesto diferido establecido conforme a la ley vigente hasta 2013.
- Proporcionalidad tributaria: En los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, en los registros consolidados, no se reconoce el pago del impuesto diferido por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones y dividendos contables. Se determina una utilidad hasta 3 veces mayor.
- Irretroactividad de la ley: se obliga a pagar un impuesto diferido por diferencias derivadas de la comparación de CUFINES, RUFINES y R-CUFINES, no obstante que esas diferencias pudieran derivar de la utilización a nivel consolidado de pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y conceptos especiales de consolidación, en ejercicios fiscales anteriores a 1999, en los cuales éstos no generaban un impuesto diferido.

23. **Revisión adhesiva.** En el oficio correspondiente, el Presidente de la República expone los siguientes argumentos:

Primero. Procede modificar la sentencia recurrida y sobreseer en el juicio, porque la quejosa carece de interés jurídico para impugnar todas las mecánicas para la determinación del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación fiscal, en tanto no puede aplicarlas simultáneamente.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Segundo. Procede modificar la sentencia recurrida y sobreseer en el juicio, en tanto la quejosa consintió la aplicación del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, pues de forma espontánea se sometió a sus supuestos normativos.

Tercero. Procede sobreseer en el juicio respecto de los artículos 57-F, fracción I, 57-G, fracción I y II, y 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, pues resulta claro que la demanda es extemporánea, por haber pasado en exceso el término para impugnarlos.

Cuarto. Procede confirmar la negativa del amparo, porque los preceptos reclamados al no otorgar efectos fiscales al saldo de la CUFINCO después de determinar el impuesto diferido por desconsolidación, no violan los principios de irretroactividad de la ley y de proporcionalidad tributaria.

Quinto. Procede confirmar la negativa del amparo, porque el hecho de que las normas reclamadas no permitan amortizar de manera directa las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, contra todos los conceptos que generan un impuesto diferido, no resulta violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Sexto. Procede confirmar la negativa del amparo, porque las normas reclamadas, al obligar a pagar el impuesto diferido por la distribución de dividendos contables, no violan el principio de irretroactividad de la ley.

Séptimo. Procede confirmar la negativa del amparo, porque el hecho de que el legislador eliminara el régimen de consolidación fiscal y estableciera uno de salida de aquél, no viola el principio de irretroactividad de la ley.

24. **Sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito.** En la resolución respectiva determinó, en la materia de su competencia, confirmar la sentencia recurrida, carecer de competencia para conocer del problema de constitucionalidad y remitir el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a las consideraciones que en la parte respectiva señalan lo siguiente:

Noveno. Análisis del primer agravio vertido por la recurrente principal, en el cual aduce que resulta ilegal el sobreseimiento respecto de los decretos publicados el 1° de enero de 2002, el 1° de diciembre de 2004 y el 1° de octubre de 2007. Es **esencialmente fundado** el agravio de referencia,

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

porque el esquema reclamado para efectuar el pago del impuesto diferido por desconsolidación, constituye un sistema normativo que fue surgiendo a la luz de diversos decretos cuya aplicación se vuelve obligatoria para las sociedades que tributan en forma consolidada. Así, si bien se reclamó la inconstitucionalidad del artículo Noveno Transitorio, fracciones XV, XVIII y XIX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año 2014, lo cierto es que fue conforme al sistema normativo integrado por los diversos decretos y artículos que también se impugnaron, respecto de los cuales también es procedente el juicio de amparo. En consecuencia, procede **revocar** el sobreseimiento decretado en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida.

Décimo. Análisis de los agravios en que se plantean causas de improcedencia:

- a) **Agravio primero** Falta de interés jurídico para impugnar las 3 mecánicas previstas para determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación: **Infundado**. Tomando en consideración que las normas reclamadas son de carácter autoaplicativo y la quejosa acreditó tener el carácter de sociedad controladora, cuenta con interés jurídico para plantear su inconstitucionalidad, sin que deba acreditar como condicionante en cuál de las 3 mecánicas se ubica, pues con su sola entrada en vigor, las controladoras no tienen otra alternativa que acatar los mecanismos respectivos.
- b) **Agravio segundo** Falta de interés jurídico para reclamar el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada pues ha consentido el mismo: **Infundado**. Pues de las documentales ofrecidas por la quejosa sólo se observa que cumplió con la obligación formal establecida en el párrafo primero del numeral en comento, en el sentido de informar a la autoridad fiscal respecto de la desincorporación (mas no desconsolidación) de tres de las empresas que la integraban con motivo de que se fusionaron con otras.
- c) **Agravio tercero** Extemporaneidad para impugnar los artículos 57-F, fracción I, 57-G, fracción I y 57-J, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001: **Infundado**. Toda vez que, por un lado, en la fracción XV del artículo Noveno Transitorio, el legislador remitió expresamente a dichos numerales y, por otro, a pesar de que se refieren a una ley abrogada, tales disposiciones adquirieron un nuevo contexto normativo con motivo de su integración en el esquema de salida del régimen de consolidación fiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

En atención a lo anterior, ante lo infundado de las demás causas de improcedencia, se confirma el fallo recurrido en esa parte, en el entendido de que los demás agravios contenidos en la revisión adhesiva están encaminados a robustecer la negativa del amparo, los cuales serán materia de estudio por parte del Alto Tribunal.

Décimo Primero. Remisión del asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En tanto subsiste el problema de constitucionalidad del artículo Noveno Transitorio, fracciones XV, XVIII y XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, y no se actualiza algún supuesto de competencia delegada para resolver la materia de fondo, procede remitir el asunto al referido Tribunal Constitucional.

VII. ESTUDIO DE FONDO

A. Delimitación de la materia del recurso de revisión y su adhesión en esta instancia.

25. El Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento, en el Considerando Décimo de su sentencia, se ocupó de los agravios primero, segundo y tercero contenidos en la revisión adhesiva en los cuales se plantearon argumentos vinculados con causas de improcedencia y, al efecto, los desestimó por infundados. Hecho lo anterior, dicho órgano jurisdiccional reservó a este Alto Tribunal, para su análisis, los aspectos relacionados con el fondo del asunto.

26. En consecuencia, en la materia de su competencia, esta Primera Sala efectuará el estudio de los agravios formulados por la quejosa recurrente en contra de la sentencia de primera instancia que le negó el amparo solicitado y, en su caso, los que hizo valer la autoridad adherente, en torno a los aspectos de constitucionalidad del **artículo Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014**, a través del cual se regulan diversos aspectos del *“Esquema de Salida de la Consolidación*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Fiscal”, así como de diversas disposiciones que, al encontrarse vinculadas con este último, también fueron reclamadas. Tal es el caso de los artículos 71 y 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, entre otros.

27. Asimismo, es importante precisar que esta Primera Sala estima conveniente emprender el estudio integral de los agravios planteados, sea que involucren diferendos en torno a los razonamientos que sustentan la sentencia recurrida, deficiencias u omisiones en el estudio los diversos aspectos sometidos a consideración del juzgador de primera instancia, con la finalidad de abordar el análisis de la cuestión efectivamente planteada.

<p>B. Contexto y contenido de los preceptos reclamados en torno al “Esquema de Salida de la Consolidación Fiscal”, vigente a partir del 1° de enero de 2014.</p>

28. Previo al análisis de los agravios respectivos, resulta útil precisar que **hasta el ejercicio fiscal de 2009**, la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que las sociedades controladoras tenían la obligación de enterar el impuesto que se hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal, cuando: i) Se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo; ii) Varíe la participación accionaria en una sociedad controlada; iii) Se desincorpore una sociedad controlada; o iv) Se desconsolide el grupo.
29. Además, en torno al entero del impuesto diferido, dicha ley establecía de manera específica que:
- ✓ Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61, y que en los términos del primer párrafo del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I del artículo 68, se hubieran restado en algún ejercicio

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas (*artículo 68, fracción II, párrafo segundo*).

✓ Las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que en los términos del inciso e) de la fracción I de este artículo (68) se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 (*artículo 68, fracción II, párrafo tercero*).

✓ Los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes, que las sociedades que consolidan se paguen entre sí y que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), causarán el impuesto hasta que: i) Se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó; ii) Disminuya la participación accionaria en la misma; iii) Se desincorpore dicha sociedad; o iv) Se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban (*artículo 78, párrafo primero*).

30. **A partir del ejercicio fiscal de 2010**, la Ley del Impuesto sobre la Renta (reformada mediante decreto publicado el 7 de diciembre de 2009), estableció que, asimismo, en cada ejercicio fiscal, se debía enterar ante las oficinas autorizadas, el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A. En efecto, el artículo 64, párrafo séptimo [o antepenúltimo párrafo], de dicha ley, dispuso:

“Artículo 64. (...).

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

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

31. Por su parte, el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2010, estableció lo siguiente:

“Artículo 70-A. Las sociedades controladoras deberán enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Para los efectos del párrafo anterior, las sociedades controladoras aplicarán el procedimiento previsto por el artículo 71 de esta Ley o podrán optar por lo establecido en el artículo 71-A de la propia Ley. El procedimiento que se elija conforme a este párrafo deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales contados a partir de aquél en el que se empiece a ejercer la opción citada.

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

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

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

El impuesto diferido que se determine conforme al tercer párrafo de este artículo se deberá enterar en cinco ejercicios fiscales conforme a lo siguiente:

- I. 25% en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

II. 25% en el segundo ejercicio fiscal.

III. 20% en el tercer ejercicio fiscal.

IV. 15% en el cuarto ejercicio fiscal.

V. 15% en el quinto ejercicio fiscal.

Los enteros a que se refieren las fracciones II a V de este artículo, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó el pago a que se refiere la fracción I de este artículo y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad de que se trate.

Cuando la sociedad controladora no cumpla con su obligación de enterar el impuesto diferido a que se refiere este artículo en los plazos previstos, el Servicio de Administración Tributaria determinará el impuesto omitido y sus accesorios conforme a lo siguiente:

a) Si la omisión corresponde al entero de la fracción I de este artículo, se deberá pagar la totalidad del impuesto diferido sin poder aplicar el beneficio que se establece en la fracción II, considerando los recargos sobre el monto actualizado por el periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta el mes en que el mismo se efectúe.

b) Si la omisión corresponde al entero de las fracciones II, III, IV o V de este artículo, se deberá pagar la totalidad del remanente del impuesto diferido actualizado pendiente de pago y los recargos, correspondientes al periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago de la fracción I y hasta el mes en que efectivamente se efectúe el mismo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable con independencia de las sanciones que correspondan de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Los efectos que resulten de la desincorporación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de esta Ley, no se considerarán si los mismos ya fueron reconocidos en la determinación y pago del impuesto sobre la renta a que se refiere el presente artículo.”

32. Como se ve, el precepto previamente transcrito estableció que las sociedades controladoras debían enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se deba efectuar el pago, y definió un programa de pagos a realizar en 5 años.

33. Además, la ley de referencia estableció que durante el ejercicio fiscal de 2010, la sociedad controladora debía enterar el impuesto sobre la renta diferido a que se refiere el artículo 70-A, correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005, y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, disponiendo igualmente un programa de pagos a cubrir en 5 años. El artículo Cuarto, fracción VI, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2010, dispuso lo siguiente:

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

(...).

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

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

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

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

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

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

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

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

34. En suma, lo anterior se tradujo en que, a partir del ejercicio fiscal de 2010, se creó un nuevo supuesto de entero del impuesto diferido con motivo de la consolidación fiscal, en términos de las disposiciones respectivas, dependiendo del lapso al que correspondiera el tributo a pagar:

A) Impuesto sobre la renta diferido, generado en el sexto ejercicio anterior (ejercicio por ejercicio, a partir de 2005 y subsecuentes).

B) Impuesto sobre la renta diferido, generado en los ejercicios fiscales anteriores al de 2005 (abarcó todos los ejercicios fiscales de 2004 y hasta 1999).

35. Para determinar y enterar el impuesto diferido correspondiente a los 2 lapsos mencionados, se dispuso que las controladoras deberían aplicar el procedimiento general contenido en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (abrogada).¹¹

36. No obstante, en el caso del impuesto diferido correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005 (es decir, de 2004 y anteriores hasta 1999), y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, se estableció que podía ser determinado y enterado conforme al procedimiento opcional contenido en la fracción VIII (que también involucra a las fracciones VII y IX) del artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2010; y, en el caso del impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago (es decir, el correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 y

¹¹ Al respecto, cabe aclarar que dicho precepto (el cual estuvo vigente hasta 2013 y que con motivo del decreto publicado el 7 de diciembre de 2009 no tuvo modificaciones), regulaba el procedimiento para determinar el impuesto sobre la renta para los casos de desincorporación o desconsolidación. Sin embargo, a partir del ejercicio fiscal de 2010, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 70-A, se dispuso que el procedimiento contenido en dicho artículo 71, sería aplicable también para determinar el impuesto diferido a que alude el artículo 70-A (aunque no se estuviera en los casos de desincorporación o desconsolidación).

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

subsecuentes), se estableció que podía ser determinado y enterado conforme al procedimiento opcional contenido en el artículo 71-A de la referida ley.

37. Los preceptos a que se ha hecho referencia, establecen textualmente lo siguiente:

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

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos sexto y séptimo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.3889. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

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

Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora a

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

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

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

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

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. En el caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889 y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

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

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

con motivo de la fusión sea la sociedad controladora, se considera que existe desconsolidación.

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

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

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

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

En el caso en que el grupo hubiera optado por dejar de consolidar su resultado fiscal con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que surtió efectos la autorización de consolidación, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto derivado de la desconsolidación, con los recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado en los términos de este Capítulo y hasta que el mismo se realice. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general.

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

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 90-A de esta Ley.

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

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

En caso de que con anterioridad a la desincorporación de una sociedad se hubiera efectuado una enajenación parcial de acciones de dicha sociedad, la parte de los dividendos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo que se adicionará a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada será la que no se hubiera disminuido en la enajenación referida, en los términos del artículo 73 de esta Ley.”

“Artículo 71-A. *La sociedad controladora que haya optado por el procedimiento previsto por este artículo para determinar el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley, estará a lo siguiente:*

I. Considerará el monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refiere el primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de esta Ley, que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y que la sociedad o sociedades que la generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deba efectuarse el pago del impuesto diferido.

Las pérdidas a que se refiere esta fracción se considerarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

II. La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y de la sociedad controladora y de las controladas, para lo cual estará a lo siguiente:

a) Comparará el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, a la misma fecha.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

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

b) En caso de que el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al de las sociedades controladas y de la controladora, sólo se disminuirá del primero el saldo del segundo registro.

c) Cuando el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea inferior al de las sociedades controladas y de la controladora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889.

d) El saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y a la controladora, hasta llevarla a cero.

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

Se determinará el impuesto aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley al monto obtenido en la fracción I anterior, al resultado se le sumará el impuesto determinado de conformidad con el párrafo segundo de la fracción II anterior, así como el impuesto que resulte en los términos del artículo 78 de esta Ley. La cantidad que resulte será el impuesto sobre la renta diferido y se estará a lo dispuesto en el artículo 70-A de esta Ley.”

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

(...).

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

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

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

b) La sociedad controladora podrá optar por calcular y pagar el impuesto sobre la renta diferido citado en el inciso anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2010 sobre el monto de los dividendos o utilidades actualizados desde el mes en que se pagaron o se distribuyeron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido en términos del artículo 70-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El monto de los dividendos o utilidades respecto de los que se aplique la tasa del artículo 10 de dicho ordenamiento se determinará conforme a la mecánica del primer párrafo del artículo 11 de la mencionada Ley.

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

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

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

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

a) Considerará los conceptos siguientes:

1. El monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora de ejercicios anteriores, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refería el inciso d) del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 y primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de dicha Ley vigente a partir de 2002, disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

consolidada de ejercicios anteriores, y que la sociedad o sociedades que las generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre de 2009.

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

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

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

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

1. Comparará el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada a la misma fecha.

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

En caso de que el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al de las sociedades controladas y de la controladora, sólo se disminuirá del primero de éstos el saldo del segundo registro.

Cuando el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea inferior al de las sociedades controladas y de la controladora, se considerará utilidad fiscal la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora determinará el impuesto que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

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

El registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora y del consolidado al 31 de diciembre de 2004 será el monto de la cuenta de utilidad fiscal neta que hayan determinado dichas sociedades. Asimismo, el monto del saldo inicial al 1 de enero de 2005 será de cero.

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

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

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

4. Cuando conforme al numeral 2 de este inciso se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el numeral 1 de este inciso no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

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

Cuando la diferencia señalada en el párrafo anterior sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, en lugar de lo señalado en el numeral 2 de este inciso, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, multiplicada por el factor de 1.3889 y la controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta llevarla a cero.

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

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

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

Además estarán a lo dispuesto en el Artículo Tercero Transitorio, fracciones X, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX de las Disposiciones Transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004.

IX. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción VIII de este artículo transitorio, las sociedades controladoras que hayan ejercido la opción contenida en el segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

enero de 2002, sumarán o restarán los conceptos especiales de consolidación, según corresponda que, en su caso, hubieran continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002. Dichos conceptos especiales de consolidación se considerarán como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, calculados en los términos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones aplicables vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001. Al resultado que se obtenga de la suma o resta, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo que se incrementará el impuesto sobre la renta diferido que deba pagarse en el sexto ejercicio fiscal.

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

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

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

38. Así, lo relevante de la reforma fiscal de 2010 en materia de consolidación fiscal es que, en términos generales, se acotó temporalmente la duración del diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta a sólo 5 años, pues antes de ese ejercicio fiscal podía durar indefinidamente hasta en tanto no se actualizaran los supuestos de entero respectivos, tomando en cuenta que en términos de la reforma aludida debió pagarse todo el impuesto diferido en los ejercicios fiscales de 2004 y anteriores (hasta 1999).
39. Posteriormente, el 8 de septiembre de 2013, el Titular del Poder Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, una iniciativa de Decreto a fin de expedir una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, conforme a la cual, se eliminaría el régimen de consolidación fiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

40. En la exposición de motivos del citado documento se señaló lo siguiente:

*“PRESIDENTE DE LA MESA DIRECTIVA
DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS
DEL CONGRESO DE LA UNIÓN.
Presente.*

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, me permito someter por su digno conducto ante esa Honorable Asamblea, la presente Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A continuación se expresan los motivos que sustentan esta Iniciativa.

(...)

I. Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Ejecutivo Federal a mi cargo propone a esa Soberanía una Iniciativa con diversas modificaciones a las disposiciones fiscales, resaltando en general la importancia de contar con un impuesto al ingreso más sencillo y con una base más amplia. Las principales características de este nuevo ordenamiento se detallan en los términos siguientes:

A) Impuesto sobre la renta empresarial.

(...)

- *Eliminación del régimen de consolidación fiscal.*

El régimen de consolidación fiscal tiene su origen en el “Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país”, publicado en el DOF el 20 de junio de 1973, el cual surgió con el objeto de estimular el desarrollo económico del país.

El citado régimen se incorporó a la Ley del ISR en 1982 y, desde entonces, ha sufrido diversas modificaciones que han contribuido a que en la actualidad sea considerado como confuso y complejo, lo que dificulta al contribuyente su aplicación y a la autoridad la fiscalización que debe realizar para comprobar su debido cumplimiento.

El régimen de consolidación fiscal ha tenido como finalidad hacer que el aspecto tributario no incida positiva ni negativamente en las decisiones de organización corporativa de las compañías, al permitir que las empresas de un mismo grupo económico paguen el ISR como si se tratara de una sola entidad.

Inicialmente el esquema se enfocaba a fomentar la inversión de las empresas a través de un esquema sencillo de diferimiento del ISR que

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

les permitía compensar pérdidas de algunas empresas contra utilidades de las demás empresas del grupo.

Diferentes cambios que se han incorporado al esquema en el tiempo lo han hecho innecesariamente complejo y difícil de fiscalizar. Requiere de una especialización técnica tanto para manejar los múltiples conceptos como para revisar los efectos de éstos en el resultado fiscal consolidado.

Incluso, cada una de las modificaciones que se han incorporado tiene efectos al día de hoy, por lo que cualquier cambio debe considerar las disposiciones que estuvieron vigentes en el tiempo.

En la determinación del impuesto diferido a pagar, deben considerarse una serie de cálculos como son la comparación de la CUFIN de las controladas contra la CUFIN de la controladora, comparación de registros de utilidades, la determinación del impacto de las pérdidas, controles de dividendos pagados fuera de la CUFIN, variaciones en la participación accionaria, así como conservar una serie de registros como son la CUFINRE, CUFIN consolidable y otros registros que permitan la identificación de cada concepto.

Las diversas modificaciones que ha tenido el esquema desde su origen han provocado que con el tiempo sea cada vez más complejo, entre las que se encuentran, la inclusión del concepto de participación consolidable, es decir, la participación accionaria que la sociedad controladora tenga en una sociedad controlada, así como de la figura de controladora pura y la determinación de los conceptos especiales de consolidación.

De la misma manera, la operación al interior de los grupos y la trayectoria que tienen en el tiempo han enfatizado esta complejidad, lo cual provoca que la determinación del impuesto diferido se complique al incluir una mezcla de diversos conceptos, vigentes y anteriores.

Los continuos cambios en la tenencia accionaria de las empresas que integran los grupos económicos; la salida y a la entrada de empresas al esquema; la reestructuración de los grupos para transferir el control; las fusiones, escisiones, reestructuraciones, incorporación de empresas y la liquidación de otras, obligan a rehacer un sinnúmero de operaciones por todos los años en que ha venido operando el grupo originando que el régimen de consolidación sea extremadamente complejo, máxime cuando estos cambios y reestructuras requieren una contabilidad muy ordenada y especial de cada una de las empresas del grupo (desde que inician a consolidar), que permita identificar cada concepto para el cálculo del impuesto diferido.

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

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Por la complejidad de la consolidación fiscal, es evidente que se requiere avanzar en la eliminación de este tipo de esquemas.

Dentro de este objetivo, se debe considerar que una de las demandas más recurrentes de la ciudadanía es mejorar la equidad en la distribución de la carga tributaria, de ahí que uno de los compromisos expresados en el acuerdo político nacional denominado “Pacto por México” del 2 de diciembre de 2012, se refiera a eliminar privilegios, en particular, el régimen de consolidación fiscal.

En efecto, la intención del legislador ha sido acotar los efectos que se pueden originar por este régimen. En la reforma fiscal de 2010 se dio un paso importante al limitar el diferimiento del impuesto a cinco ejercicios, de tal manera que después de ese plazo deban ser revertidos y enterados al fisco federal.

Esta reforma fue un avance importante para evitar que las empresas que consolidan abusen a través de las planeaciones fiscales para diferir indefinidamente el impuesto. Sin embargo, no tuvo un aspecto de simplificación del régimen. Antes por el contrario lo hizo más complejo al requerir nuevos cálculos para determinar el impuesto diferido, lo cual también tiene efectos en su fiscalización por parte de la autoridad tributaria.

Es evidente que este régimen, por la complejidad que entraña, requiere eliminarse y, en su lugar, establecer una nueva estrategia que simplifique la operación y fiscalización.

En concordancia con lo anteriormente señalado, se propone eliminar el régimen de consolidación fiscal.

Ahora bien, dado que se elimina el régimen de consolidación, es necesario establecer un esquema de salida para estos grupos de sociedades. Para tal efecto, se establecen dos alternativas para el cálculo del impuesto diferido que se tenga al 31 de diciembre de 2013, así como un esquema de pago fraccionado en cinco ejercicios para el entero del impuesto diferido.

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

41. Concluido el proceso legislativo correspondiente –en el cual se analizaron diversas iniciativas en las que también se proponía eliminar el régimen de consolidación fiscal–, el 11 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado;

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.”

42. A través de dicho decreto por el que **se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014**, tal como se propuso en las iniciativas respectivas, **se eliminó el régimen de consolidación fiscal**. Como consecuencia de ello, se establecieron en dicho ordenamiento las normas aplicables para que las sociedades controladoras efectuaran la **desconsolidación del grupo**, así como otras disposiciones relacionadas con la supresión del citado régimen.
43. Tales normas se contienen en el artículo Noveno, fracciones XV, XVI, XVII, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, el cual establece lo siguiente:

*“**ARTÍCULO NOVENO.** En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

(...).

***XV.** Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013 contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y hubieren cumplido con el plazo de cinco ejercicios previsto en el tercer párrafo del artículo 64 de la citada Ley, estarán a lo siguiente:*

a) Con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma y pagar el impuesto diferido que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, o bien, el siguiente procedimiento:

1. Reconocerá los efectos de la desconsolidación al cierre del ejercicio de 2013, mediante declaración complementaria de dicho ejercicio, para lo cual, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio lo siguiente:

i) Los conceptos especiales de consolidación, que en su caso, hubiere continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002 en los términos del segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002 y que con motivo de la desconsolidación deben considerarse como efectuadas con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, calculados en los términos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones aplicables vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001.

ii) El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que las sociedades controladas y que la controladora tengan derecho a disminuir al momento de la desconsolidación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de dichas sociedades para determinar el resultado fiscal consolidado.

Las pérdidas pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior y las referidas en el artículo 71, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, incluirán tanto las determinadas al 31 diciembre de 2012, como las generadas en el ejercicio de 2013.

iii) El monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron y siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó.

Para los efectos de este numeral, los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a las sociedades controladas y a la controladora, se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio de 2013. Los conceptos especiales de consolidación correspondientes a ejercicios anteriores a 1999 de las sociedades controladas y de la controladora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio de 2013. Las participaciones a que se refiere este párrafo, son aquéllas que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados en el párrafo anterior, se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio fiscal en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos tratándose de las operaciones a que se refieren los artículos 57-F, fracción I y 57-G, fracciones I y II de la Ley del Impuesto

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y desde el último mes del periodo en que se efectuó la actualización en el caso de la deducción por la inversión de bienes objeto de las operaciones referidas y hasta el mes en que se realice la desconsolidación. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desconsolidación. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de las sociedades controladas y de la controladora, se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desconsolidación.

Una vez determinada la utilidad fiscal consolidada del ejercicio de 2013 que resulte conforme a lo dispuesto en este numeral, la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga. Dicha controladora determinará la utilidad fiscal neta consolidada que corresponda y el excedente de ésta respecto de la utilidad fiscal neta del ejercicio que se manifestó en la declaración anterior a la que se deba presentar conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este numeral, podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada para efectos de la mecánica prevista en el numeral 3 siguiente.

2. La sociedad controladora deberá pagar el impuesto que se cause en los términos del artículo 78, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, por los dividendos o utilidades no provenientes de su cuenta de utilidad fiscal neta, ni de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, que hubieren pagado las sociedades controladas a otras sociedades del mismo grupo de consolidación. El impuesto se determinará aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de la citada Ley, a la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 1.4286 el monto actualizado de dichos dividendos o utilidades por el periodo transcurrido desde el mes de su pago hasta el mes en que se realice la desconsolidación.

Para los efectos del párrafo anterior, la sociedad controladora no considerará los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1 de enero de 1999 que no provinieron de la cuenta de utilidad fiscal neta.

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

Para efectos del primer párrafo de este numeral, se podrá optar por que el impuesto que corresponda sea enterado por la sociedad que teniendo el carácter de controlada llevó a cabo la distribución de dividendos o utilidades, en cuyo caso dicho entero deberá efectuarse dentro de los cinco meses siguientes a aquél en que se realice la desconsolidación a que se refiere el inciso a) de esta fracción. En este supuesto, la sociedad que realice el entero podrá acreditar el impuesto en términos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014 y deberá disminuir del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al 1 de enero del 2014 la cantidad que resulte de dividir el impuesto

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

efectivamente pagado en los términos de este párrafo entre el factor de 0.4286.

En el caso de que la cantidad que se disminuya sea mayor al saldo de la citada cuenta, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios hasta agotarla.

Una vez efectuado el entero del impuesto a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad que hubiere percibido el dividendo o utilidad de que se trate podrá incrementar el saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta con el importe actualizado de los dividendos o utilidades por los cuales se haya pagado el impuesto. Para tales efectos, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controlada y que efectúe el entero deberá expedir una constancia a la sociedad perceptora del citado dividendo o utilidad, conteniendo los datos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La aplicación de la opción antes prevista se encontrará sujeta a que la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora presente un aviso ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el último día del mes de febrero de 2014, mediante un escrito libre en el que se señale la denominación o razón social de cada una de las sociedades que efectuarán el pago del impuesto, indicando tanto el monto del dividendo o utilidad como del impuesto que corresponda a cada una de ellas, así como la denominación o razón social de la sociedad o sociedades que hubieren percibido el dividendo o utilidad de que se trata y que incrementarán el saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta con motivo de la opción ejercida.

3. La controladora determinará, en su caso, la utilidad que corresponde a la comparación de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta, conforme a lo siguiente:

Comparará el saldo de las cuentas de utilidad fiscal neta individuales de las sociedades controladas y el de la controladora en la participación que corresponda, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, incluyendo, en su caso, los efectos señalados en el numeral 1 de este inciso. En caso de que este último saldo sea superior al primero sólo se disminuirán del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo individual de las controladas y de la propia controladora. Si por el contrario, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior a la suma de los saldos individuales de las controladas y de la propia controladora, se considerará utilidad el resultado de multiplicar la diferencia entre ambos saldos por el factor de 1.4286. Sobre dicha utilidad la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de las cuentas individuales de las controladas y de la propia controladora, hasta llevarla a cero.

Para efectos de la comparación a que se refiere el presente numeral, únicamente se considerarán los saldos de las cuentas de utilidad fiscal

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

neta individual de la controladora y de las controladas, así como de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se hubieren generado a partir del 1 de enero de 2008 y hasta el 31 de diciembre de 2013.

El impuesto sobre la renta a pagar con motivo de la desconsolidación será la suma del impuesto determinado conforme a los numerales 1, 2 y 3 de este inciso.

El procedimiento que se señala en el presente inciso no procederá respecto de los conceptos por los que el contribuyente ya hubiere enterado el impuesto diferido a que se refiere la fracción VI del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, o a que se refiere el artículo 70-A de la misma Ley, o bien cuando dicho impuesto se encuentre pendiente de entero por encontrarse sujeto al esquema de pagos establecido en las disposiciones fiscales antes mencionadas.

La sociedad controladora que cuente con conceptos especiales de consolidación a los que se refiere el inciso i) del numeral 1 del presente inciso a), podrá pagar el impuesto diferido correspondiente a los mismos, hasta que los bienes que dieron origen a dichos conceptos sean enajenados a personas ajenas al grupo en términos del Capítulo VI del Título II de la Ley que se abroga.

b) Con independencia del procedimiento elegido para determinar el impuesto que resulte de la desconsolidación a que se refiere el inciso a) de esta fracción, cuando la sociedad controladora en los ejercicios de 2010, 2011, 2012 ó 2013 hubiere optado por aplicar lo dispuesto en la regla I.3.5.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010; I.3.6.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010 ó I.3.6.13. de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2011, 2012 y 2013, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 2011, el 28 de diciembre de 2011 y el 28 de diciembre de 2012, respectivamente; deberá determinar y enterar el impuesto sobre la renta correspondiente a la comparación de los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que con motivo de la opción ejercida no fue determinado ni enterado en el ejercicio correspondiente.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido a que se refiere el inciso a) de la fracción VIII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 o la fracción I del artículo 71-A de la misma Ley, el impuesto sobre la renta que les hubiere correspondido en términos de lo establecido en las disposiciones que se indican.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

c) El impuesto que se determine de conformidad con lo dispuesto en los incisos a) y b) de la presente fracción se deberá enterar por la sociedad que tuvo el carácter de controladora en cinco ejercicios fiscales, conforme al siguiente esquema de pagos:

- 1. 25%, a más tardar el último día del mes de mayo de 2014.*
- 2. 25%, a más tardar el último día del mes de abril de 2015.*
- 3. 20%, a más tardar el último día del mes de abril de 2016.*
- 4. 15%, a más tardar el último día del mes de abril de 2017.*
- 5. 15%, a más tardar el último día del mes de abril de 2018.*

Los pagos a que se refieren los numerales 2 al 5 de este inciso, se deberán enterar actualizados con el factor que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se debió efectuar el pago a que se refiere el numeral 1 de este inciso y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el pago de que se trate.

d) Las sociedades que al 31 de diciembre de 2013 hubieren tenido el carácter de controladoras y que a esa fecha se encuentren sujetas al esquema de pagos contenido en la fracción VI del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, o en el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán continuar enterando el impuesto que hubieren diferido con motivo de la consolidación fiscal en los ejercicios de 2007 y anteriores conforme a las disposiciones citadas, hasta concluir su pago conforme al esquema señalado.

e) La sociedad controladora para determinar el impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación deberá enterar, así como el que podrán recuperar las sociedades controladas y ella misma, deberá estar a lo dispuesto en la fracción III del Artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2013, que en su caso resulte después de efectuar la desconsolidación a que se refiere la presente fracción, no tendrá ningún efecto fiscal posterior.

XVI. *Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, cuenten con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, y se encuentren dentro del periodo de cinco ejercicios que señala el tercer párrafo del artículo 64 de la referida Ley, podrán continuar determinando el impuesto sobre la renta consolidado*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

durante los ejercicios fiscales pendientes de transcurrir para concluir dicho periodo, conforme a las disposiciones establecidas en el citado Capítulo, así como en el Capítulo V del Título II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones que se encontraron vigentes al 31 de diciembre 2013. Asimismo, dichos contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones relativas a la presentación de los avisos referidos en el citado Capítulo VI, resultándoles aplicables las infracciones y multas a que se refieren las fracciones XI y XII de los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Para efectos de lo anterior, una vez transcurrido el periodo de cinco ejercicios, la sociedad controladora deberá determinar el impuesto diferido conforme a las disposiciones de la fracción XV anterior y enterarlo de conformidad con el esquema de pagos siguiente:

a) 25% en el mes de mayo del primer ejercicio fiscal posterior al de la conclusión del plazo de los cinco ejercicios.

b) 25% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.

c) 20% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.

d) 15% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.

e) 15% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.

Los enteros a que se refieren los incisos b) a e) de esta fracción, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se debió efectuar el pago a que se refiere el inciso a) de esta fracción y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad de que se trate.

XVII. *Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, podrán ejercer a partir del 1 de enero de 2014, la opción a que se refiere el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que para ello sea necesario obtener la autorización a que se refiere el artículo 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; lo anterior, siempre que a más tardar el 15 de febrero de 2014 la sociedad integradora presente un aviso en el cual señale que ejercerá dicha opción y manifieste la denominación o razón social de la totalidad de las sociedades que conformarán el grupo así como el porcentaje de participación integrable de la sociedad integradora en cada sociedad integrada.*

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el grupo de sociedades deberá reunir los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y además no ubicarse en

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 62 de dicha Ley. La sociedad integradora que al 1 de enero de 2014, no cuente con la participación establecida en el artículo 61 de esta Ley en sus sociedades integradas, podrá ejercer la opción en comento, siempre que al 31 de diciembre de 2014 cumpla con la participación requerida en dichos artículos y no se trate de una sociedad de las referidas en el artículo 62 de la misma Ley. En caso de no cumplir con dicha participación a esta última fecha, la sociedad integradora deberá desincorporar a la sociedad de que se trate de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de dicha Ley, considerando como fecha de desincorporación el 1 de enero de 2014, y tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre la renta que se difirió en los pagos provisionales del ejercicio con actualización y recargos, calculados desde que debieron efectuarse dichos pagos y hasta que los mismos se realicen.

Las sociedades a que se refiere el primer párrafo de esta fracción que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en términos de lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se hubieren generado hasta el 31 de diciembre de 2013, podrán incorporarse a este régimen opcional para grupos de sociedades, sin que por ello puedan disminuir dichas pérdidas.

XVIII. *Las sociedades controladoras que en el ejercicio de 2013 hubieren optado por determinar su impuesto sobre la renta diferido conforme al procedimiento previsto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, podrán optar por determinar los efectos de la desconsolidación, conforme a lo siguiente:*

a) Deberán determinar el impuesto diferido de los ejercicios de 2008 a 2013 aplicando lo dispuesto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y efectuar su entero en términos de lo establecido en el artículo 70-A de la citada Ley.

b) Determinarán el impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación deba enterarse así como el que puedan recuperar las sociedades que hubieren tenido el carácter de controladas y de controladora, para lo cual aplicarán lo dispuesto en el inciso e) de la fracción XV del presente artículo transitorio.

c) Cuando la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora, haya optado en los ejercicios de 2010, 2011, 2012 ó 2013 por aplicar lo dispuesto en la regla I.3.5.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010; I.3.6.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010 ó I.3.6.13. de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2011, 2012 y 2013, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 2011, el 28 de diciembre de 2011 y el 28 de diciembre de 2012, respectivamente; deberá determinar y enterar con motivo de la desconsolidación el impuesto sobre la renta correspondiente a la comparación de los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que no fue determinado ni enterado en el respectivo ejercicio.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido a que se refiere el inciso a) de la fracción VIII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 o la fracción I del artículo 71-A de la misma Ley, el impuesto sobre la renta que les hubiere correspondido en términos de lo establecido en las disposiciones que se indican.

XIX. Las sociedades que hubieran tenido el carácter de controladoras podrán efectuar el pago del impuesto a que se refiere el inciso e) de la fracción XV o el inciso b) de la fracción XVIII del presente artículo transitorio, según sea el caso, en términos de lo dispuesto en las fracciones I a la V del sexto párrafo del artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y considerando la actualización a que se refiere el séptimo párrafo de dicho artículo.”

44. En lo que al caso interesa, el transcrito artículo Noveno Transitorio, en su fracción XV, dispone que los contribuyentes –sociedades controladoras– que al 31 de diciembre de 2013 contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y hubieren cumplido con el plazo de 5 ejercicios previsto en el tercer párrafo del artículo 64 de la citada ley, **deberán desconsolidar** a todas las sociedades del grupo, incluida la controladora misma y pagar el impuesto diferido que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, **aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga** (mecánica 1), **o bien**, el **procedimiento que en la propia fracción XV se establece** (mecánica 2).
45. Por su parte, la **fracción XVIII del citado artículo Noveno Transitorio**, dispone que las sociedades controladoras que en el ejercicio de 2013 hubieren optado por determinar su impuesto sobre la renta diferido conforme al procedimiento previsto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, **podrán optar por determinar los efectos de la desconsolidación conforme al procedimiento que ahí**

mismo se señala (mecánica 3), que esencialmente se remite al **artículo 71-A de la referida ley abrogada**.

46. Finalmente, la **fracción XIX** establece que el **pago del impuesto al activo (IMPAC)** correspondiente, podrá efectuarse –según sea el caso–, en términos de lo dispuesto en las fracciones I a la V del sexto párrafo del artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y considerando la actualización a que se refiere el séptimo párrafo de dicho artículo.
47. Como se observa, en las fracciones XV, XVIII y XIX del aludido precepto transitorio, se establecen las normas aplicables para que las sociedades controladoras lleven a cabo la desconsolidación y, por tanto, la determinación y entero del impuesto diferido a través de 3 mecánicas excluyentes entre sí, las cuales serán objeto de análisis en los apartados subsecuentes.¹²

<p>1. ELIMINACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL E INCLUSIÓN DE UN ESQUEMA DE DESCONSOLIDACIÓN. FOMENTO DEL CRECIMIENTO ECONÓMICO Y UNA JUSTA DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO Y LA RIQUEZA. DERECHO A UN DESARROLLO INTEGRAL (SISTEMAS IMPOSITIVOS ADECUADOS Y EQUITATIVOS).</p>

48. En el octavo agravio, inciso a), se aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte en que declara infundado el concepto de violación décimo

¹² Como queda de manifiesto, inclusive por lo resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento, en el presente asunto no se analizarán las fracciones XVI y XVII del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en las cuales se regula: la posibilidad de que las sociedades controladoras que al 31 de diciembre de 2013 se encuentren dentro del periodo obligatorio de 5 años para tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, lo sigan haciendo hasta concluir dicho periodo, para después proceder a la desconsolidación (fracción XVI); y la posibilidad de que las sociedades controladoras que al 31 de diciembre de 2013 venían tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, a partir del 1° de enero de 2014 puedan ingresar al régimen opcional para grupos de sociedades previsto en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de esta última fecha (fracción XVII).

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

segundo, en el cual se planteó la transgresión a esos derechos, por las siguientes razones:

- a) Contrariamente a lo resuelto por el Juez Federal, el hecho de que se haya suprimido el régimen de consolidación fiscal sí constituye un aspecto que atenta contra el crecimiento económico y la justa distribución del ingreso y la riqueza, lo cual torna al sistema tributario en inadecuado e inequitativo.

Ello se debe a que las disposiciones reclamadas establecen una serie de obligaciones mayores que las constitucionalmente reconocidas, porque: i) La diferencia de CUFINES y R-CUFINES, no representa una modificación patrimonial ni una partida concreta que haya generado impuesto diferido; ii) Se establecen 3 distintas mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido, las cuales generan 3 resultados distintos; iii) No se permite utilizar las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar; iv) Se establece que el saldo de la CUFINCO al 31 de diciembre de 2013 que resulte después de efectuar la desconsolidación, no tendrá ningún efecto posterior, con lo cual, se desconoce un monto de utilidades respecto de las que ya se había pagado el impuesto, aunado ello a que el costo fiscal de las acciones de la controladora se verá disminuido; v) Se obliga al pago de un impuesto diferido por comparación de CUFINES y R-CUFINES, sin considerar el pago del impuesto diferido por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y conceptos especiales de consolidación, con lo cual se multiplica el pago del impuesto; vi) Se obliga al pago de un impuesto por comparación de IMPAC, no obstante que éste no está identificado con un concepto por el que se haya diferido el pago del impuesto.

Como se ve, esas obligaciones adicionales provocan que los preceptos reclamados resulten desproporcionados e inequitativos, al no corresponder a la capacidad contributiva de las controladoras y provocar tratos diferenciados injustificados.

Al respecto, no es aplicable la tesis aislada 2a. XXVII/2015 (10a) invocada por el Juez a quo, porque dicho criterio señala que la reforma al régimen de consolidación fiscal vigente a partir de 2010, no constituye una expropiación en perjuicio de los contribuyentes, de manera que nada señala en torno a que las referidas reformas impliquen mayores obligaciones, tal como la planteó la quejosa. Asimismo, dicha tesis aislada no es aplicable en el caso, toda vez que se refiere a normas vigentes a partir de 2010, diversas de las que

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

ahora se reclaman, en las cuales sólo establecían opciones para enterar el impuesto diferido, mientras que las normas ahora reclamadas vigentes a partir de 2014, además de establecer mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido, implican la eliminación del régimen de consolidación fiscal. Además, la mera cita de ese criterio es insuficiente, máxime que no es jurisprudencia, sino que se trata de una tesis asilada, lo cual permite observar que la sentencia recurrida no se encuentra debidamente fundada y motivada.

49. Como se puede observar, los agravios previamente sintetizados contienen 2 líneas argumentativas centrales en contra de lo determinado en la sentencia recurrida:
50. Por una parte, la quejosa recurrente insiste en que la eliminación del régimen de consolidación fiscal, atenta contra el crecimiento económico –lo que desde la demanda inicial se concatenó con el hecho de que provoca una falta de competitividad– y contra una justa distribución del ingreso y la riqueza –lo cual, según se argumentó, transgrede los artículos 25 constitucional y 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos–.
51. Por otra, señala que las disposiciones reclamadas al prever un esquema de desconsolidación basado en 3 mecánicas, a través del cual se imponen una serie de obligaciones mayores o adicionales, provocan que el sistema tributario resulte inadecuado e inequitativo –lo que en dicho escrito inicial, según se adujo, viola el derecho a un desarrollo integral contenido en los artículos 29, 32, 33, 34 y 44 de la Carta de la Organización de Estados Americanos–.

1.1. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la eliminación del régimen de consolidación fiscal atenta contra el crecimiento económico, y una justa distribución del ingreso y la riqueza.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

52. Para abordar tales planteamientos, esta Primera Sala estima necesario precisar que los artículos 25, 26, apartado A, y 28 de la Constitución General de la República, establecen que el Estado será rector del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución; que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación; y, a través de la prohibición de monopolios, prácticas monopólicas, estancos y exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, proteger la competencia y libre concurrencia.
53. Como se ve, dichas normas constitucionales, en general, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.
54. En ese sentido, el texto constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, así como al Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Constitución General.¹³
55. Sin embargo, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General

¹³ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)”

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional. (...).”

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de imponer contribuciones –artículo 73, fracción VII–¹⁴, sin perder de vista los derechos subjetivos respectivos –artículo 31, fracción IV–¹⁵.

56. En ese contexto, en la **jurisprudencia 2a./J. 1/2009**, de rubro: “RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.”¹⁶, se estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica, debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.
57. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución General, por lo que resulta inexacto estimar que dichos preceptos establecen derecho fundamental alguno relacionado con el crecimiento económico, y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo –tomando en cuenta esas metas– conducir el desarrollo nacional y, al efecto, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población,

¹⁴ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)

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

(...)”

¹⁵ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

¹⁶ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 167856. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, febrero de 2009. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 1/2009. Página: 461.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

bajo las consideraciones que en un momento determinado estimen convenientes.

58. En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.
59. Lo anterior se desprende de la **jurisprudencia 1a./J. 39/2006**, de rubro: “INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.”¹⁷
60. Consecuentemente, los argumentos en los que se aduce violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes, resultan **inatendibles**, puesto que no constituyen derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido mediante el juicio de amparo.
61. No obstante esa conclusión, se advierte que la quejosa recurrente insiste en que la desaparición del régimen de consolidación fiscal, **no fomenta el crecimiento económico**, implica una serie de obstáculos, lo que tendrá como consecuencia falta de competitividad de las personas morales que tributaban conforme a dicho régimen, provocando una **injusta distribución del ingreso y la riqueza**.
62. Una de esas herramientas es la fijación de contribuciones, que como instrumentos de la política financiera del país, ayudan al Estado a incidir en

¹⁷ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 174710. Primera Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, julio de 2006. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a./J. 39/2006. Página: 65.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

el dinamismo de los aspectos económicos, ya sea para incentivar o desincentivar determinadas conductas.

63. Así, el sistema fiscal que se fije, *per se*, no puede entrañar una garantía del crecimiento económico, o de una más justa distribución del ingreso y la riqueza, puesto que es mediante políticas de carácter integral, a través de las cuales se obtendrán las herramientas que permitan alcanzar el desarrollo nacional al cual aspira la Constitución.
64. Considerar a la política fiscal como un medio aislado por el que necesariamente se potencializan los mercados es inexacto, pues a dicha herramienta debe adicionarse la implementación de componentes estratégicos, propios de la dinámica social y económica, ya sea en el ámbito público o privado.
65. En esas condiciones, es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien, como se ha sostenido, los impuestos y, en sí, el diseño tributario, pertenecen al abanico de mecanismos que conforman la política económica integral que impulsa el fomento económico y favorece una más justa distribución del ingreso y la riqueza, no es el único instrumento del que se vale el Estado para influir en el desarrollo de los sectores productivos.
66. El legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que en un momento determinado permitan configurar la política económica y tributaria, correspondiendo al Poder Judicial de la Federación la obligación de velar por que esas medidas sean constitucionalmente válidas, pero no si son idóneas en el contexto de aspectos macroeconómicos, sociales y financieros.
67. Además, el hecho de que en determinado momento el legislador haya establecido beneficios o tratamientos tributarios especiales, no puede llevar a la convicción de que es el único mecanismo para incentivar el desarrollo

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de los sectores productivos, ni que exista obligación constitucional de prever esos mecanismos de beneficio; considerar lo contrario, quebrantaría el principio de división de poderes, puesto que esa libertad de configuración únicamente le corresponde al Poder Legislativo. Así, pretender que el juez constitucional analice la idoneidad de las medidas implementadas o la supresión de regímenes tributarios, implicaría que se sustituyan las facultades exclusivas del legislador.

68. Ahora bien, en la especie, la quejosa recurrente edifica el argumento total de su impugnación bajo la premisa de que la eliminación del régimen de consolidación fiscal, deja de fomentar el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza de las personas morales que tributaban conforme a dicho régimen; sin embargo, al tenor de las consideraciones anteriores, no puede aceptarse tal postura.
69. Ello es así, porque si bien el legislador en años anteriores creó un régimen tributario especial para los grupos de empresas que reunieran los requisitos correspondientes, el cual inclusive ha sido considerado como de beneficio al permitir el diferimiento en el pago del impuesto para de esa forma incentivar las actividades a las que se dedicaran y, en general, la productividad del país, lo cierto es que no es la única herramienta de la política económica que potencializa el desarrollo nacional.
70. En ese sentido, se reitera, no existe posibilidad constitucional de exigir coactivamente al legislador la implementación o la continuación de tratamientos o regímenes tributarios especiales que en un principio pudieron atender a diversas finalidades, incluso extrafiscales, ya que el ejercicio de la libre configuración del sistema impositivo así como la fijación de la política económica que se estime más conveniente, corresponde exclusivamente a los Poderes Legislativo y Ejecutivo en sus respectivos ámbitos competenciales, sin que este Alto Tribunal se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la medida adoptada que, en el caso, consiste en la eliminación del régimen de consolidación fiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

71. Consecuentemente, es **infundado** el agravio analizado, ya que la necesidad de establecer medidas que impulsen el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, atiende a una serie de elementos que no quedan comprendidos en el sistema tributario, sino que abundan en la política económica integral que se emplee, respecto de la cual, el legislador goza de libertad para crear, así como para eliminar o suprimir.
72. Por consiguiente, si la eliminación del régimen de consolidación fiscal no implica un atentado en contra del **crecimiento económico** y una **justa distribución del ingreso y la riqueza**, no resulta violatoria de los artículos 25 de la Constitución General de la República, en relación con el 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, los cuales se adujeron transgredidos.
73. Además, en el caso analizado, no es que lisa y llanamente se hubiese eliminado el régimen de consolidación fiscal vigente hasta 2013, pues no pasa inadvertido para esta Primera Sala que en el Título II, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, se prevé el “*Régimen Opcional para Grupos de Sociedades*”, que si bien no es idéntico al desaparecido de consolidación fiscal, comparte ciertas similitudes conforme a las cuales, se permite a las sociedades que cumplan con los requisitos correspondientes, tributar a manera de unidad económica, pudiendo diferir por determinado lapso el pago de una parte del impuesto sobre la renta –esencialmente a partir de la aplicación inmediata de las pérdidas fiscales–, lo cual denota una política tributaria de incentivo que debería redundar en el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza en las circunstancias actualmente imperantes en el país.
74. En términos similares a los expuestos, la Segunda Sala de este Alto Tribunal resolvió los **amparos en revisión ***** y *******, por

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

unanimidad de 5 votos (la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos votó contra consideraciones), bajo la ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas, en sesiones del 5 de octubre de 2016 y 8 de febrero de 2017, respectivamente.

1.2. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la inclusión de un esquema de desconsolidación, provoca que el sistema tributario sea inadecuado e inequitativo y, por ende, se viole el derecho a un desarrollo integral.

75. Por otra parte, el argumento en el cual se insiste en la violación al **derecho a un desarrollo integral** porque las normas reclamadas prevén un esquema de desconsolidación basado en 3 mecánicas que, al establecer mayores y adicionales obligaciones, provoca que el **sistema tributario** incumpla con la exigencia de ser **adecuado y equitativo**, debe **desestimarse**.
76. En efecto, es cierto que del artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos¹⁸, se desprende la voluntad de los Estados miembros

¹⁸ **Artículo 34**

Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral. Para lograrlos, convienen asimismo en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas:

- a) Incremento sustancial y autosostenido del producto nacional per cápita;*
- b) Distribución equitativa del ingreso nacional;*
- c) Sistemas impositivos adecuados y equitativos;*
- d) Modernización de la vida rural y reformas que conduzcan a regímenes equitativos y eficaces de tenencia de la tierra, mayor productividad agrícola, expansión del uso de la tierra, diversificación de la producción y mejores sistemas para la industrialización y comercialización de productos agrícolas, y fortalecimiento y ampliación de los medios para alcanzar estos fines;*
- e) Industrialización acelerada y diversificada, especialmente de bienes de capital e intermedios;*
- f) Estabilidad del nivel de precios internos en armonía con el desarrollo económico sostenido y el logro de la justicia social;*
- g) Salarios justos, oportunidades de empleo y condiciones de trabajo aceptables para todos;*
- h) Erradicación rápida del analfabetismo y ampliación, para todos, de las oportunidades en el campo de la educación;*
- i) Defensa del potencial humano mediante la extensión y aplicación de los modernos conocimientos de la ciencia médica;*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de acelerar su desarrollo económico y social, de acuerdo con sus propias modalidades y procedimientos, para lo cual, han convenido en alcanzar determinadas metas básicas entre las que se encuentra establecer *sistemas impositivos adecuados y equitativos*.

77. No obstante, el establecimiento de sistemas tributarios con esas características constituye una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, de manera que en su conjunto deben ser adecuadas y equitativas de conformidad con las modalidades y procedimientos que cada Estado fije como propias.
78. Por tanto, si un sistema impositivo debe entenderse como un orden jurídico tributario en su conjunto, es decir, como una unidad organizada de porciones normativas percibidas como un resultado total, es claro que la idoneidad o equidad de dicho sistema en su integridad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere el tratado invocado.
79. Así se establece en la **tesis aislada 1a. X/2014 (10a.)**, emitida por esta Primera Sala, de rubro: "SISTEMAS IMPOSITIVOS 'ADECUADOS Y EQUITATIVOS'. SU CONCEPCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 34 DE LA CARTA DE LA ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS."¹⁹
80. En concordancia con el criterio de referencia, dado que las disposiciones reclamadas que establecen el esquema de salida de la consolidación fiscal no tienen el alcance de incidir en el sistema tributario en su integridad, se

j) *Nutrición adecuada, particularmente por medio de la aceleración de los esfuerzos nacionales para incrementar la producción y disponibilidad de alimentos;*
k) *Vivienda adecuada para todos los sectores de la población;*
l) *Condiciones urbanas que hagan posible una vida sana, productiva y digna;*
m) *Promoción de la iniciativa y la inversión privadas en armonía con la acción del sector público, y*
n) *Expansión y diversificación de las exportaciones."*

¹⁹ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2005411. Primera Sala. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 2, enero de 2014, Tomo II. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a. X/2014 (10a.). Página: 1124.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

estima que tampoco pueden definir por sí que éste resulte inadecuado e inequitativo en términos del tratado internacional señalado.

81. De esta manera, si no queda acreditado que a través del artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 (en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada), el sistema tributario en su integridad se torna inadecuado e inequitativo, por vía de consecuencia, dichos preceptos reclamados no violan el **derecho a un desarrollo integral** a que se refieren los artículos 29, 32, 33, 34 y 44 de la Carta de la Organización de Estados Americanos –preceptos que se adujeron transgredidos–, ya que la inclusión de las disposiciones reclamadas tendría que haber provocado una afectación de esa naturaleza para considerar que el Estado mexicano habría incumplido con su compromiso de impulsar ese desarrollo, lo que en la especie no ocurrió.
82. En términos similares a los expuestos, la Segunda Sala de este Alto Tribunal resolvió los **amparos en revisión** ***** (en sesión del 5 de octubre de 2016), ***** (en sesión del 9 de noviembre de 2016), ***** , ***** y ***** (en sesión del 8 de febrero de 2017), por unanimidad de 5 votos (la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos votó contra consideraciones, excepto en el AR *****), bajo la ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas.
83. Ahora, no pasa desapercibido que lo inadecuado e inequitativo de la inclusión del esquema de salida del régimen de consolidación fiscal –argumento ya desestimado–, se hace depender de las siguientes circunstancias: i) La diferencia de CUFINES y R-CUFINES, no representa una modificación patrimonial ni una partida concreta que haya generado impuesto diferido; ii) Se establecen 3 distintas mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido, las cuales generan 3 resultados distintos; iii) No se permite utilizar las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar; iv) Se establece que el saldo de la CUFINCO al 31 de diciembre

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de 2013 que resulte después de efectuar la desconsolidación, no tendrá ningún efecto posterior, con lo cual, se desconoce un monto de utilidades respecto de las que ya se había pagado el impuesto, aunado ello a que el costo fiscal de las acciones de la controladora se verá disminuido; v) Se obliga al pago de un impuesto diferido por comparación de CUFINES y R-CUFINES, sin considerar el pago del impuesto diferido por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y conceptos especiales de consolidación, con lo cual se multiplica el pago del impuesto; vi) Se obliga al pago de un impuesto por comparación de IMPAC, no obstante que éste no está identificado con un concepto por el que se haya diferido el pago del impuesto.

84. En función de ello, la quejosa recurrente aduce que los preceptos reclamados resultan desproporcionales e inequitativos, al no corresponder a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras y generar tratos diferenciados injustificados.
85. Al respecto, esta Primera Sala observa que el análisis de cada una de esas cuestiones debe realizarse a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. Por consiguiente, el estudio respectivo habrá de desarrollarse en apartados subsecuentes conforme a los agravios que en concreto se hubiesen hecho valer en esos aspectos.

<p>2. DESCONSOLIDACIÓN BAJO UN NUEVO SUPUESTO NO PREVISTO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA 2013, Y NUEVOS ESQUEMAS DE PAGO DEL IMPUESTO DIFERIDO. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY Y CONFIANZA LEGÍTIMA.</p>

2.1. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que el supuesto para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación (a partir de la eliminación del régimen de consolidación fiscal), no estaba previsto en la ley

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

anterior y, por tanto, viola el principio de irretroactividad de la ley.

86. En el segundo agravio, incisos a) y b), la quejosa recurrente aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el noveno concepto de violación, en el cual se planteó la transgresión del principio de irretroactividad de la ley, por lo siguiente:

a) Contrariamente a lo sostenido por el Juez a quo, tanto el momento en el que el impuesto diferido debía enterarse, como el diferimiento del pago del impuesto, constituían un derecho adquirido, el cual ingresó al patrimonio jurídico de los contribuyentes que consolidaban para efectos fiscales. En efecto, del análisis del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, se desprenden determinados supuestos de desconsolidación a partir de los cuales se debía determinar y enterar el impuesto diferido, pero ninguno de esos supuestos se ha actualizado. En consecuencia, el hecho de que las normas reclamadas establezcan un nuevo supuesto para desconsolidar el grupo y se deba determinar y enterar el impuesto diferido, desconoce el referido derecho adquirido.

b) La jurisprudencia 2a./J. 39/2015 (10a.) invocada por el Juez a quo, no es aplicable al caso porque se refiere a las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013, de manera que la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas, no puede ser analizada bajo la misma óptica con la que se declaró la constitucionalidad de los artículos 70 y 71-A de la ley abrogada. Ahora, no obstante lo anterior, en lo que respecta al contenido de la referida jurisprudencia, suponiendo sin conceder que la discusión se centra en la determinación de la época de pago del impuesto diferido, la cual se definió en las normas vigentes de 2010 a 2013, ello permite evidenciar aún más la violación al principio de irretroactividad de la ley, porque conforme a dichas normas se habría definido dicha época de pago, de modo que ingresó al patrimonio jurídico de la quejosa el derecho a realizar el pago del impuesto diferido conforme a las normas contenidas en la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

87. Como se puede observar, a través de los agravios previamente sintetizados, la quejosa recurrente impugna las consideraciones que el Juez Federal realizó en torno a la aducida violación al principio de irretroactividad de la ley, a través de las cuales concluyó que las normas reclamadas, al prever

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

un nuevo supuesto para proceder a la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, no desconocen derechos adquiridos, ni modifican supuestos y consecuencias normativas.

88. Ahora bien, para analizar los agravios de referencia, cabe recordar –en congruencia con lo ya señalado– que el legislador es el encargado de diseñar el sistema impositivo del país, de manera que en atención a los principios de democracia y de separación de poderes es imprescindible reconocer a dicho poder un ámbito legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que, en cada momento histórico, se consideren compatibles y convenientes para lograr de la mejor manera las finalidades que se pretendan, sin soslayar que esa libertad de configuración, a pesar de contar con un margen amplio, encuentra límites en los principios constitucionales.
89. Asimismo, cabe mencionar que conforme al principio de generalidad tributaria, no existe un derecho constitucionalmente tutelado para otorgar regímenes fiscales preferenciales –como en el caso sería el de consolidación fiscal–, o incluso, a mantenerlos indefinidamente, en tanto todos los que cuenten con un nivel económico mínimo están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público en condiciones de igualdad.
90. Ahora, si bien en cualquier momento de la historia pueden formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine, lo cierto es que ello no puede llevar al Tribunal Constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario.
91. Tomando en cuenta lo anterior, esta Primera Sala observa que el legislador, en el ámbito de sus facultades constitucionales, decidió eliminar el régimen

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de consolidación fiscal y, a partir de ello, estableció las normas aplicables para que, a partir del ejercicio fiscal de 2014, las sociedades controladoras efectuaran el entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación.

92. Al respecto, es importante considerar que si bien es cierto que el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013,²⁰ establecía

²⁰ **“Artículo 64.** Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

(...).

Una vez ejercida la opción de consolidación, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada, y hasta en tanto no presente ante el Servicio de Administración Tributaria aviso para dejar de consolidar, o bien, cuando la sociedad controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, o deba desconsolidar en los términos de los artículos 70, cuarto párrafo, o 71, octavo, décimo quinto y décimo sexto párrafos, de esta Ley. El plazo anterior no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa.”

Para pronta referencia, a continuación se transcriben los artículos 70, párrafo cuarto, y 71, párrafos octavo, décimo, décimo primero, décimo tercero, décimo quinto y décimo sexto párrafos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada:

“Artículo 70.

(...).

En el caso en que una sociedad controladora no incorpore a la consolidación fiscal a una sociedad controlada cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que consolide al momento en que debió efectuarse la incorporación, hubiera o no presentado el aviso de incorporación a que se refiere el último párrafo de este artículo, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que se debió haber enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable en el caso en que la sociedad controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que consolide. Lo anterior también se aplicará en el caso en que se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que no sean controladas en los términos de los artículos 66 y 67 de esta Ley. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 90-A de esta Ley.”

“Artículo 71.

(...).

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

(...).

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

En el caso en que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

determinados supuestos que, de actualizarse, permitían a las sociedades controladoras desconsolidar el grupo voluntariamente, o bien, la obligaban a hacerlo (supuestos que no obedecían propiamente a la desaparición del régimen de consolidación fiscal); también lo es que la eliminación misma de ese régimen especial de tributación, por su no inclusión en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, debe producir determinadas consecuencias, concretamente, la desconsolidación conforme a las normas reclamadas, al dejar de existir las disposiciones que permitían la tributación de esa forma.

93. Ahora, con independencia de que hasta el ejercicio fiscal de 2013 se previeran supuestos específicos para proceder a la desconsolidación, ello no significa que las sociedades controladoras hubiesen adquirido el derecho a desconsolidar exclusivamente bajo esas hipótesis, o que con la nueva

Ley y del octavo, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la desconsolidación. Tratándose del caso en que el grupo hubiera optado por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora enterará el impuesto derivado de la desconsolidación dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para dejar de consolidar.

(...).

En el caso en que el grupo hubiera optado por dejar de consolidar su resultado fiscal con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que surtió efectos la autorización de consolidación, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto derivado de la desconsolidación, con los recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado en los términos de este Capítulo y hasta que el mismo se realice. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general.

Cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor total de los activos del grupo que consolide fiscalmente al momento de la desincorporación, y este hecho ocurra con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal, se considerará que se trata de una desconsolidación, debiéndose pagar el impuesto y los recargos en los términos establecidos en el párrafo anterior. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 9o-A de esta Ley.

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

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

(...).”

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

normatividad se modifiquen tales supuestos y, en su caso, se alteren las consecuencias jurídicas producidas conforme a la ley anterior.

94. Ello es así, porque en tanto no se actualizaran las hipótesis respectivas, las sociedades controladoras sólo contaban con una expectativa de desconsolidar el grupo conforme a la ley abrogada; en tales términos, la nueva ley no desconoce derecho alguno en ese sentido, pues no se generó una situación concreta que diera lugar a la desconsolidación bajo dicha ley, y menos un derecho a no desconsolidar mientras no se verificara alguno de los supuestos contenidos en esa ley anterior.
95. Asimismo, dado que la controladora nunca se ubicó en alguna de las causales de desconsolidación previstas en la ley abrogada (supuesto), es claro que tampoco se desplegaron los efectos jurídicos correlativos (consecuencia); de ello se sigue que la nueva ley puede regular situaciones o circunstancias que no fueron alcanzadas por los supuestos previstos y consecuencias generadas al amparo de la ley anterior.
96. Admitir lo contrario, implicaría que aun cuando se abrogara la ley que preveía ese régimen, éste continuara operando indefinidamente hasta en tanto no se actualizaran los supuestos de desconsolidación que en aquélla se preveían –sin estar vigente–, coartando las facultades constitucionales del legislador para diseñar el sistema tributario conforme a las circunstancias imperantes en determinado momento histórico, o bien, impidiéndole eliminar determinados regímenes preferenciales que estimara insostenibles por alguna causa.
97. En tales términos, es válido que ante la eliminación del régimen de consolidación fiscal –con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013–, la nueva ley vigente a partir de 2014 tome esa circunstancia como detonante para ordenar la desconsolidación de los grupos que vinieran tributando bajo ese régimen y regule los aspectos inherentes a dicha circunstancia, sin que por ello se desconozcan

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

derechos adquiridos o supuestos y consecuencias producidos conforme a la ley abrogada en materia de desconsolidación.

98. Por otra parte, aun cuando las normas reclamadas obligan a las sociedades controladoras a desconsolidar el grupo por la desaparición del régimen (tomando en cuenta que ya hubiese transcurrido el periodo obligatorio de 5 ejercicios fiscales), y exijan por esa causa determinar y enterar el impuesto diferido en ejercicios anteriores, lo cierto es que respetan el derecho adquirido por aquéllas consistente, únicamente, en el diferimiento del pago del tributo (en la medida en que el propio régimen así lo permitiera), sin modificar o alterar supuestos y consecuencias jurídicas producidas conforme a la ley anterior en ese rubro.
99. En tal sentido, resulta aplicable por analogía la **jurisprudencia 2a./J. 39/2015**, que señala: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE COMO SISTEMA REGULAN LA DETERMINACIÓN Y EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”²¹
100. Ello es así, porque en esa jurisprudencia se estableció que si lo único que constituye un derecho a favor de las sociedades controladoras es el diferimiento del pago del impuesto, pero no la definición del momento en que este último debe enterarse, entonces, las disposiciones vigentes a partir del ejercicio fiscal de 2010 no desconocen derechos adquiridos conforme a la normativa vigente hasta 2009, habida cuenta que al agregar un nuevo supuesto de entero del impuesto diferido respetan el derecho de aquéllas

²¹ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009119. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 39/2015 (10a.). Página: 1268.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

consistente en diferir el pago del tributo, en tanto sólo tienen incidencia en la precisión del momento en que ha de concluir dicho diferimiento una vez que ya se verificó a su favor, sin que la duración de este último sea un aspecto que hubiese ingresado a su patrimonio jurídico.

101. Asimismo, en el criterio aludido, se determinó que las disposiciones vigentes a partir de 2010, no desconocen o modifican supuestos y consecuencias actualizados conforme a las normas vigentes hasta 2009, porque en nada alteran la forma en que el diferimiento del tributo podía presentarse (supuestos), ni desconocen que el pago se difiera para realizarse en un momento posterior (consecuencia), de manera que válidamente pueden establecer un nuevo supuesto de entero distinto a los anteriormente previstos, que permita concretar el pago del tributo debido al fisco federal para efectuarse en un nuevo momento determinado, una vez que tuvo lugar el diferimiento para darlo por concluido.
102. Esos razonamientos son aplicables en la especie, en la medida en que la ley vigente a partir de 2014, lo único que hace es prever, de nueva cuenta, otro supuesto para proceder a la determinación y entero del impuesto diferido; ya no por el solo transcurso de 5 años, sino por la desaparición del régimen de consolidación fiscal.
103. Así, tanto la ley que estuvo vigente de 2010 a 2013, como la nueva vigente a partir de 2014, tienen en común que ambas regulan la terminación del diferimiento, pero siempre respetando el derecho a que éste se hubiese verificado en favor de las sociedades controladoras.
104. No debe pasar desapercibido que la definición del momento en que debe concluir ese diferimiento por lo que se refiere al impuesto causado y diferido en los ejercicios fiscales de 2008 en adelante, puede ser nuevamente determinado por el legislador al entrañar la época de pago del tributo, en tanto la ley anterior no llegó a surtir sus efectos respecto de dicho tributo, pues al concluir su vigencia el 31 de diciembre de 2013, sólo tuvo cobertura

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

como máximo en relación con el impuesto que se hubiese diferido hasta 2007, al ser el correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, respecto del cual sí alcanzó a regir.

105. De acuerdo con lo expuesto, los agravios analizados resultan **infundados**, ya que de manera similar a lo considerado en esencia por el Juez Federal, esta Primera Sala estima que el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 (en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada), al regular el nuevo supuesto de entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación ante la eliminación del régimen de consolidación fiscal, no desconoce derechos adquiridos ni modifica o altera supuestos y/o consecuencias de éstos surgidos conforme a la normatividad vigente hasta 2013, por lo que no viola el principio de **irretroactividad de la ley** contenido en el artículo 14 de la Constitución.

2.2. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la inclusión de un nuevo programa de pagos del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, desconoce el programa previsto en la ley anterior, por lo que se viola el principio de irretroactividad de la ley.

106. En el segundo agravio, inciso c), la quejosa recurrente aduce que la sentencia recurrida es ilegal, por lo siguiente:

c) El Juez a quo no analizó el argumento en el cual se planteó la violación al principio de irretroactividad de la ley, debido a que las normas reclamadas desconocen el derecho adquirido de la quejosa de pagar el impuesto diferido conforme al esquema de cálculo y programa de pagos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013.

107. Son **fundados** los agravios de referencia pues, tal como lo sostiene la quejosa recurrente, el Juez Federal no analizó el planteamiento específico a que hace referencia, relativo a que se desconoce un derecho adquirido a

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

pagar el impuesto diferido conforme a un programa de pagos previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

108. Por tanto, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, a continuación se analizará el concepto de violación contenido en la demanda de amparo cuyo estudio omitió el Juez de Distrito.

109. En el noveno concepto de violación, inciso b), la quejosa adujo que el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, viola el derecho a la irretroactividad de la ley, porque:

b) El sistema de desconsolidación vigente a partir de 2014, modifica y altera el esquema de pagos del impuesto diferido en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada. En efecto, las mecánicas 1 y 2 establecen que el pago del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013, se realizará en 5 pagos anuales comenzando en mayo de 2014 para terminar en abril de 2018, en tanto la mecánica 3 prevé el pago de 6 impuestos diferidos (correspondientes a los ejercicios de 2008 a 2013), mediante 5 pagos anuales por cada uno, culminando hasta el año 2023. Por su parte, el artículo 70-A de la ley abrogada establecía que el impuesto diferido de 2005 en adelante se enteraría bajo un esquema de 5 pagos, sea que se aplicara la mecánica del artículo 71 o la del 71-A, pudiendo terminar de pagar hasta 2023.

110. En lo que respecta a los argumentos previamente sintetizados, esta Primera Sala advierte que el sistema reclamado vigente a partir de 2014, no modifica ni altera el esquema de pagos del impuesto diferido que se estableció conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013 y que, en su caso, se hubiese concretado en la esfera jurídica de las controladoras, por lo que no se desconoce derecho adquirido alguno.

111. Para explicar lo dicho, es importante destacar que la ley abrogada obligó a determinar y enterar el impuesto diferido de los ejercicios fiscales 2004 y

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

anteriores (hasta 1999), conforme al siguiente programa de pagos en 5 ejercicios fiscales:²²

- a) 25%, mediante declaración que se presente en el mes de junio del ejercicio fiscal de 2010.
- b) 25%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal en 2011.
- c) 20%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal en 2012.
- d) 15%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal en 2013.
- e) 15%, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación el ejercicio fiscal en 2014.

112. Dado que ese programa de pagos se concretó en la esfera jurídica de las controladoras, no obstante que la última parcialidad abarca hasta 2014 en que ya no estaba en vigor la ley abrogada, debe continuar rigiendo precisamente porque estaba vigente al momento de actualizarse sus supuestos.

113. En lo que respecta a la determinación y entero del impuesto diferido correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes, también se estableció un programa de pagos en 5 ejercicios fiscales:²³

- a) 25% en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.
- b) 25% en el segundo ejercicio fiscal.
- c) 20% en el tercer ejercicio fiscal.
- d) 15% en el cuarto ejercicio fiscal.
- e) 15% en el quinto ejercicio fiscal.

114. Para mayor claridad, este último programa de pagos se puede esquematizar de la siguiente manera:

²² Artículo Cuarto, fracción VI, segundo párrafo, incisos a), b), c), d) y e), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010, conforme a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de abril de 2010.

²³ Artículo 70-A, párrafo sexto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Año 2011, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (**2005**): Parcialidades: 25% en 2011; 25% en 2012; 20% en 2013; 15% en 2014; y 15% en 2015.

Año 2012, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (**2006**): Parcialidades: 25% en 2012; 25% en 2013; 20% en 2014; 15% en 2015; y 15% en 2016.

Año 2013, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (**2007**): Parcialidades: 25% en 2013; 25% en 2014; 20% en 2015; 15% en 2016; y 15% en 2017.

115. Al igual que en el caso anterior, también este programa se concretó en la esfera jurídica de las controladoras respecto de los pagos del impuesto diferido correspondiente a los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007 –cuyas parcialidades abarcan hasta 2017–, no obstante que en la actualidad ya no está vigente la ley abrogada, porque sí lo estaba al momento de actualizarse sus supuestos.

116. Lo anterior, se reconoce en el artículo Noveno, fracción XV, inciso d), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014.²⁴

117. Ahora, de haber seguido vigente en 2014 y hacia adelante la Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente abrogada, el programa de pagos señalado en su artículo 70-A, habría continuado de la siguiente forma (a reserva de lo señalado más adelante en relación a la mecánica 3 reclamada):

Año 2014, en que correspondería determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (**2008**): Parcialidades: 25% en 2014; 25% en 2015; 20% en 2016; 15% en 2017; y 15% en 2018.

²⁴ “d) Las sociedades que al 31 de diciembre de 2013 hubieren tenido el carácter de controladoras y que a esa fecha se encuentren sujetas al esquema de pagos contenido en la fracción VI del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, o en el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán continuar enterando el impuesto que hubieren diferido con motivo de la consolidación fiscal en los ejercicios de 2007 y anteriores conforme a las disposiciones citadas, hasta concluir su pago conforme al esquema señalado.”

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Año 2015 , en que correspondería determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2009): <u>Parcialidades</u> : 25% en 2015; 25% en 2016; 20% en 2017; 15% en 2018; y 15% en 2019.
Año 2016 , en que correspondería determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2010): <u>Parcialidades</u> : 25% en 2016; 25% en 2017; 20% en 2018; 15% en 2019; y 15% en 2020.
Año 2017 , en que correspondería determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2011): <u>Parcialidades</u> : 25% en 2017; 25% en 2018; 20% en 2019; 15% en 2020; y 15% en 2021.
Año 2018 , en que correspondería determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2012): <u>Parcialidades</u> : 25% en 2018; 25% en 2019; 20% en 2020; 15% en 2021; y 15% en 2022.
Año 2019 , en que correspondería determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2013): <u>Parcialidades</u> : 25% en 2019; 25% en 2020; 20% en 2021; 15% en 2022; y 15% en 2023.

118. Sin embargo, como la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, sólo obligó a determinar y enterar el impuesto diferido, como máximo, del ejercicio fiscal 2007, por ser el sexto inmediato anterior a 2013.
119. A su vez, eso significa que al quedar abrogada dicha ley y al entrar en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en 2014, ya no se generó la obligación de determinar y enterar el impuesto diferido conforme a aquélla (en términos de su artículo 70-A), respecto de cada uno de los ejercicios fiscales 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 y, por ende, tampoco alcanzó a concretarse en la esfera jurídica de las controladoras el programa de pagos correlativo, se reitera, en términos de la obligación de determinación y entero del impuesto diferido ejercicio por ejercicio vigente hasta 2013.
120. Lo anterior, permite concluir que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, válidamente puede establecer la forma en que debe pagarse el impuesto que se hubiese diferido en el ejercicio fiscal de 2008 y subsecuentes, lo cual hace a partir de esa fecha, pero ya en el contexto de la desconsolidación.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

121. Así, las normas reclamadas establecen el programa de pagos correspondiente, según la mecánica que resulte aplicable:

- **Mecánica 1** (artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, en tanto así lo establece el artículo Noveno, fracción XV, inciso a), de las Disposiciones Transitorias de esa ley vigente a partir de 2014):

Año 2014, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación, mediante **declaración complementaria del ejercicio 2013**.

Parcialidades conforme al artículo Noveno, fracción XV, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la LISR 2014: 25% a más tardar el último día de mayo de 2014; 25% a más tardar el último día de abril de 2015; 20% a más tardar el último día de abril de 2016; 15% a más tardar el último día de abril de 2017; y 15% a más tardar el último día de abril de 2018.

- **Mecánica 2** (artículo Noveno, fracción XV, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014):

Año 2014, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación, mediante **declaración complementaria del ejercicio 2013**.

Parcialidades conforme al artículo Noveno, fracción XV, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la LISR 2014: 25% a más tardar el último día de mayo de 2014; 25% a más tardar el último día de abril de 2015; 20% a más tardar el último día de abril de 2016; 15% a más tardar el último día de abril de 2017; y 15% a más tardar el último día de abril de 2018.

- **Mecánica 3** (artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, al preverse como opción en el artículo Noveno, fracción XVIII, de las Disposiciones Transitorias de esa ley vigente a partir de 2014):

Año 2014, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (**2008**): Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada: 25% en 2014; 25% en 2015; 20% en 2016; 15% en 2017; y 15% en 2018.

Año 2015, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (**2009**): Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada: 25% en 2015; 25% en 2016; 20% en 2017; 15% en 2018; y 15% en 2019.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Año 2016 , en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2010): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u> : 25% en 2016; 25% en 2017; 20% en 2018; 15% en 2019; y 15% en 2020.
Año 2017 , en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2011): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u> : 25% en 2017; 25% en 2018; 20% en 2019; 15% en 2020; y 15% en 2021.
Año 2018 , en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2012): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u> : 25% en 2018; 25% en 2019; 20% en 2020; 15% en 2021; y 15% en 2022.
Año 2019 , en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2013): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u> : 25% en 2019; 25% en 2020; 20% en 2021; 15% en 2022; y 15% en 2023.

122. Como se ve, las disposiciones reclamadas de ninguna forma modifican o alteran el esquema de pagos del impuesto diferido que se obligó a determinar y enterar conforme a la reforma que entró en vigor en 2010 y que subsistió hasta 2013 (ley abrogada), ya que respetan los programas de pago que se hubiesen concretado en la esfera jurídica de las controladoras conforme a esa ley, y sólo tienen cobertura en relación con el pago del impuesto diferido en los ejercicios fiscales de 2008 a 2013, respecto del cual no se concretaron aquéllos.

123. En esos términos, el concepto de violación analizado es **infundado**, porque el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, no modifica ni altera los programas de pago del impuesto diferido que se hubiesen concretado en la esfera jurídica de las sociedades controladoras conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (vigente hasta 2013), ya que, en todo caso, para efectos de la desconsolidación originada por la desaparición del régimen, sólo establece nuevos programas de pago en relación con el impuesto que le era debido al fisco federal al 31 de diciembre de 2013 y no se encontrara pagado, esto es, básicamente el impuesto sobre la renta diferido en los ejercicios fiscales de 2008 a 2013, sin desconocer derechos adquiridos en torno a los esquemas de entero que previamente se hubiesen concretado en la esfera jurídica de las

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

controladoras, los cuales quedaron intocados y continuarán surtiendo sus efectos jurídicos plenamente.

124. En tal sentido, dichas normas reclamadas no violan el principio de **irretroactividad de la ley** contenido en el artículo 14 de la Constitución, porque sin desconocer derechos adquiridos ni supuestos o consecuencias jurídicas surgidas conforme a la normatividad anterior, sólo regulan situaciones que se presentan a partir de su vigencia, en torno a las que el legislador puede establecer las condiciones que estime pertinentes, al referirse al elemento esencial época de pago del impuesto.

2.3. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la eliminación del régimen de consolidación fiscal, suscita cambios sorpresivos, inmediatos y sin justificación urgente, por lo que se viola el principio de confianza legítima.

125. En el octavo agravio, inciso b), se sostiene que es ilegal la sentencia recurrida en cuanto declara infundado el décimo tercer concepto de violación en el cual se planteó la violación al principio de confianza legítima, porque:

b) Contrariamente a lo sostenido por el Juez a quo, las reglas sobre la época de pago, así como los supuestos en que se debería desconsolidar, estaban definidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, por lo que las sociedades controladoras como la quejosa tenían esa certeza. Sin embargo, se ven afectadas con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas, pues a través de ellas se altera la época de pago (se prevé un esquema de pagos más reducido) y se obliga a los contribuyentes a desconsolidar bajo supuestos no previstos en dicha ley al momento de incorporarse al régimen de consolidación fiscal. En tal sentido, se transgrede el principio de confianza legítima en perjuicio del contribuyente, porque a partir de cambios sorpresivos, inmediatos y sin justificación urgente, se afectan sus decisiones de negocios, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que había previsto, en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, con lo cual se verá afectada de manera trascendental su liquidez. Así, la quejosa sabía la situación a la que se

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

atenía bajo los supuestos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, es decir, que sólo dejaría de determinar su resultado fiscal consolidado si se actualizaba alguno de los supuestos de desconsolidación previstos en esa ley, conforme a la cual optó por consolidar y se difirió el impuesto.

126. Tales argumentos son **infundados**, conforme a las consideraciones siguientes:
127. Para demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que el principio de confianza legítima no ha sido acuñado en nuestro derecho positivo mexicano.
128. Los diversos sectores de la doctrina que tocan el tema de confianza legítima hacen descansar sus orígenes en el derecho alemán, pasando al derecho comunitario de la Unión Europea y al derecho español.
129. Sin que sea necesario abordar la tradición doctrinaria en Europa en el tema de confianza legítima, basta con hacer referencia a lo que se ha venido abordando en aquella región en relación con ese principio.
130. La doctrina²⁵ que ha analizado el principio de confianza legítima sostiene que el Tribunal Federal Alemán encuentra el fundamento de dicho principio en la cláusula del Estado de Derecho contenida en la Ley Fundamental para la República Federal de Alemania, del cual también desprende el principio de seguridad jurídica.
131. Ese mismo sector de la doctrina, precisa que conforme a la jurisprudencia alemana, el principio de confianza legítima tiene tres requisitos, a saber: **i)** la existencia de un acto o comportamiento de los poderes públicos conocida por la persona interesada, generando una situación de confianza, la que puede ser originada normativa, administrativa o judicialmente; **ii)** un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para la persona

²⁵ DÍAZ RUBIO, Patricia. El principio de confianza legítima en Derecho Tributario. Tirant to blach. Valencia, 2014.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza; y, **iii)** en la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.

132. Asimismo, señala que la doctrina alemana lo define como *“aquel principio general del Derecho en virtud del cual algunas expectativas, derivadas de las situaciones de confianza creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos, producen efectos jurídicos cuando la confianza cuya protección se demanda prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos”*.

133. Agrega la doctrina en consulta que los ámbitos de aplicación más destacables del principio de confianza legítima son la que se presenta en relación la retroactividad de las normas y frente a la revisión y revocación de los actos administrativos.

134. Otro sector de la doctrina²⁶, al abordar el principio de confianza legítima en el derecho comunitario, sintetiza la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, actualmente como Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de la manera siguiente:

a) La invocación del principio por los afectados debe basarse en una acción imprevisible de las autoridades europeas. Así, señala la importancia de garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas amparadas en el Derecho Europeo que afecten a la situación jurídica y material de los titulares de derechos.

²⁶ CASTILLO BLANCO, Federico. Protección de la confianza legítima en el Derecho Administrativo. Marcial Pons. Madrid, 1998.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

b) Las expectativas no son, en principio, protegibles salvo en la medida en que supongan un impacto real y efectivo, no previsible o especialmente perjudicial.

c) Las expectativas sólo serán protegibles si se sustentan en bases objetivas, de modo que un observador externo pueda reconocerlas y calibrar su dimensión objetivable. Esto es lo que se ha denominado “esperanzas fundadas no contrarias al Derecho Comunitario”.

d) También será preciso para estimar el principio que, en la valoración de los intereses privados y públicos en juego, estos últimos no sean preponderantes e imperativos hasta tal punto que se vieran frustrados si se adoptaran paulatinamente a través de medidas transitorias.

135. Así, se ha definido la *“protección de la confianza legítima como aquel principio general del Derecho de la Unión Europea en virtud del cual, como manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica, las instituciones y organismos de la Unión Europea, o los Estados miembros en aplicación del Derecho de la Unión, que han infundido a una persona interesada confianza en la estabilidad de su actuación, no pueden adoptar una modificación de dicha actuación si es imprevisible para la persona interesada, excepto en el caso de que el interés público exija tal modificación”*²⁷.

136. El Tribunal Supremo Español, en la sentencia de uno de marzo de mil novecientos noventa y uno (en el asunto RJ 1991/2502), estableció en relación con el tema que nos ocupa que *“... El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y de la buena fe en las relaciones entre la administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que*

²⁷ DÍAZ RUBIO, Patricia. Op. Cit.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla y en función de la cuales los particulares ha adoptado determinadas decisiones...”.

137. Asimismo, el citado Tribunal, en su sentencia de seis de octubre de dos mil cinco (en el asunto RJ 2005/862), hizo referencia al principio de protección a la confianza legítima y expuso que “... *La virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta a responder de la alteración (sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin la debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento. No pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias. Ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica deban mantenerse indefinidamente estables, coartando la potestad de los poderes públicos para establecer nuevas regulaciones...”.*

138. Por su parte, el Tribunal Constitucional de España en la sentencia STC 270/2015 de diecisiete de diciembre de dos mil quince, en la que se pronunció respecto del “Real Decreto-ley 9/2013”, mediante el cual se adoptaron medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, estableció –en lo que nos interesa– lo siguiente:

“...7. Finalmente, se alega la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, así como el de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE).

Sobre este particular es necesario precisar, en primer lugar, que ‘los principios constitucionales invocados por los recurrentes (irretroactividad, seguridad jurídica, interdicción de arbitrariedad)’ como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución –legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad– no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva para promover los valores superiores del ordenamiento

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

jurídico que propugna el Estado social y democrático de derecho (STC 104/2000, de 13 de abril, FJ 6).

a) El principio de seguridad jurídica, entendido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, la ausencia de confusión normativa y la previsibilidad en la aplicación de derecho, no resulta afectado por los preceptos que son objeto del presente recurso de inconstitucionalidad, ni se justifica en el texto de la demanda en qué medida tales preceptos pueden generar confusión o incertidumbre en su aplicación. No estamos ante una norma incierta o falta de la indispensable claridad, pues cuenta con un contenido preciso y unos efectos perfectamente determinados.

El respeto de dicho principio, y su corolario, el principio de confianza legítima, es compatible con las modificaciones en el régimen retributivo de las energías renovables realizado por el Real Decreto-ley 9/2013, más aún –como sucede en el presente caso–, en un ámbito sujeto a una elevada intervención administrativa en virtud de su incidencia en intereses generales, y a un complejo sistema regulatorio que hace inviable la pretensión de que los elementos más favorables estén investidos de permanencia o inalterabilidad frente al ejercicio de una potestad legislativa que obliga a los poderes públicos a la adaptación de dicha regulación a una cambiante realidad económica.

Los cambios legislativos producidos no pueden ser cuestionados desde la óptica del principio de confianza legítima. Este principio no protege de modo absoluto la estabilidad regulatoria, ni la inmutabilidad de las normas precedentes, máxime en el contexto en que se promulgó el Real Decreto-ley que ahora se enjuicia, es decir, de dificultades económicas y de crecimiento del déficit del sistema eléctrico.

Los principios de seguridad jurídica y su corolario, el de confianza legítima, no suponen el derecho de los actores económicos a la permanencia de la regulación existente en un momento dado en un determinado sector de actividad. Dicha estabilidad regulatoria es compatible con cambios legislativos, cuando sean previsibles y derivados de exigencias claras del interés general.

A este respecto, las medidas cuestionadas implican, ciertamente, una modificación respecto del régimen anterior, decisión que el legislador de urgencia adopta a la vista de la situación en la que se encontraba el sistema eléctrico. No cabe calificar de inesperada la modificación producida, pues la evolución de las circunstancias que afectaban a dicho sector de la economía, hacían necesario acometer ajustes de este marco normativo, como efecto de las difíciles circunstancias del sector en su conjunto y la necesidad de asegurar el necesario equilibrio económico y la adecuada gestión del sistema. No cabe, por tanto, argumentar que la modificación del régimen retributivo que se examina fuera imprevisible para un ‘operador económico prudente y diligente’, atendiendo a las circunstancias económicas y a la insuficiencia de las medidas adoptadas para reducir un déficit persistente y continuamente al alza del sistema eléctrico no suficientemente atajado con disposiciones anteriores.

El preámbulo del Real Decreto-ley determina que su objeto es evitar la ‘sobre-retribución’ de determinadas instalaciones de régimen especial, sin que los principios invocados por los recurrentes –seguridad jurídica y confianza legítima– puedan constituir un obstáculo insalvable para que el titular de la potestad legislativa pueda introducir medidas de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

carácter general que impliquen una alteración de determinados aspectos del régimen retributivo anterior. Estamos pues ante una norma clara, que no genera duda sobre sus efectos, los presupuestos de hecho a los que se aplica o sus consecuencias jurídicas, por lo que, ni desde una vertiente objetiva ni desde una subjetiva genera incertidumbre sobre su alcance. En una situación de crisis económica generalizada, modificaciones análogas a la presente han sido llevadas a cabo en éste y en otros sectores económicos, que, además, están sometidos a una intervención administrativa más intensa, dada su incidencia en los intereses generales, como lo es la actividad de producción de energía eléctrica. Ello hace particularmente inviable la pretensión de que los elementos más favorables de su régimen económico estén investidos de una pretensión de permanencia e inalterabilidad en el tiempo, pues es precisamente la protección de esos intereses generales la premisa que obliga a los poderes públicos a adaptar su regulación al cambio de las circunstancias...”

139. Esa reproducción da noticia del avance jurisprudencial que ha tenido el principio de confianza legítima en la doctrina española, llegando a establecer que las modificaciones legislativas no colisionan con dicho principio, en la medida de que no protege de modo absoluto la estabilidad regulatoria, ni la inmutabilidad de las normas que preceden a la entrada en vigor de un nuevo marco regulatorio; máxime, cuando esas normas se emiten para proteger diversos sectores económicos, es decir, cuando los cambios normativos derivan de la exigencia del interés general constitucionalmente válido.
140. Como puede advertirse de la doctrina europea referente al principio de confianza legítima, la vulneración a ese principio, primeramente, se hizo en relación con la actuación de la administración pública, para posteriormente hacerse respecto del ámbito legislativo. Sin embargo, en uno y otro caso, la idea que subyace atiende a la buena fe que debe existir en las relaciones de los poderes del Estado y sus gobernados, dada la seguridad jurídica que su actuación origina.
141. Asimismo, el desarrollo doctrinal europeo también ha referido que no pueden adoptarse medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de los poderes públicos, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

decisiones; sin embargo, también precisa que la actividad creadora de la norma no debe verse obstaculizada por el principio de confianza legítima, pues los gobernados no pueden tener esperanzas que un régimen económico se mantendrá inmutable, pues los poderes públicos verían mermada su facultad de dirección en la política pública y económica.

142. Entonces, conforme a la doctrina europea, la “confianza legítima” podría ser definida como el principio por el cual ciertas situaciones jurídicas catalogadas como expectativas razonablemente objetivas²⁸, las cuales son creadas por el comportamiento por las entidades del Estado, no pueden ser cambiadas de forma imprevisible por parte de los poderes públicos, con excepción de que existan causas constitucionalmente válidas que así lo permitan.
143. Una vez expuesto algunos aspectos generales del principio de confianza legítima en el derecho internacional, que fue donde se acuñó ese término, es necesario verificar si es susceptible de aplicarse al sistema jurídico mexicano y si es viable solicitar su protección constitucional.
144. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica, consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, en la medida en que tutela el derecho del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, en estado de indefensión.
145. Esta Primera Sala ha sustentado que el contenido esencial de la garantía de seguridad jurídica radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, tal

²⁸ Se consideran que se presentan las expectativas razonablemente objetivas cuando los gobernados realizan determinada actividad derivada o auspiciada por la conducta de los entes estatales, ya sea porque hicieron algo, o bien, porque dejaron de hacerlo. A diferencia de las meras expectativas en donde sólo se han ejecutado actos tendentes a generar el derecho, en las expectativas razonablemente objetivas, los sujetos han ejecutado el derecho, pese a que la autoridad no se lo haya reconocido, o bien, porque se lo concedió y posteriormente pretende desconocerlo.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

como se desprende de la jurisprudencia 1a./J. 139/2012 de rubro: **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE”**²⁹.

146. En ese criterio jurisprudencial se precisó que en materia tributaria se destaca el relevante papel que se concede a la ley como instrumento garantizador de un trato igual de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

147. De ahí se sigue que el principio de seguridad jurídica también puede dividirse en dos aspectos, uno objetivo y otro subjetivo. El primero, se refiere a los dispositivos normativos que permitan dar certeza a sus destinatarios y les posibilite conocer las facultades y aptitudes que se les permitieron a la autoridad ejercer. El segundo, se refiere al destinatario de la

²⁹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013, página 437, que lleva por texto el siguiente: *“La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de ‘seguridad a través del Derecho’”.*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

norma, en el sentido de que tenga un conocimiento cierto, claro y de antemano sobre lo que la disposición manda, permite o prohíbe.

148. Es ese aspecto subjetivo del derecho de seguridad jurídica, en el que descansa el principio de confianza legítima en el sistema jurídico mexicano. Ello se debe a que las actuaciones de los entes estatales le generan certidumbre a los sujetos, lo cual implica que les da confianza, o bien, se tiene la expectativa de que la actuación de la autoridad se encuentra ajustada al marco regulatorio correspondiente y, por ende, en la estabilidad de sus acciones.
149. Lo que persigue el principio de confianza legítima es proteger la buena fe con la que actúan los gobernados en atención a las acciones que implementan los órganos del Estado; es decir, los primeros esperan que una acción pública se reitere, o bien, se mantenga.
150. Así, tenemos que el principio de confianza legítima válidamente puede adoptarse en el sistema jurídico mexicano, además de que tiene un asidero constitucional, como ya dijimos, en el derecho fundamental de seguridad jurídica; por tanto, la protección constitucional de ese principio sí puede solicitarse.
151. Sin embargo, pese a que ese principio tiene cabida constitucional en el derecho humano a la seguridad jurídica; ello no implica que deba entenderse de modo absoluto e irrestricto, sino que debe analizarse en sintonía con los demás derechos fundamentales reconocidos, así como con el resto de disposiciones que integran la Constitución General.
152. En efecto, tratándose del derecho humano a la seguridad jurídica en su vertiente de “confianza legítima” no puede erigirse como un valor absoluto, pues ello podría dar lugar a que las funciones del Estado sean estáticas y no puedan evolucionar conforme a lo que requiere el devenir social.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

153. Una primera limitante la encontramos en el artículo 73 de la Constitución General, en el cual se establecen diversas facultades del Congreso de la Unión para regular las diversas áreas en que se desenvuelve el Estado mexicano, como son las referentes a la imposición de contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
154. En relación con esa atribución, esta Suprema Corte la ha interpretado en el sentido de que el creador de la norma tiene una amplia libertad de configurar las contribuciones que estime necesarias. Así, sostuvo que no es exigible al creador de la norma que explique o justifique detalladamente las reformas que haga a leyes impositivas, sino basta con que éstas atiendan a la necesidad de recaudar recursos para cubrir el gasto público³⁰.
155. Así, para respetar esa libertad de configuración que tiene el creador de la norma y en atención a los principios democrático y de división de poderes, esta Suprema Corte ha sostenido que no es válido analizar lo acertado o no del legislador para establecer o modificar gravámenes a efecto de cumplir con su finalidad de recaudar para el gasto público, sino que debe hacerse un estudio laxo que descansa en que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.
156. Bajo esa perspectiva, el establecimiento de una tasa, una contribución, un beneficio fiscal, el cambio de un régimen fiscal, o bien, la modificación o

³⁰ Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, página 111, de rubro y texto siguientes: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.** El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales”.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

extinción de beneficios fiscales deriva de las atribuciones que la Constitución General otorga al legislador; razón por la cual bajo ningún aspecto puede considerarse que los gobernados tienen la previsibilidad de que los aspectos tributarios van a mantenerse sin cambios en un momento determinado.

157. Efectivamente, los gobernados no pueden esperar de forma previsible que las condiciones legislativas en materia tributaria vayan a mantenerse de la misma forma, pues ello daría lugar a restringir la libertad de configuración con que cuenta el legislador, implicando –a su vez– la eventualidad de congelar el ordenamiento jurídico existente sin la posibilidad de ajustarse a la realidad imperante.

158. Con base en los criterios aludidos, esta Primera Sala observa que la actuación previa de los poderes públicos al establecer el régimen de consolidación fiscal, no pudo crear en las sociedades controladoras la *confianza* de que sus actuaciones futuras mantendrían cierta estabilidad, al grado de no modificarse de forma imprevisible e intempestiva, como ocurriría con los actos administrativos.

159. Por el contrario, al haberse instaurado el citado régimen a través de actos legislativos, se advierte que la actuación estatal se desplegó en un ámbito en el cual no existe un derecho constitucionalmente tutelado para que el sistema tributario permanezca inmodificable o estático.

160. Así, tomando en cuenta que la **confianza legítima** en el caso de actos legislativos debe encuadrarse en el ámbito del principio de **irretroactividad de la ley**, se observa que las sociedades controladoras no tienen derecho adquirido alguno para continuar tributando conforme al citado régimen especial, ni pueden contar con la esperanza de que permaneciera indefinidamente hacia el futuro, lo que, en el mejor de los casos, entrañaría una expectativa de derecho frente a la amplia facultad del legislador de determinar si modifica o incluso elimina –como es el caso– determinados

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

regímenes de tributación, en cuyo caso, estimó necesario prever las consecuencias jurídicas correspondientes, para efectos de determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación conforme a los esquemas de pago respectivos.

161. Al respecto, ya se determinó que las disposiciones reclamadas no desconocen derechos adquiridos –pues respetan el único que las controladoras tenían en su esfera jurídica consistente en el diferimiento–, ni supuestos o consecuencias de normas anteriores, por lo que resulta acertado que el Juez A quo hubiese considerado que las controladoras sólo tenían derecho a diferir el pago del impuesto, mientras el legislador es el único facultado para determinar cuánto dura ese diferimiento, tomando en cuenta que se establecieron –nuevos– planes de pago del impuesto diferido que van de 5 a 10 años, de modo que no se les genera un impacto inmediato al haberse otorgado facilidades, mismas que son similares a las que se utilizaron desde 2010.

162. En esa lógica, resulta aplicable la **tesis aislada 2a. XXVIII/2015 (10a.)**, de rubro “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE COMO SISTEMA REGULAN LA DETERMINACIÓN Y EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO IMPLICAN UNA MEDIDA EQUIVALENTE A LA EXPROPIACIÓN EN TÉRMINOS DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, POR LO QUE NO VIOLAN EL DERECHO A LA LEGALIDAD NI EL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”³¹

³¹ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009133. Segunda Sala. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a. XXVIII/2015 (10a.). Página: 1706.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

163. Ello es así, porque con independencia de que el criterio citado determina que las disposiciones respectivas de la Ley del Impuesto sobre la Renta ahora abrogada, al no implicar una medida equivalente a la expropiación en términos del tratado respectivo, no violan el derecho a la legalidad ni el principio de supremacía constitucional; lo cierto es que dilucida una cuestión similar a la que ahora se analiza, esto es, establece que el beneficio anticipado de manera razonable por las sociedades controladoras en torno a la subsistencia del diferimiento del impuesto conforme a las normas vigentes hasta 2009, no constituye un derecho adquirido, y que la obligación de pago del impuesto diferido, al presuponer la obtención de ingresos suficientes para hacer frente a la obligación contributiva, no produce una afectación grave en sus propiedades, lo cual significa que el Estado mexicano, a través de las normas tributarias respectivas, no establece una medida equivalente a la expropiación.
164. Por consiguiente, esta Primera Sala estima que los argumentos de la quejosa recurrente en el sentido de que la eliminación del régimen de consolidación fiscal suscitó cambios sorpresivos, inmediatos y sin justificación urgente que afectan sus decisiones de negocios, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, con lo que se verá afectada de manera trascendental su liquidez, deben **desestimarse**.
165. Ello, porque tales afirmaciones son esencialmente iguales a las que se refiere la tesis antes citada, de modo que ahora también resulta válido sostener que el beneficio anticipado de manera razonable por las sociedades controladoras en torno a la subsistencia del diferimiento del impuesto conforme a las normas vigentes hasta 2013, o incluso la subsistencia del régimen de consolidación fiscal, no constituyen un derecho adquirido, además de que la obligación de pago del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, al presuponer la obtención de ingresos suficientes para hacer frente a la obligación contributiva, no produce una

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

afectación grave en sus propiedades ni, por ende, en sus decisiones de negocios, estrategias comerciales o planeaciones financieras.

166. En consecuencia, por las razones anotadas, los agravios analizados resultan **infundados**, porque parten de la premisa de que la quejosa recurrente *esperaba* o tenía la *confianza* de que el régimen de consolidación fiscal permaneciera o continuara hacia el futuro. Sin embargo, ya se dijo que no puede contar con esperanza alguna en ese sentido, frente a las amplias facultades del legislador para diseñar el sistema tributario y, por ende, de eliminar y crear regímenes tributarios.
167. Ello, porque las normas jurídicas despliegan sus efectos sobre situaciones acaecidas durante su vigencia, así que por razones de seguridad y certeza jurídicas una norma no puede retrotraer sus efectos modificando o alterando derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior.
168. Sin embargo, dado que una expectativa de derechos es una esperanza para que se genere el derecho, es decir, sin que se haya materializado, ésta no puede ser protegida por la norma anterior, por lo que aquélla que se emita con posterioridad regulando o modificando dicha expectativa, no trascenderá en la esfera jurídica de los gobernados.
169. No puede alegarse así que la vulneración al principio de confianza legítima en el ámbito de la creación de la norma, por afectar una mera expectativa, es decir, los gobernados no pueden esperar razonablemente que no se modifique alguna situación jurídica que aún no se ha concretizado en el mundo factico, o bien, que trascienda a los efectos o supuestos normativos inacabados
170. En ese sentido, la actividad de los órganos estatales que se encargan de crear normas dirigidas a regular determinados aspectos del acontecer social, no implica que por sí mismas generen una afectación a situaciones

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

acaecidas respecto de las cuales se haya incorporado un derecho a los gobernados, sino que su finalidad es regular hacia el futuro.

171. Es verdad que en los países en los que se empezó a tratar el tema de la confianza legítima hablan de las expectativas a nivel legislativo y su protección con base en ese principio; sin embargo, ello se debe a que en el catálogo de sus derechos fundamentales no se encuentra integrado el de retroactividad de las normas, cosa que sí pasa en la tradición jurídica mexicana.
172. Así, la afectación que pudiera generarse a las expectativas en el ámbito materialmente legislativo no colisiona con el principio de confianza legítima, pues a la luz tanto de ese principio como el de retroactividad de la norma, el legislador puede válidamente modificarlas en función de su libertad configurativa con la que constitucionalmente cuenta, pues de otro modo dicha atribución se vería coartada generándose así una limitante total o parcial en la atención a los cambios sociales, políticos o económicos.
173. En tales términos, el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, no viola el principio de **confianza legítima** derivado del de **irretroactividad de la ley** contenido en el artículo 14 constitucional.
174. Esta Primera Sala abordó en el mismo sentido el tema de confianza legítima, en los amparos en revisión ***** en sesión de siete de diciembre de dos mil dieciséis, *****, *****, y ***** y ***** en sesión de once de enero de dos mil diecisiete.

3. MECANISMOS PARA LLEVAR A CABO LA DESCONSOLIDACIÓN. LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

3.1. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que las 3 mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido por

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

desconsolidación, son complejas, confusas y ambiguas, por lo cual crean incertidumbre (legalidad tributaria y seguridad jurídica).

175. En el primer agravio, incisos b), c) y e), la quejosa recurrente aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el séptimo concepto de violación, en el que se planteó la violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica. Lo anterior es así, porque contrariamente a lo resuelto:

b) Las 3 mecánicas reclamadas son complejas y ambiguas, y se prestan a diversas interpretaciones en cuanto a su aplicación, por lo que generan incertidumbre. Así, no es el hecho de que las 3 mecánicas prevean elementos adicionales lo que las hace inconstitucionales, sino la circunstancia de que cada mecánica contenga una fórmula distinta entre sí conforme a distintos elementos que llevan a obtener resultados distintos, lo cual provoca dicha violación constitucional.

c) Las normas reclamadas establecen un sistema sin precedente que produce efectos distintos de los que provocaban las mecánicas implementadas en 2010. Por ello, es necesario observar que en la demanda de amparo se efectuaron planteamientos de inconstitucionalidad más complejos desde la siguiente perspectiva:

- Séptimo concepto de violación, transgresión al principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica, porque:

1) Para la determinación y pago del impuesto diferido por desconsolidación, se establecen 3 distintas mecánicas excluyentes entre sí, de modo que con cada una de ellas se llega a resultados distintos. Así, las normas que establecen dichos mecanismos son confusas y complejas, y ello provoca que puedan darse múltiples interpretaciones en su aplicación. Debe destacarse que al tratarse de una misma obligación, el procedimiento para su determinación debería ser uno solo.

2) Los 3 procedimientos para determinar y enterar el impuesto diferido son ambiguos y oscuros, lo cual impide aplicar cada uno de ellos con certeza:

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- Mecánica 1: i) No prevé que una vez determinado el impuesto diferido originado en dividendos contables, la sociedad que los percibió pueda aumentar el saldo de su CUFIN individual y la sociedad que los distribuyó, pueda realizar el acreditamiento del impuesto pagado por ese concepto; ii) Existe duda en la determinación del impuesto diferido por dividendos contables, pues no se sabe si deben considerarse aquellos dividendos distribuidos antes de 1999; iii) No prevé reglas en cuanto a la forma en que se deberá determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la diferencia entre el R-CUFIN individual y el R-CUFIN consolidado, cuando el primero sea mayor; y iv) Aunque se prevé la forma en que se debe pagar la primera parcialidad del impuesto diferido determinado (mediante una declaración complementaria de 2013), hay omisión en cuanto a la forma en que se deberá presentar y pagar el impuesto diferido en los siguientes ejercicios.
- Mecánica 2: i) Para determinar el impuesto diferido derivado de la comparación de saldos de CUFINES, no queda claro si los saldos de dichas cuentas individuales de las sociedades controladas deben ser considerados en la participación consolidable; y ii) No establece reglas respecto a la forma en que se deberá determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la diferencia entre R-CUFINES, cuando el individual sea mayor que el consolidado.
- Mecánica 3: i) No prevé que una vez determinado el impuesto diferido originado en dividendos contables, la sociedad que los percibió pueda aumentar el saldo de su CUFIN individual y la sociedad que los distribuyó, pueda realizar el acreditamiento del impuesto pagado por ese concepto; ii) Para determinar el impuesto diferido derivado de la comparación de saldos de R-CUFINES, no queda claro si el saldo del R-CUFIN consolidado podrá ser adicionado con las pérdidas individuales disminuidas del impuesto respectivo desde el ejercicio en que se consideren para este cálculo (y no hasta que se amorticen en forma individual); iii) No establece reglas respecto a la forma en que se deberá determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la diferencia entre R-CUFINES, cuando el individual sea mayor que el consolidado; iv) No establece el esquema de pagos del impuesto diferido originado en el procedimiento de comparación de R-CUFINES correspondientes a los ejercicios de 2007 y

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

anteriores, por lo que no se sabe si debe pagarse en una sola exhibición en 2014 o en 5 parcialidades durante 5 años.

Como se puede observar, de la lectura que se realice al escrito de demanda, se advierte que en el séptimo concepto de violación se sostuvo que las disposiciones impugnadas resultan violatorias de los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, bajo una óptica distinta en los términos ahí anotados.

- e) Finalmente, el Juez a quo resolvió que en torno al mecanismo contenido en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, aplicable para efectuar la desconsolidación, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que sí contiene todos los elementos que se deben tomar en cuenta para determinar el impuesto diferido, por lo cual estimó aplicable la jurisprudencia 2a./J. 41/2015 (10a.).

No obstante, dicha tesis no es aplicable en el caso concreto, porque en ella se resuelve sobre una cuestión distinta a la planteada en el séptimo concepto de violación contenido en la demanda, en el cual se sostuvo que las disposiciones reclamadas resultan violatorias de los principios de legalidad y seguridad jurídica, porque los procedimientos que establecen para la determinación y pago del impuesto diferido son ambiguos y oscuros, lo cual no permite establecer de manera certera la correcta aplicación de tales procedimientos.

Como se observa, lo planteado en el séptimo concepto de violación de la demanda es diferente a la cuestión que fue analizada en la jurisprudencia aludida, razón por la cual ésta no resulta aplicable en la especie. Además, dicho criterio no hace referencia a las mecánicas contenidas en las fracciones XV y XVIII del artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, con independencia de que 2 de las 3 mecánicas contenidas en éstos sean las mismas que se previeron a partir de 2010 para pagar el impuesto diferido, habida cuenta que todas ellas ahora deben ser analizadas en función del nuevo contexto normativo al que pertenecen, esto es, al de la desconsolidación forzosa vigente a partir de 2014.

176. Para emprender el análisis de los argumentos previamente sintetizados –sin que se advierta que el Juez Federal incurrió propiamente en omisiones de estudio sobre los aspectos señalados pues, en todo caso, incurrió en algunas deficiencias, lo que no llevaría a revocar la sentencia impugnada

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

como a continuación se verá—, es necesario hacer una revisión de cómo funciona cada una de las 3 mecánicas previstas por el legislador en las porciones normativas reclamadas —cuyo texto quedó previamente transcrito—, a fin de verificar si, en primer término, contienen los elementos necesarios para que las sociedades controladoras determinen y enteren el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación y, en función de ello, determinar si las sociedades controladoras están expuestas a procedimientos complejos, confusos o ambiguos, lo que a su parecer les dejaría en un estado de incertidumbre jurídica.

177. **Mecánica 1.** El artículo Noveno, fracción XV, inciso a), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece que con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, la sociedad controladora deberá **desconsolidar** a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma y pagar el impuesto diferido que se tenga pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el **artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.**

178. El artículo 71 referido —que con motivo del decreto de reformas publicado el 7 de diciembre de 2009 no tuvo modificaciones y permaneció con idéntico texto hasta 2013, pero aun así a partir del ejercicio fiscal de 2010, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 70-A abrogado, también fue aplicable para determinar y enterar el impuesto diferido a que alude este último precepto—, dispone que la controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio, para lo cual sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de diversas partidas.

179. De manera esquemática, el procedimiento de referencia puede representarse como sigue:

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

		Utilidad Fiscal Consolidada o Pérdida Fiscal Consolidada (del ejercicio 2013)	Artículo 68, fracción I, párrafo primero, Ley del ISR abrogada.
	(+) ó (-)	Pérdidas Fiscales de ejercicios anteriores que la sociedad que se desincorpora tenga derecho a disminuir, considerando sólo los ejercicios en que se restaron las pérdidas respectivas para determinar el resultado fiscal consolidado. Aquí se incluyen también las generadas en el ejercicio 2013.	Artículo 71, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
	(+) ó (-)	Utilidades derivadas del párrafo sexto del artículo 71, en su caso: Comparación de saldos de Registro de Utilidades Fiscales Netas (RUFIN individual sociedad que se desincorpora vs RUFINCO).	Artículo 71, párrafos segundo y sexto, Ley del ISR abrogada.
	(+) ó (-)	Utilidades derivadas del párrafo séptimo del artículo 71, en su caso: Comparación de saldos de Cuentas de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN individual sociedad que se desincorpora vs CUFINCO).	Artículo 71, párrafos segundo y séptimo, Ley del ISR abrogada.
	(+) ó (-)	Dividendos Contables (no provenientes de CUFIN), que hubiese pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo, piramidados (factor de 1.3889).	Artículo 71, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
	(+) ó (-)	Pérdidas por Enajenación de Acciones que la sociedad que se desincorpora no haya podido deducir, que hubiesen sido disminuidas anteriormente para determinar el resultado fiscal consolidado.	Artículo 71, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.

180. Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución (*artículo 71, párrafo quinto*).

181. Cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado estará a lo dispuesto en este artículo por cada una de las empresas del grupo incluida ella misma (*artículo 71, párrafo décimo*).

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

182. De acuerdo con lo anterior, aun cuando en la descripción del procedimiento contenido en el artículo 71 de la ley abrogada, sólo se hace alusión a la desincorporación de una sola sociedad controlada, lo cierto es que, finalmente, también será aplicable para los casos de desconsolidación por cada una de las empresas del grupo, incluida la controladora.

183. Así, una vez realizadas las operaciones señaladas en el citado artículo 71 abrogado para efectuar la desconsolidación, esto es, una vez que las partidas o conceptos aludidos se sumaron o se restaron, según el caso, a la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio inmediato anterior, se integran a la fórmula general contenida en los artículos 64 y 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, a fin de que la sociedad controladora determine su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada.

184. Por ello, tomando en cuenta que la desconsolidación (2014) deberá reflejarse al cierre del ejercicio inmediato anterior (2013), dicha fórmula general a partir de la obtención de la utilidad o pérdida fiscal consolidada, se representa como sigue:

		Utilidad Fiscal Consolidada o Pérdida Fiscal Consolidada (del ejercicio 2013)	Artículo 68, fracción I, párrafo primero, Ley del ISR abrogada.
	(+) ó (-)	Efectos generados por la Desconsolidación del grupo <i>Como se detalló en el cuadro anterior:</i> (+) o (-) Pérdidas fiscales (+) o (-) Pérdidas por enajenación de acciones (+) o (-) Dividendos contables (+) o (-) Utilidades derivadas de la comparación de RUFINES (+) o (-) Utilidades derivadas de la comparación de CUFINES.	Artículo 71 Ley del ISR abrogada.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

	(+) ó (-)	Pérdidas Fiscales obtenidas por controladora o por controladas que hubiesen caducado, así como las Pérdidas por Enajenación de Acciones obtenidas por la controladora o las controladas, que también hubiesen caducado, siempre que en uno y otro caso hubiesen tenido efectos a nivel consolidado en ejercicios anteriores, con la finalidad de revertirlos.	Artículo 68, fracción II, párrafos segundo y tercero, Ley del ISR abrogada.
	(-)	Pérdidas Fiscales Consolidadas de ejercicios anteriores.	Artículo 68, fracción II, párrafo primero, Ley del ISR abrogada.
	(=)	Resultado Fiscal Consolidado.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
	(X)	Tasa.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
	(=)	Impuesto sobre la Renta Consolidado.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
	(-)	Monto del impuesto que se hubiese pagado en la declaración del ejercicio fiscal 2013	
	(=)	Impuesto Diferido a pagar por Desconsolidación	

185. **Mecánica 2.** El artículo Noveno, fracción XV, inciso a), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece que con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, la sociedad controladora deberá **desconsolidar** a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma y pagar el impuesto diferido que se tenga pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, **o bien, el siguiente procedimiento** (esto es, el que se contiene en la propia fracción XV, inciso a), numerales 1, 2 y 3).

186. De manera esquemática, el citado procedimiento puede representarse como sigue:

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

		Utilidad Fiscal Consolidada o Pérdida Fiscal Consolidada (del ejercicio 2013)	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), DT Ley del ISR 2014.
(+) ó (-)		Conceptos Especiales de Consolidación que, en su caso, se hubieren continuado determinando por operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002. <i>Nota: Existe la opción de que el impuesto por conceptos especiales de consolidación, lo pague la controladora hasta que los bienes que dieron lugar a ellos se enajenen a personas ajenas al grupo.</i>	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), punto i), y último párrafo del citado inciso a), DT Ley del ISR 2014.
(+) ó (-)		Pérdidas Fiscales de ejercicios anteriores que las controladas y la controladora tengan derecho a disminuir al momento de la desconsolidación, considerando sólo los ejercicios en que se restaron las pérdidas respectivas para determinar el resultado fiscal consolidado. Aquí se incluyen también las pérdidas generadas en el ejercicio de 2013.	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), punto ii), DT Ley del ISR 2014.
(+) ó (-)		Pérdidas por Enajenación de Acciones de sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en que se generaron, y siempre que no hieran podido deducirse por la sociedad que las generó.	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), punto iii), DT Ley del ISR 2014.
(=)		Utilidad Fiscal Consolidada del ejercicio 2013	
<p>Ahora, tomando en cuenta que el artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), último párrafo, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR 2014, señala que una vez determinada la utilidad fiscal consolidada del ejercicio de 2013 que resulte conforme a lo dispuesto en este numeral, “la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga”, la mecánica 2 continúa de la siguiente manera:</p>			
	(-)	Pérdidas Fiscales Consolidadas de ejercicios anteriores.	Artículo 68, fracción II, párrafo primero, Ley del ISR abrogada.
	(=)	Resultado Fiscal Consolidado.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
	(X)	Tasa.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

	(=)	Impuesto sobre la Renta Consolidado.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
	(-)	Monto del impuesto que se hubiese pagado en la declaración del ejercicio fiscal 2013	
	(=)	Impuesto diferido por Conceptos Especiales de Consolidación, Pérdidas Fiscales y Pérdidas por Enajenación de Acciones.	
	(+)	<p>Impuesto diferido por distribución de Dividendos Contables (no provenientes de CUFIN o CUFINRE), sin considerar aquellos distribuidos antes del 1° de enero de 1999.</p> <p>El impuesto referido se obtiene así:</p> <p style="padding-left: 40px;">Monto de los dividendos actualizados</p> <p style="padding-left: 40px;">(x) Factor de 1.4286</p> <p style="padding-left: 40px;">(x) Tasa</p> <p style="padding-left: 40px;">(=) Impuesto por dividendos contables</p> <p><i>Nota: Existe la opción de que el impuesto por dividendos contables lo pague la sociedad controlada que los distribuyó.</i></p>	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 2), DT Ley del ISR 2014, en relación con el artículo 78, párrafo primero, Ley del ISR abrogada.
	(+)	<p>En su caso, Impuesto por utilidad derivada de Comparación de saldos de CUFINES (2008 a 2013)</p> <p>Si la CUFINCO es menor que la suma de las CUFINES individuales (controladora y controladas), se considera utilidad el resultado de multiplicar la diferencia por el factor de 1.4286.</p> <p>Sobre dicha utilidad se calcula el impuesto en términos del artículo 10 LISR abrogada y se disminuye del saldo de la CUFINCO, el saldo de las CUFINES individuales (controladora y controladas), hasta llevarla a cero.</p>	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3), DT Ley del ISR 2014.
	(=)	Impuesto diferido a pagar con motivo de la desconsolidación	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), antepenúltimo párrafo, DT Ley del ISR 2014.

Cabe destacar que el artículo Noveno, Fracción XV, inciso a), penúltimo párrafo, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece que: *“El procedimiento que se señala en el presente inciso no procederá respecto de los conceptos por los que el contribuyente ya hubiere enterado el impuesto diferido a que se refiere la fracción VI del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, o a que se refiere el artículo 70-A de la misma Ley, o bien cuando dicho impuesto se encuentre pendiente de entero por encontrarse sujeto al esquema de pagos establecido en las disposiciones fiscales antes mencionadas.”

187. En relación con las mecánicas 1 y 2 antes descritas, el artículo Noveno, fracción XV, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, establece otras previsiones:

- Con independencia del procedimiento elegido para determinar el impuesto que resulte de la desconsolidación (es decir, sea el previsto en el artículo 71 de dicha ley abrogada o el contenido en la propia fracción XV aludida), deberá determinarse y enterarse el impuesto diferido derivado de la comparación de R-CUFINES, cuyo pago se hubiese pospuesto en los ejercicios 2010, 2011, 2012 o 2013, conforme a las reglas misceláneas respectivas *[fracción XV, inciso b)]*.

Para esos efectos, se podrá incrementar el registro de la CUFINCO con las utilidades respecto de las que se hubiese pagado el impuesto diferido por reversión de pérdidas fiscales conforme a los procedimientos opcionales previstos para tales efectos en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 *[fracción XV, inciso b), párrafo segundo]*.

- El impuesto resultante de aplicar ya sea la mecánica 1 o la 2, así como el correspondiente a la comparación de R-CUFINES si se optó por posponer su pago en términos de las misceláneas respectivas, se deberá enterar en 5 ejercicios fiscales a razón de: 25%, a más tardar el último día del mes de mayo de 2014; 25%, a más tardar el último día del mes de abril de 2015; 20%, a más tardar el último día del mes de abril de 2016; 15%, a más tardar el último día del mes de abril de 2017; y 15%, a más tardar el último día del mes de abril de 2018 *[fracción XV, inciso c)]*.
- Las controladoras que al 31 de diciembre de 2013 se encuentren sujetas al esquema de pagos del impuesto diferido conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, deberán continuar enterando el impuesto que hubieren diferido en los ejercicios 2007 y anteriores, hasta concluir su pago *[fracción XV, inciso d)]*.
- Para determinar el impuesto al activo (IMPAC) que con motivo de la desconsolidación deberá enterar la controladora, así como el que podrán

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

recuperar ella y las controladas, se aplicará la fracción III del artículo Tercero del Decreto de reformas fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007 [fracción XV, inciso e)].

- El saldo de la CUFINCO al 31 de diciembre de 2013, que en su caso resulte después de efectuar la desconsolidación a que se refiere la propia fracción XV, no tendrá ningún efecto fiscal posterior [fracción XV, último párrafo].

188. **Mecánica 3.** El artículo Noveno, fracción XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, señala que las sociedades controladoras que en el ejercicio de 2013 hubieren optado por determinar su impuesto diferido conforme al procedimiento previsto en el artículo 71-A de esa ley abrogada, **podrán optar** por determinar los efectos de la desconsolidación, conforme al mecanismo descrito en la propia fracción XVIII. En su inciso a), se establece que deberán determinar el impuesto diferido de los ejercicios de 2008 a 2013 aplicando lo dispuesto en el **artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada** y efectuar su entero en términos de lo establecido en el artículo 70-A de la citada Ley.

189. De manera esquemática, el procedimiento de referencia puede representarse como sigue:

	Impuesto previsto en el artículo 71-A, fracción I (por Pérdidas Fiscales y Pérdidas por Enajenación de Acciones de las controladas y la controladora, generadas en el sexto ejercicio inmediato anterior a aquel en que se deba pagar el impuesto)	Artículo 71-A, último párrafo (segunda parte), de la Ley del ISR abrogada
(+)	Impuesto previsto en el artículo 71-A, fracción II, segundo párrafo (por utilidad derivada de comparación de saldos de R-CUFINES , correspondientes al sexto ejercicio inmediato anterior a aquel en que se deba pagar el impuesto)	

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

(+) ó (+)	Impuesto previsto en el artículo 78, párrafo segundo (por dividendos contables distribuidos dentro del grupo en el sexto ejercicio inmediato anterior a aquel en que se deba pagar el impuesto); ó Impuesto previsto en el artículo 78, párrafo tercero (por dividendos contables distribuidos dentro del grupo en el sexto ejercicio inmediato anterior a aquel en que se deba pagar el impuesto)	
(=)	Impuesto sobre la renta diferido en el sexto ejercicio inmediato anterior. Por tanto, para efectos de la desconsolidación, en 2014 se entera el impuesto diferido en 2008, y así sucesivamente, hasta llegar a 2019, en que se deberá enterar el impuesto diferido en 2013.	

190. El entero de dicho impuesto diferido se sujeta al esquema de pagos previsto en el artículo 70-A de la Ley del impuesto sobre la Renta abrogada, el cual para mayor claridad se reproduce nuevamente:

<p>Año 2014, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2008): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u>: 25% en 2014; 25% en 2015; 20% en 2016; 15% en 2017; y 15% en 2018.</p>
<p>Año 2015, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2009): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u>: 25% en 2015; 25% en 2016; 20% en 2017; 15% en 2018; y 15% en 2019.</p>
<p>Año 2016, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2010): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u>: 25% en 2016; 25% en 2017; 20% en 2018; 15% en 2019; y 15% en 2020.</p>
<p>Año 2017, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2011): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u>: 25% en 2017; 25% en 2018; 20% en 2019; 15% en 2020; y 15% en 2021.</p>
<p>Año 2018, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2012): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u>: 25% en 2018; 25% en 2019; 20% en 2020; 15% en 2021; y 15% en 2022.</p>
<p>Año 2019, en que corresponde determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (2013): <u>Parcialidades conforme al artículo 70-A, párrafo sexto de la LISR abrogada</u>: 25% en 2019; 25% en 2020; 20% en 2021; 15% en 2022; y 15% en 2023.</p>

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

191. En relación con esta mecánica 3, el artículo Noveno, fracción XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece otras previsiones:

- Las controladoras determinarán el impuesto al activo (IMPAC) que con motivo de la desconsolidación deba enterarse, así como el que puedan recuperar las sociedades controladas y la controladora, aplicando lo dispuesto en el inciso e) de la fracción XV del citado precepto transitorio, es decir, se aplicará la fracción III del artículo Tercero del Decreto de reformas fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007 [*fracción XVIII, inciso b*]).
- Deberá determinarse y enterarse el impuesto diferido derivado de la comparación de R-CUFINES, cuyo pago se hubiese pospuesto en los ejercicios 2010, 2011, 2012 o 2013, conforme a las reglas misceláneas respectivas [*fracción XVIII, inciso c*]).

Para esos efectos, se podrá incrementar el registro de la CUFINCO con las utilidades respecto de las que se hubiese pagado el impuesto diferido por reversión de pérdidas fiscales conforme a los procedimientos opcionales previstos para tales efectos en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 [*fracción XVIII, inciso c*), *párrafo segundo*].

192. Hasta este punto la descripción de las 3 mecánicas establecidas para llevar a cabo la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación.

193. A partir de lo anterior y una vez revisado el contenido del artículo Noveno, fracciones XV y XVIII de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, esta Primera Sala advierte que en el texto legal se contienen todos los elementos necesarios para que las sociedades controladoras cumplan con su obligación tributaria.

194. En efecto, en dichas normas se prevé la obligación sustancial a cargo de las sociedades controladoras, consistente en determinar y enterar el impuesto

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

sobre la renta que se hubiese diferido con motivo de la consolidación y que al 31 de diciembre de 2013, no se hubiese pagado al fisco federal.

195. Asimismo, en tales disposiciones se contienen las 3 mecánicas excluyentes entre sí claramente identificadas que se han de seguir para tal propósito, contemplando los conceptos o partidas que deberán considerarse (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables, conceptos especiales de consolidación, comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, según el caso), y las operaciones aritméticas que deberán realizarse para determinar los montos de impuesto a pagar.
196. Ahora, el hecho de que dichas normas puedan resultar complejas en algún grado y ameriten una explicación o interpretación por parte de este Alto Tribunal, tal característica no las hace inconstitucionales, ya que la descripción anteriormente efectuada sobre cómo funcionan las 3 mecánicas aludidas, fue realizada a partir del texto legal mismo y deja palmaria evidencia que su comprensión está al alcance del propio contribuyente.
197. Esta Suprema Corte ha considerado que en casos similares al de las disposiciones tildadas de inconstitucionales –y así lo estima en relación con éstas–, la redacción podría ser perfectible; sin embargo, la probable o posible existencia de expresiones de mayor eficacia en términos lingüísticos no torna inconstitucionales a los preceptos combatidos, en tanto se ha demostrado que se trata de normas suficientemente comprensibles en torno a los alcances de la obligación tributaria que contienen y, particularmente, en cuanto regulan las 3 mecánicas previstas por el legislador para proceder a la desconsolidación de los grupos empresariales que hasta 2013 tributaban conforme al desaparecido régimen de consolidación fiscal.
198. Esto implica que los elementos esenciales del tributo necesarios para su determinación y pago, se encuentran establecidos en un texto formal y

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

materialmente legislativo, conforme a las exigencias de la jurisprudencia definida por este Alto Tribunal.³²

199. Siendo así, los contribuyentes no se encuentran expuestos a arbitrariedad alguna por parte de las autoridades exactoras, porque en tanto las normas reclamadas establecen y desarrollan con suficiente claridad la amplitud de la obligación tributaria que le corresponde a aquéllos, así como los procedimientos que deben seguir para darle cumplimiento, éstas no tendrán margen para aplicarlas a su capricho o conforme a su laxo criterio.
200. Asimismo, en tanto quedan estipulados en ley los elementos necesarios para cumplir con la obligación contributiva en un grado de comprensión suficiente, tal característica impide la realización de interpretaciones diversas en torno a su aplicación, lo cual denota que si bien en algún grado llegan a ser complejas, no por ello resultan confusas o ambiguas y, por ende, no generan incertidumbre jurídica.
201. En tal sentido, esta Primera Sala considera que en torno a la cuestión a dilucidar, resulta aplicable por analogía la **jurisprudencia 2a./J. 41/2015**, de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL PROCEDIMIENTO GENERAL PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, CONTIENE LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA ESE

³² “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.” **Datos de localización:** Séptima Época. Registro: 232797. Pleno. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación. Volumen 91-96, Primera Parte. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 173.

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.” **Datos de localización:** Séptima Época. Registro: 232796. Pleno. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación. Volumen 91-96, Primera Parte. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 172.

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.” **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 174070. Pleno. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre de 2006. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 106/2006. Página: 5.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

PROPÓSITO SIN PROVOCAR INCERTIDUMBRE, POR LO QUE NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA NI DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”³³

202. En esa jurisprudencia se señaló que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (actualmente abrogada) que, hasta 2009, era aplicable sólo para los casos de desincorporación y desconsolidación, a partir de 2010 también lo es, como regla general, para determinar el impuesto diferido con motivo de la consolidación generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquel en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que deba efectuarse el pago, es decir, resulta aplicable para calcular el impuesto diferido generado ejercicio por ejercicio en 2005 y subsecuentes, que debe pagarse a partir de 2011 (artículo 70-A), así como el correspondiente al ejercicio fiscal de 2004 y anteriores, hasta 1999, que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009 y debe enterarse en 2010 (artículo cuarto, fracción VI, de las Disposiciones Transitorias de dicha ley).

203. En dicho criterio también se precisó que, tomando en consideración que si en términos del propio precepto las partidas o conceptos a que alude [pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y utilidades derivadas de la comparación de los saldos del registro de utilidad fiscal neta (RUFIN) y de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), de las sociedades del grupo a nivel individual frente a sus equivalentes a nivel consolidado], deben sumarse o restarse de la utilidad o pérdida fiscal consolidada (en su caso y según corresponda), se observa que, para efectos de la determinación del impuesto diferido, los resultados de los cálculos respectivos deben incorporarse a la fórmula general para determinar el impuesto sobre la renta consolidado (artículos 64 y 68) y, a

³³ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009106. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 41/2015 (10a.). Página: 1241.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

partir de una interpretación sistemática acorde a la nueva dimensión normativa del citado artículo 71, puede entenderse que:

- 1) Se debe partir de la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio inmediato anterior;
- 2) El ejercicio inmediato anterior es aquel en relación con el cual las sociedades controladoras se encuentran obligadas a determinar y enterar el impuesto diferido;
- 3) Es posible amortizar las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores contra el impuesto diferido, en la medida en que secuencialmente dichas pérdidas se aplican después de instrumentar el procedimiento que permite determinar aquél;
- 4) Se debe presentar declaración complementaria en el ejercicio en que se encuentren obligadas dichas sociedades a determinar y enterar el impuesto diferido;
- 5) La tasa aplicable para determinar este último tributo, es la misma que en términos de ley hubiesen aplicado las sociedades controladoras para calcular el resultado fiscal consolidado del ejercicio inmediato anterior de que se trate;
- 6) Las comparaciones de registros y cuentas (RUFINES y CUFINES individuales frente a consolidados) deben realizarse en relación con todas y cada una de las sociedades que integran el grupo, de manera secuencial (una por una), incluida la propia controladora, conforme a los datos existentes en cada nivel de tributación al momento en que se efectuó la declaración del ejercicio inmediato anterior; y
- 7) En caso de que la comparación de RUFINES (individuales frente al consolidado), arroje una utilidad acumulable, las sociedades controladoras podrán tomar una pérdida fiscal equivalente a dicha utilidad acumulada por cada una de las sociedades en que se presente ese supuesto.

204. Conforme a esas premisas, se concluyó en la jurisprudencia de mérito que el artículo 71, en relación con los diversos 70-A y Cuarto, fracción VI, de las Disposiciones Transitorias, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

vigente a partir de 2010, no viola los principios de legalidad tributaria ni de seguridad jurídica contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque si bien es necesaria una interpretación para comprenderlo en su nuevo contexto normativo –el vigente a partir de 2010–, ello no implica que las sociedades controladoras queden en un estado de incertidumbre jurídica por estar referido expresamente sólo a los casos de desincorporación y desconsolidación, ya que aun así establece los componentes y el procedimiento aplicable para determinar, como regla general, el impuesto diferido con motivo de la consolidación, lo cual significa que en un texto material y formalmente legislativo se establecen los elementos necesarios para que dichas sociedades cumplan con su obligación contributiva sin estar expuestas a arbitrariedad alguna.

205. Como se puede observar, la Segunda Sala de este Alto Tribunal reconoció la constitucionalidad del citado artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, por ser acorde con los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica; y, si bien dicho reconocimiento se hizo en el contexto de la reforma fiscal de 2010 al régimen de consolidación fiscal, las razones materiales que la sustentan se pueden extrapolar al presente caso en que dicha norma debe operar conforme a su vocación normativa originaria para proceder a la desconsolidación en 2014.

206. En esa línea de razonamientos, cabe destacar que no sólo una, sino 2 de las 3 mecánicas previstas para efectuar la desconsolidación conforme a la reforma reclamada de 2014, son las mismas que desde la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada se establecieron para determinar y enterar el impuesto diferido de los ejercicios 2004 y anteriores, y de 2005 y posteriores.

207. En efecto, como ya quedó precisado, la mecánica 1 es la prevista en el artículo 71 de dicha ley abrogada (es decir, el precepto al que se refiere la invocada jurisprudencia 2a./J. 41/2015), mientras la mecánica 3 es la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

contenida esencialmente en el diverso artículo 71-A del mismo ordenamiento; y, en el caso de la mecánica 2, si bien no es alguna que ya se hubiese previsto anteriormente, lo cierto es que resulta similar en determinados aspectos a la mecánica 1 y en otros a la mecánica 3, ya que por una parte, los cálculos respectivos se efectúan a partir de la utilidad fiscal consolidada o de la pérdida fiscal consolidada, y algunos de los conceptos o partidas que utiliza (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones y conceptos especiales de consolidación), deben integrarse a la fórmula general para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, en tanto los restantes (dividendos contables y procedimientos de comparación de CUFINES), permiten determinar impuestos por separado.

208. Lo anterior pone de relieve que, en términos generales, las 3 mecánicas ahora previstas para desconsolidar, aunque con sus variantes y particularidades, son similares entre sí en cuanto a naturaleza, funcionamiento y propósito, y se basan en procedimientos conocidos por los contribuyentes desde ejercicios fiscales anteriores al de 2014.

209. Por tanto, se trata de mecanismos afines a los contribuyentes, quienes al contar con experiencia en su instrumentación, ello les permitirá tener elementos fácticos para eliminar posibles interpretaciones dispares en torno a su aplicación, tomando en cuenta que, de las normas reclamadas, se desprenden los elementos necesarios para proceder a su correcta utilización.

210. De acuerdo con lo razonado, los agravios analizados son **infundados**, porque contrariamente a lo argumentado por la quejosa recurrente y tal como lo resolvió el Juez Federal, el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, al contener los elementos necesarios para cumplir con la obligación tributaria sin generar confusión o ambigüedad en

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

cuanto a sus alcances normativas, no transgrede el principio de **legalidad tributaria** que, a su vez, resguarda la **seguridad jurídica** del gobernado, por lo que no viola los artículos 14 y 31, fracción IV, de la Constitución.

3.2. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que no se sabe cuál de las 3 mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación, es apta para cumplir con dicha obligación, lo cual provoca incertidumbre jurídica (legalidad tributaria y seguridad jurídica).

211. En el primer agravio, inciso b), la quejosa recurrente aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el séptimo concepto de violación, en el que se planteó la violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica. Lo anterior es así, porque contrariamente a lo resuelto:

b) No se puede saber a través de cuál de las 3 mecánicas previstas por el legislador se cumplirá debidamente la obligación de entero del impuesto diferido, por lo que generan incertidumbre.

212. Una vez dilucidado que las normas reclamadas contienen los elementos necesarios para que los contribuyentes cumplan con su obligación tributaria, sin resultar confusas o ambiguas, pues son lo suficientemente claras para que sus destinatarios comprendan sus alcances normativos, debe decirse –no obstante que el Juez Federal realizara un deficiente u omiso estudio–, que el hecho de que el legislador hubiese previsto 3 mecánicas excluyentes entre sí para proceder a la desconsolidación, no produce incertidumbre alguna en cuanto a cuál de ellas se debe aplicar para tal propósito.

213. En efecto, el artículo Noveno, fracción XV, inciso a), de las Disposiciones Transitorias de la ley reclamada, establece que con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente hasta 2013), la sociedad controladora deberá desconsolidar el grupo y pagar el impuesto diferido que tenga pendiente al 31 de diciembre de 2013 *“aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Renta que se abroga". Esta redacción es clara al establecer cuál será el procedimiento que debe aplicarse para dar cumplimiento a la obligación aludida, y es el que se ha identificado como **mecánica 1**.

214. No obstante, la referida porción normativa continúa y en su parte final señala: *"o bien, el siguiente procedimiento:"*; lo cual significa que para dar cumplimiento a la referida obligación tributaria, se establece un procedimiento opcional descrito en la propia fracción XV y es el que se ha identificado como **mecánica 2**.

215. Además, el citado artículo Noveno, pero en su fracción XVIII, establece que las sociedades controladoras que en el ejercicio de 2013 hubieren optado por determinar su impuesto sobre la renta diferido conforme al procedimiento previsto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, *"podrán optar por determinar los efectos de la desconsolidación, conforme a lo siguiente:"* y, al efecto, en el inciso a) de dicha fracción XVIII, se dispone que *"Deberán determinar el impuesto diferido de los ejercicios de 2008 a 2013 aplicando lo dispuesto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga"*, siendo ésta la que se ha identificado como **mecánica 3**.

216. Ahora, con base en lo anterior, si fue el propio legislador quien estableció cuál será el procedimiento que debe aplicarse para dar cumplimiento a la obligación tributaria (mecánica 1), pero también fue él quien concedió al contribuyente la opción de cumplir esa misma obligación a través de otros procedimientos alternativos (mecánicas 2 y 3), ello significa que el procedimiento o mecánica que ese elija conforme a las posibilidades que las propias normas ofrecen, debe ser aceptada como válida para tales efectos.

217. No obsta a lo anterior que cada una de las 3 mecánicas de desconsolidación lleven a obtener resultados concretos distintos, pues, en todo caso, tal circunstancia debe ser apreciada como un beneficio para el contribuyente, quien en función de sus planes de negocio, situación

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

financiera o fiscal, entre otras, podrá valorar cuál de ellas le resulta más adecuada o favorable en función del mayor o menor monto de impuesto que se llegue a obtener como resultado.

218. En tales términos, los agravios analizados son **infundados**, porque el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, al prever 3 mecánicas –excluyentes entre sí– para efectuar la desconsolidación, no produce confusión o incertidumbre jurídica en cuanto a la eficacia para tener por cumplida la obligación sustantiva de pago del tributo, ya que cualquiera de ellas, conforme a las posibilidades legales para su elección, permitirá al contribuyente acatar válidamente la obligación tributaria a su cargo, teniendo idénticos efectos liberatorios una u otra. Por tanto, desde ese punto de vista, la norma reclamada tampoco viola el derecho a la **legalidad tributaria** y **seguridad jurídica**.

4. MECANISMOS PARA LLEVAR A CABO LA DESCONSOLIDACIÓN. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

219. En el primer agravio, incisos a), c) y d), la quejosa recurrente aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundados los conceptos de violación primero y segundo, en los que se planteó la transgresión a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, porque contrariamente a lo resuelto:

- a) Las 3 mecánicas previstas para determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación, son excluyentes entre sí y contemplan elementos distintos, de manera que mediante cálculos esencialmente diferentes, llevarán a la obtención de resultados diversos para cumplir una misma obligación (un mismo impuesto diferido), lo cual resulta desproporcionado e inequitativo, porque no se atiende a la capacidad contributiva y se provoca un trato diferenciado injustificado.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

c) Para considerar que las 3 mecánicas contenidas en los preceptos reclamados no violan dichos principios, el Juez a quo se apoyó en la jurisprudencia 2a./J. 44/2015 (10a.). Sin embargo, dicha tesis no es aplicable en el caso concreto, porque en ella se resuelve sobre 2 mecánicas opcionales establecidas en el régimen para 2010, las cuales no fueron analizadas desde la misma perspectiva planteada por la quejosa.

Así, las normas reclamadas establecen un sistema sin precedente que produce efectos distintos de los que provocaban las mecánicas implementadas en 2010. Por ello, es necesario destacar que en la demanda de amparo se efectuaron planteamientos de inconstitucionalidad más complejos desde las siguientes perspectivas:

- Primer concepto de violación, transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, porque:

1) Se establecen 3 mecánicas de salida del régimen de consolidación fiscal, excluyentes entre sí para cumplir una misma obligación, las cuales llevan a obtener resultados distintos, no obstante que se trata del mismo impuesto supuestamente diferido; en consecuencia, no se atiende a su verdadera capacidad contributiva.

2) Las controladoras deben someterse a 3 mecánicas excluyentes entre sí, cuando debió preverse una sola para determinar el impuesto diferido. En tal sentido, al tener que aplicar una sola mecánica para desconsolidar, se les impide acceder a las otras 2 o a sus elementos para determinar el impuesto diferido, con lo cual se desconoce su capacidad contributiva.

- Segundo concepto de violación, transgresión al principio de equidad tributaria, porque:

1) Las 3 mecánicas excluyentes entre sí, provocan tratos diferenciados entre sociedades controladoras por llevar a obtener resultados distintos en el cumplimiento de una misma obligación, no obstante que se trate de contribuyentes con la misma situación fiscal.

2) Al tener que elegir una sola mecánica de desconsolidación de entre las 3 que se prevén, las controladoras deben renunciar a las

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

otras 2 o a sus elementos para determinar el impuesto diferido, lo cual genera un trato diferenciado injustificado.

3) A pesar de que se establecen 3 mecánicas para determinar el impuesto diferido, ello no implica que realmente sean optativas. En efecto, sólo los contribuyentes que eligieron el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, pueden acceder a la mecánica 3 contenida en el artículo Noveno Transitorio, fracción XVIII, de dicha ley vigente a partir de 2014. Los demás, deben hacerlo conforme a la fracción XV de este último precepto, es decir, sólo conforme a las mecánicas 1 o 2.

4) Al no establecerse una sola mecánica para cumplir con una misma obligación, contribuyentes que se ubican en una misma circunstancia no tributarán de la misma forma al obtener resultados distintos.

Como se puede observar, la ahora recurrente no planteó la inconstitucionalidad de las fracciones XV y XVIII del artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, desde la única perspectiva de que las mecánicas que contienen resultaban violatorias del principio de proporcionalidad tributaria, por el hecho de ser cedulares –tema abordado en la jurisprudencia 2a./J. 44/2015 (10a.)–, pues de la lectura que se realice del escrito de demanda se advierte que en los conceptos de violación primero y segundo, se sostuvo que las disposiciones impugnadas resultan violatorias de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, en los términos ahí anotados.

En consecuencia, al encontrarnos frente a violaciones distintas (esencialmente por preverse 3 mecánicas excluyentes entre sí que llevan a obtener resultados distintos para cumplir una misma obligación), planteadas a la luz de un sistema diferente (régimen de salida de la consolidación fiscal) y conforme a principios constitucionales diversos (proporcionalidad y equidad tributaria), las normas reclamadas no pueden ser analizadas bajo la misma óptica con la que se declararon constitucionales las normas vigentes hasta 2013, ni equipararse o analizarse por mayoría de razón.

d) En otro aspecto, contrariamente a lo sostenido por el Juez a quo, no se está en presencia de una opción, pues la realidad es que las normas reclamadas sólo establecen 3 mecánicas distintas para determinar el impuesto diferido, esto es, para calcular el impuesto correspondiente,

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

el cual están obligados los contribuyentes a pagar. Así, las mecánicas de salida contenidas en las normas reclamadas no son optativas ni de libre elección, pues se establecen para cumplir una obligación, de manera que las controladoras no tienen otra alternativa que estar sujetas al nuevo régimen de desconsolidación.

220. Además, en parte del noveno agravio se aduce que no se analizaron los siguientes planteamientos en materia de proporcionalidad y equidad tributaria:

- Las sociedades controladoras deben someterse a una sola de las 3 mecánicas de cálculo, cuando debió preverse una sola; y, en todo caso, se les impide acceder a aquellos aspectos o elementos de las demás mecánicas que debieran reconocerse para determinar el impuesto diferido a pagar; en consecuencia, con todo ello se desconoce su capacidad contributiva.
- El trato diferenciado no se debe a un fin legítimo, no es el medio adecuado y provoca una afectación desproporcional y desmedida. Todo ello, en función del argumento relativo a que se establecen 3 mecánicas para determinar el impuesto diferido, los contribuyentes deben renunciar a las otras 2, no se trata de mecánicas realmente optativas y la determinación del impuesto diferido no es una opción sino una obligación.

221. Son **parcialmente fundados** los agravios de referencia, porque aun cuando es cierto que en la sentencia recurrida no se abordaron puntualmente diversos aspectos planteados en la demanda, también lo es que en esa resolución se efectuaron consideraciones generales para desvirtuar los conceptos de violación en los cuales se sostuvo la transgresión a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

222. En efecto, el Juez Federal calificó de infundados los conceptos de violación respectivos, al considerar que si bien con motivo de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, se estableció un esquema de salida del régimen de consolidación fiscal, mediante la aplicación alternativa de 3 mecánicas para tal efecto, obligando a desconsolidar a las sociedades que determinaban su resultado fiscal de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

manera consolidada al 31 de diciembre de 2013; ello obedece a que las sociedades controladoras determinen y enteren el impuesto que causaron con anterioridad y que actualmente se encuentra diferido, sin que ello implique que se incluyeran nuevos elementos del impuesto. Al respecto, señaló el Juez Federal que no debe perderse de vista que 2 de las 3 mecánicas establecidas, son las mismas que desde 2010 se estaban aplicando por las empresas que consolidan, conforme a los artículos 71 y 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, y que en su momento la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró apegadas a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, estimando aplicable la jurisprudencia 2a./J. 44/2015 (10a.).

223. Asimismo, el juzgador federal señaló que contrario a lo señalado por la quejosa, el artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, establece que es el contribuyente quien podrá elegir el procedimiento para determinar y enterar el impuesto diferido, pues no todas las empresas atienden a los mismos conceptos que originaron tal tributo. De tal manera que es la controladora quien opta por el mecanismo que sea adecuado a sus intereses, por lo que no se le da un trato inequitativo.

224. Como se ve, a través de esas consideraciones, el juzgador dio contestación parcial –y genérica– a los argumentos hechos valer. Sin embargo, no agotó el análisis de otros planteamientos concretamente efectuados por la quejosa desde la perspectiva de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, en los cuales se sostuvo: que debió preverse una sola mecánica para cumplir con una misma obligación; que al elegir una sola de ellas, se renuncia a los elementos de las otras 2; con todo lo cual, se desatiende su capacidad contributiva y se provocan tratos diferenciados injustificados; que el hecho de establecer 3 mecánicas no implica que realmente sean optativas, pues en el caso de la mecánica 3, sólo determinados contribuyentes podrán acceder a ella.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

225. En tales términos, a fin de abordar de manera integral los argumentos de inconstitucionalidad efectivamente planteados, además de emprender el análisis de los agravios previamente reseñados encaminados a combatir las consideraciones de la sentencia recurrida, sea que el Juez Federal hubiese incurrido en deficiencias de estudio o incluso en omisiones, también, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, a continuación se analizarán los conceptos de violación primero y segundo en la parte en que fueron omitidos, a fin de emitir una resolución congruente y exhaustiva.

4.1. Análisis de los argumentos en los cuales se aduce que la obligación de determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, desconoce la capacidad contributiva de las controladoras y genera tratos diferenciados injustificados, por lo que se violan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

226. De inicio, debe dejarse en claro que la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, de ninguna forma entraña una opción para los contribuyentes, pues al haberse actualizado los supuestos del hecho imponible (causación del impuesto), las sociedades controladoras quedan obligadas a pagar el impuesto correspondiente.

227. Al respecto, es aplicable la **jurisprudencia 2a./J. 42/2015 (10a.)**, de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME A ESE RÉGIMEN, ES ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD CONTROLADORA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”³⁴

228. En todo caso, lo que constituye una opción para dichas sociedades, es la elección del procedimiento que habrán de utilizar para cumplir con la

³⁴ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009109. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 42/2015 (10a.). Página: 1247.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

referida obligación tributaria, con las posibilidades y limitaciones que ello implica.

229. Ahora, desde una primera perspectiva general y amplia, contrariamente a lo argumentado por la quejosa, el esquema de salida de la consolidación fiscal, concretamente, la obligación de determinación y entero del impuesto diferido a través de las 3 mecánicas diseñadas para tales efectos, no entraña el desconocimiento de la capacidad contributiva de las sociedades controladoras ni produce un trato desigual injustificado entre ellas.
230. Lo anterior es así, porque las 3 mecánicas aplicables para cumplir con la referida obligación contributiva, identifican sólo aquellas utilidades respecto de las cuales hubiese quedado diferido el pago del impuesto por efectos de la consolidación.
231. En términos generales, mediante las 3 mecánicas se revierten los efectos de diferimiento que en su momento produjeron las partidas o conceptos respectivos; por ejemplo, si en su momento se restaron pérdidas fiscales o pérdidas por enajenación de acciones, ahora, deberán sumarse para revertir el efecto de diferimiento; asimismo, en las 3 mecánicas se obliga a identificar los montos correspondientes a los dividendos contables distribuidos respecto de los cuales en su momento no se pagó el impuesto; y, finalmente, se obliga a realizar los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y/o R-CUFINES, para detectar utilidades que en su momento no integraron base consolidada, por ejemplo, si la sociedad controladora distribuyó dividendos con cargo a la CUFINCO.
232. Lo anterior, pone de manifiesto que obligación de determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación a través de las 3 mecánicas excluyentes contenidas en los preceptos reclamados, no viola el principio de **proporcionalidad tributaria**, porque sólo implica el pago del tributo originado en ingresos gravados que, a la postre, generaron las utilidades respecto de las cuales quedó pendiente el entero del impuesto.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

233. Asimismo, dicha obligación y mecánicas tampoco violan el principio de **equidad tributaria**, porque la primera es igualmente vinculante para todas las sociedades controladoras, en tanto que, las segundas, producen idénticos efectos jurídicos y consecuencias conforme a las mismas posibilidades y limitaciones en su elección, tomando en cuenta que, con independencia de cuál de las 3 mecánicas se elija, en última instancia, todas serán aptas para que las sociedades controladoras determinen y enteren el impuesto correspondiente a las utilidades pendientes de gravamen.

234. En esos términos, son **infundados** los argumentos de inconstitucionalidad analizados, porque el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, al prever la obligación de determinación y entero del impuesto diferido conforme a 3 mecánicas excluyentes entre sí para efectuar la desconsolidación, atienden a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras sin provocar tratos diferenciados injustificados entre ellas, por lo que no violan los principios de **proporcionalidad y equidad tributaria** contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

4.2. Análisis de los argumentos en los cuales se aduce que el establecimiento de 3 mecánicas que producen distintos resultados para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, desconoce la capacidad contributiva de las controladoras y genera tratos diferenciados injustificados, por lo que se violan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

235. Además, desde otra perspectiva específica en función de los resultados que se pueden obtener mediante la aplicación de las 3 mecánicas aludidas, no

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

le asiste la razón a la quejosa recurrente cuando señala que se violan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

236. Ya quedó definido a partir de los derechos a la legalidad tributaria y seguridad jurídica, que fue el propio legislador quien determinó cuál será el procedimiento que como regla general debe aplicarse para dar cumplimiento a la obligación de entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación (mecánica 1), pero también, que fue él quien estableció procedimientos alternativos (mecánicas 2 y 3) para cumplir esa misma obligación. En consecuencia, debe aceptarse igualmente válida cualquiera de dichas mecánicas para efectuar el pago correspondiente.

237. Asimismo, al describir las mecánicas de referencia, ya quedó de manifiesto que existen algunas variantes entre ellas.

238. En efecto, las mecánicas 1 y 2 parten de la utilidad o pérdida fiscal consolidada determinada al ejercicio inmediato anterior por la controladora, de modo que los efectos de la desconsolidación (por todos los ejercicios fiscales en que se generó algún impuesto diferido que no hubiese sido enterado al 31 de diciembre de 2013) se integran a la fórmula general para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, la cual admite la aplicación de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores (en distintos grados), tomando en consideración que sólo en la mecánica 1 se suman o se restan todas las partidas o conceptos antes de la aplicación de la tasa respectiva, mientras que en la mecánica 2 –con excepción de los conceptos especiales de consolidación, pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones– se determinan impuestos parciales que posteriormente se van sumando. Asimismo, sólo la mecánica 2 prevé la reversión de conceptos especiales de consolidación –pues dicho concepto no existe en la mecánica 1– y, a la inversa, sólo la mecánica 1 prevé el procedimiento de comparación de RUFINES –el cual no se prevé en la mecánica 2–, siendo ambas mecánicas coincidentes en los demás conceptos o partidas (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

acciones, dividendos contables y comparación de CUFINES), tomando en cuenta también que solamente la mecánica 2 contempla la opción de que el impuesto por dividendos contables sea enterado por la sociedad controlada que los hubiese distribuido, en lugar de la controladora.

239. Por su parte, la mecánica 3 no se integra a la fórmula general para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, sino que, para reconocer los efectos de la desconsolidación, obliga a determinar una base por separado y sólo en relación con el sexto ejercicio inmediato anterior, de modo que las partidas o conceptos respectivos darán como resultado el impuesto diferido ejercicio tras ejercicio hasta concluir en 2019, año en que el sexto ejercicio fiscal anterior será el de 2013, último en que existió la consolidación fiscal; todo ello, tomando en cuenta que en esta mecánica no se permite aplicar las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, debido a su naturaleza “cedular”.

240. Sin embargo, el hecho de que esas mecánicas lleven a obtener montos de impuesto distintos debido a que, en efecto, existen variantes entre ellas, tal circunstancia no implica desconocer la capacidad contributiva de las sociedades controladoras ni que se produzcan tratos diferenciados injustificados entre ellas.

241. El propósito de incluir alternativas de cálculo con diferencias entre sí, fue que dichas sociedades estuvieran en posibilidad de elegir, en igualdad de condiciones, cuál de los procedimientos disponibles les resultaría más adecuado o benéfico según su situación fiscal concreta, sin pasar por alto que a través de cualquiera de las 3 mecánicas aludidas, se obligará a pagar montos de impuesto cuyo origen se encuentra en utilidades pendientes de gravamen.

242. En ese sentido, si conforme a una mecánica se determina un impuesto diferido menor y conforme a otra uno mayor –en lo que resulta relevante la situación fiscal concreta del grupo de que se trate–, tal circunstancia debe

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

interpretarse sólo en el sentido de que, bajo determinadas circunstancias, aquélla dispensa un beneficio fiscal mayor que ésta para que la carga tributaria sea menor, pero tal extremo no es determinante en sí para considerar que existe un trato inequitativo o desproporcionado, porque las sociedades controladoras se encuentran ante las mismas posibilidades y limitaciones para elegir uno u otro mecanismo, tomando en cuenta que cualquiera de ellos sólo obliga a pagar como máximo un impuesto diferido que tiene origen en utilidades pendientes de gravamen, sin perder de vista que los resultados concretos dependen también, como ya se dijo, de la situación fiscal concreta del grupo empresarial de que se trate.

243. A la inversa, aun cuando dos sociedades controladoras apliquen una misma mecánica para cumplir con su obligación tributaria derivada de la desconsolidación y, por ende, se apoyen en idénticos elementos de cálculo, arribarán a resultados distintos en función de las partidas o conceptos que en concreto tengan, así como de su cuantía, lo cual confirma que a partir de los resultados obtenidos, siempre existirán diferencias y, no por ello, las normas reclamadas resultan ser desproporcionadas o inequitativas.

244. En atención a ello, el legislador no tenía que haber previsto una sola mecánica para cumplir con la obligación tributaria, ni permitir que las sociedades controladoras pudieran acceder a los componentes de cada una de las 3 mecánicas para respetar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

245. Ello es así, por una parte, porque el principio de **proporcionalidad tributaria** no exige que la capacidad contributiva deba resguardarse bajo una determinada fórmula o procedimiento, sino sólo que los que se establezcan sean acordes a dicha capacidad. Por ello, no obstante se prevean 3 mecánicas excluyentes entre sí que lleven a obtener resultados diversos, lo cierto es que todas ellas identifican sólo utilidades pendientes de gravamen, con lo cual atienden la capacidad contributiva de las controladoras, sin que, por tanto, haga falta una norma que les permita

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

tomar elementos de una u otra, tomando en cuenta que una posibilidad de esa naturaleza, entrañaría mayores beneficios de los que el legislador decidió otorgar.

246. En el aspecto mencionado, relativo a que las mecánicas reclamadas identifican utilidades pendientes de gravamen, resulta acertado que el Juez Federal estimara aplicable por analogía la **jurisprudencia 2a./J. 44/2015**, que señala: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, AL SER DE TIPO "CEDULAR" O "AISLADO", NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”³⁵

247. Así es, porque el criterio de referencia determina que si bien el procedimiento contenido en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, previsto para determinar y enterar el impuesto diferido, es de tipo cedular por integrar una base tributaria separada, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, porque gradúa adecuadamente la capacidad contributiva de las sociedades controladoras mediante la identificación exclusiva de conceptos utilitarios originados en ejercicios pasados respecto de los cuales no se hubiese pagado el impuesto correspondiente, sin necesidad de involucrar otros factores relacionados con la situación fiscal general del grupo.

248. Por otra parte, si en términos del principio de **equidad tributaria** las leyes deben tratar igual a los iguales y desigual a los iguales, queda de manifiesto que las normas reclamadas atienden a ese mandato constitucional, pues

³⁵ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009122. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 44/2015 (10a.). Página: 1275.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

aun cuando existen 3 mecánicas excluyentes que llevarán a obtener resultados distintos para cumplir una misma obligación, lo cierto es que todas ellas tienen en común que identificarán sólo utilidades pendientes de gravamen, con lo cual, se coloca a todas las sociedades controladoras en condiciones de igualdad, incluso en la posibilidad (con sus limitaciones), de que todas puedan elegir la mecánica que, en función de su situación fiscal concreta, les ofrezca resultados más favorables.

249. De este modo, si bien es cierto que la elección de una determinada mecánica de cálculo impedirá acceder a los elementos de las otras 2 mecánicas no elegidas, con ello no se ocasiona un trato diferenciado injustificado, porque en todo caso tal limitante opera por igual para todas las sociedades controladoras, tomando en cuenta que la mecánica elegida les permitirá determinar y enterar el impuesto diferido, en igualdad de circunstancias y conforme a su capacidad contributiva.

250. En esos términos, se concluye que los argumentos de inconstitucionalidad analizados son **infundados**, porque el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, al prever la obligación de determinación y entero del impuesto diferido conforme a 3 mecánicas excluyentes entre sí para efectuar la desconsolidación que pueden producir resultados distintos, atienden a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras sin provocar tratos diferenciados injustificados entre ellas, por lo que no violan los principios de **proporcionalidad y equidad tributaria** contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

4.3. *Análisis de los argumentos en los cuales se aduce que la mecánica 3 para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, al ser elegible sólo por determinados contribuyentes, provoca un trato diferenciado*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

injustificado, por lo que se viola el principio de equidad tributaria.

251. Finalmente, desde el punto de vista de las posibilidades de elección de las mecánicas aplicables para efectuar la desconsolidación, se observa que la mecánica 3, tal como lo aduce la quejosa, sólo se encuentra disponible como opción para las sociedades controladoras que en 2013 hubiesen optado por determinar y enterar el impuesto diferido conforme al artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, lo cual implica que las controladoras que no hubiesen tomado esa opción, no podrán acceder a la referida mecánica 3.

252. No obstante, tal situación no resulta violatoria del principio de **equidad tributaria**.

253. En efecto, a partir de que en 2010 entró en vigor la obligación de determinar y enterar del impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, el artículo 70-A, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada estableció que, para tales efectos, las sociedades controladoras aplicarán el procedimiento previsto en el artículo 71 de dicha ley o podrán optar por lo establecido en el artículo 71-A de esa misma ley, precisando que *“El procedimiento que se elija conforme a este párrafo, deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales contados a partir de aquél en el que se empiece a ejercer la opción citada.”*

254. De este modo, si a partir de 2011 las sociedades controladoras debieron elegir un mecanismo para determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio inmediato anterior (2005)³⁶, ello significa que, a partir de ese

³⁶ Al respecto, cabe aclarar que si bien la reforma de que se habla entró en vigor a partir de 2010, lo cierto es que en ese ejercicio fiscal debió determinarse y enterarse el impuesto diferido correspondiente a los ejercicios fiscales de 2004 y anteriores (hasta 1999), en el cual no existió la posibilidad de aplicar el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abroga. Por ende, el supuesto relativo a la obligación de determinar y enterar el impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, a partir del cual sí fue posible optar por dicho precepto abrogado, comenzó a aplicarse hasta 2011, en que el sexto ejercicio fiscal inmediato anterior es el de 2005.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

ejercicio, debían continuar aplicando el mismo procedimiento por 5 años como mínimo.

255. Tomando en cuenta que a partir de 2014 se eliminó el régimen de consolidación fiscal, y las sociedades controladoras venían aplicando un determinado procedimiento de entero del impuesto diferido, es claro que unas aplicaban el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y otras el artículo 71-A de dicha ley.

256. Para las que aplicaron en 2011 el procedimiento general contenido en el artículo 71, el cambio no implicaría cambios drásticos, porque para desconsolidar a partir de 2014, aplicarán el mismo procedimiento (mecánica 1) que ya venían aplicando para determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio inmediato anterior; ello, tomando en cuenta que podrán optar por el procedimiento contenido en la fracción XV del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la ley reclamada (mecánica 2).

257. En cambio, para aquellas controladoras que decidieron aplicar el procedimiento opcional contenido en el artículo 71-A de la referida ley abrogada, sí conllevaría una transición radical, porque de estar calculando una base por separado de manera cedular para determinar y enterar el impuesto diferido del sexto ejercicio inmediato anterior, si para efectos de la desconsolidación se les conminara a aplicar sin alternativa el artículo 71 (mecánica 1) o la opcional contenida en la fracción XV del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la ley reclamada (mecánica 2), se les obligaría a integrar las partidas o conceptos respectivos a la fórmula general para determinar el impuesto sobre la renta consolidado, cuando ellas venían haciéndolo de forma cedular para efectos del entero del impuesto diferido.

258. En idéntica situación se ubicarían las sociedades controladoras que en el ejercicio fiscal de 2013 hubiesen optado por determinar y enterar el impuesto diferido conforme al artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, porque igualmente, de venir aplicando un mecanismo

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

cedular, si no tuvieran a su alcance la mecánica 3, pasarían abruptamente a implementar una mecánica que les obligaría a integrar las partidas o conceptos respectivos a la fórmula general para determinar el impuesto sobre la renta consolidado y, con ello, efectuar la desconsolidación y pagar el diferido correspondiente.

259. Por ello, tiene sentido, congruencia y objetividad que el legislador incluyera como mecánica opcional la prevista en el artículo Noveno, fracción XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, para que las sociedades controladoras que en 2013 vinieran aplicando el procedimiento contenido en el artículo 71-A de la ley abrogada, continuaran aplicándolo con todos sus efectos y consecuencias para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación (esto es, ejercicio por ejercicio hasta 2019 cuyo sexto ejercicio inmediato anterior será el de 2013, con un programa de pagos que abarca hasta el ejercicio fiscal 2023).

260. Lo anterior, implica que las sociedades controladoras que no hubiesen optado por el procedimiento contenido en el artículo 71-A de la ley abrogada, no podrán acceder a esa alternativa para desconsolidar (mecánica 3), pero tal imposibilidad obedece a que ya venían aplicando un determinado procedimiento que eligieron previamente, resultando conveniente y adecuado mantenerlo para efectos de la desconsolidación (mecánica 1) y, en su caso, otorgarles una alternativa similar para los mismos efectos (mecánica 2).

261. Sin embargo, como se anticipó, la situación descrita no entraña un trato diferencia injustificado entre sociedades controladoras, porque aquellas que eligieron el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada para determinar y enterar el impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, continuarán aplicando ese mismo procedimiento (mecánica 1) para efectos de la desconsolidación, manteniendo una misma forma de cálculo, aunado a que también podrán optar por la mecánica 2 que

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

es similar a aquella, por partir en su cálculo de la utilidad fiscal consolidada o pérdida fiscal consolidada; en tanto aquellas que venían aplicando el artículo 71-A de dicha ley abrogada para determinar y enterar el impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, tendrán la posibilidad de continuar aplicando ese mismo procedimiento para efectos de la desconsolidación (mecánica 3), manteniendo una misma forma de cálculo, a no ser que decidan aplicar las mecánicas 1 o 2, con los efectos y consecuencias que ello implicaría.

262. Así, desde la perspectiva analizada no se genera un trato diferenciado injustificado entre sociedades controladoras, ya que las posibilidades que las normas reclamadas les ofrecen para elegir una determinada mecánica para efectos de la desconsolidación, son acordes con las que ya venían aplicando en 2013 (e incluso desde 2011), por lo que existe una justificación objetiva y razonable para que la mecánica 3, sólo se encuentre disponible como procedimiento opcional para determinado sector de sociedades controladoras.

263. En consecuencia, los planteamientos analizados son **infundados**, porque el artículo Noveno, fracción XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71-A de dicha ley abrogada, al establecer una mecánica alternativa para determinar y enterar el impuesto diferido para efectuar la desconsolidación que sólo podrán elegir aquellas sociedades controladoras que en 2013 vinieran aplicando el citado artículo 71-A, no provoca un trato diferenciado injustificado entre sociedades controladoras, pues atiende a motivos objetivos y razonables. Por consiguiente, dichas normas no violan el principio de **equidad tributaria** contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

5. DISMINUCIÓN DE LAS PÉRDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES PARA EFECTOS DE LA DESCONSOLIDACIÓN Y SUPUESTO EN QUE LAS PÉRDIDAS

FISCALES INDIVIDUALES GENERAN IMPUESTO DIFERIDO. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

5.1. *Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la imposibilidad de aplicar parcial o totalmente las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores conforme a las 3 mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, desconoce la capacidad contributiva, por lo que se viola el principio de proporcionalidad tributaria.*

264. En parte del noveno agravio, se sostiene que la sentencia recurrida es ilegal por carecer de congruencia y exhaustividad, ya que deja de analizar diversos conceptos de violación, concretamente, el siguiente:

- A través de las 3 mecánicas previstas para determinar el impuesto diferido por la desconsolidación, se obliga a las sociedades controladoras a pagar un impuesto sin que se les permita utilizar de manera completa sus pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores.

265. Son **fundados** los agravios de referencia, porque si bien es cierto que al anunciar el estudio de los conceptos de violación relacionados con “pérdidas fiscales”, el Juez Federal analizó la cuestión atinente al hecho de que las normas reclamadas no permiten a las sociedades controladoras amortizar de manera directa las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, contra todos los conceptos que generan un impuesto diferido; también lo es que el estudio correspondiente lo desarrolló solamente a la luz del principio de equidad tributaria.

266. En tal sentido, a través de las consideraciones respectivas no se dio respuesta puntual a los argumentos hechos valer en el sexto concepto de violación en que se adujo transgresión al principio de **proporcionalidad tributaria**.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

267. En tales términos, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, a continuación se analizará el sexto concepto de violación, inciso a), en el cual la quejosa ahora recurrente sostuvo lo siguiente:

- a) El artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo 71 de dicha ley abrogada, viola el principio de proporcionalidad tributaria porque a través de las 3 mecánicas que regulan para determinar el impuesto diferido por la desconsolidación, obligan a las sociedades controladoras a pagar un impuesto sin que se les permita utilizar de manera completa sus pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar. En efecto, si bien las mecánicas 1 y 2 permiten aplicar dichas pérdidas, también lo es que la primera no permite disminuirlas de la utilidad resultante de la comparación de R-CUFIN, en tanto que la segunda no permite disminuirlas de la utilidad resultante de la comparación de CUFINES y R-CUFINES, ni de la determinada por distribución de dividendos contables. Por su parte, la mecánica 3 de ninguna manera permite disminuir tales pérdidas. Así, se desconoce la capacidad contributiva de las sociedades controladoras, tomando en cuenta que se les obliga a pagar el impuesto sobre la renta a partir de dos bases distintas, una para el impuesto del ejercicio 2013 y otra para el impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013, cuando cuentan con un solo patrimonio y una sola capacidad contributiva y se les debería permitir aplicar de manera completa las pérdidas señaladas.

268. Ahora bien, para dar contestación al planteamiento de referencia, es necesario recordar que en apartados anteriores ya quedó establecido cómo funcionan las mecánicas contenidas en los preceptos reclamados, mismas que fueron dispuestas por el legislador para determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación.

269. Al efectuar su descripción, esta Primera Sala concluyó que las mecánicas 1 y 2, al integrar las partidas o conceptos que pudieron generar un impuesto diferido, a la fórmula general para calcular el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, sí permiten aplicar las pérdidas fiscales

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, aunque ello ocurre en distintos grados.

270. En efecto, en el caso de la mecánica 1, primero se reconocen los efectos de todas las partidas o conceptos que pudieron generar un efecto de diferimiento (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y comparaciones de RUFINES y CUFINES), hecho lo cual, se aplica la tasa y posteriormente las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores; esto significa que las referidas pérdidas grupales de ejercicios anteriores tendrían efectos totales, pues podrían disminuir utilidades procedentes de todas las partidas o conceptos que pudieron generar un efecto de diferimiento.

271. En el caso de la mecánica 2, primero se revierten los conceptos especiales de consolidación, las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones; realizado esto, se aplica la tasa y luego las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores; hecho lo anterior, se calculan de manera independiente los impuestos por dividendos contables y por comparación de CUFINES, cuyos resultados se suman al primero obtenido; esto significa que las referidas pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, no tendrían un efecto total en contra de todas las partidas o conceptos que pudieron generar un efecto de diferimiento, ya que sólo podrían disminuir utilidades provenientes de conceptos especiales de consolidación, pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones, y no de dividendos contables ni comparación de CUFINES, al calcularse respecto de estos últimos, otros impuestos independientes.

272. Por último, en el caso de la mecánica 3, se advierte que no permite aplicar las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores.

273. Sin embargo, el hecho de que las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores puedan tener efectos totales, acotados o ninguno para efectos de la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

desconsolidación, dependiendo de cuál de las 3 mecánicas se utilice, no resulta violatorio del principio de **proporcionalidad tributaria**.

274. Ello es así, porque la creación de procedimientos de tipo "cedular" o "aislado" que permitan conformar una base tributaria separada de la que las sociedades controladoras determinan para calcular el resultado o pérdida fiscal consolidada del ejercicio y, en ese sentido, no tomen en cuenta otros conceptos o resultados generados en la consolidación relacionados con la situación fiscal general del grupo, como es el caso de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, no implica el desconocimiento de la capacidad contributiva de dichas sociedades, si se considera que para ello no existe mandato constitucional que obligue al legislador a establecer regímenes absolutos "globales" o "cedulares".

275. Antes bien, debe observarse que el legislador está facultado para diseñar esquemas especiales de tributación a través de los cuales puede medir en distintas formas la capacidad contributiva de los sujetos obligados, de manera que puede establecer regímenes "globales", "cedulares" o incluso "híbridos", para tal propósito.

276. En esa lógica, para efectos de la desconsolidación prevista en las normas reclamadas, resulta admisible que:

277. Al aplicar la mecánica 1, todas las partidas o conceptos que pudieron generar efectos de diferimiento, se integren a la fórmula general para calcular el impuesto sobre la renta consolidado y se determine una sola base general absoluta que reconozca tanto los resultados fiscales consolidados del ejercicio fiscal de que se trate, como los efectos de la reversión de todos los conceptos o partidas que pudieron generar efectos de diferimiento. En consecuencia, es válido que la aplicación de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, sea de manera total en relación con los resultados fiscales consolidados del ejercicio fiscal de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

que se trate, y también ocurra de manera total respecto de todos los conceptos o partidas que pudieron generar efectos de diferimiento.

278. Al aplicar la mecánica 2, sólo unas partidas o conceptos que pudieron generar efectos de diferimiento, se integren a la fórmula general para calcular el impuesto sobre la renta consolidado y se determinen dos bases: una híbrida que, al mismo tiempo que reconoce los resultados fiscales consolidados del ejercicio fiscal de que se trate, también los efectos de la reversión de algunos conceptos o partidas que pudieron generar efectos de diferimiento (conceptos especiales de consolidación, pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones); y una base por separado de tipo cedular, pero sólo respecto de los dividendos contables y las comparaciones de CUFINES. En consecuencia, es válido que la aplicación de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, sea de manera total en relación con los resultados fiscales consolidados del ejercicio fiscal de que se trate, y sólo de manera parcial respecto de algunos conceptos o partidas que pudieron generar efectos de diferimiento (conceptos especiales de consolidación, pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones), quedando excluidos los demás (dividendos contables y comparaciones de CUFINES).

279. Al aplicar la mecánica 3, ninguna partida o concepto que pudo generar efectos de diferimiento, se integre a la fórmula general para calcular el impuesto sobre la renta consolidado y se determinen dos bases: una general que exclusivamente reconoce los resultados fiscales consolidados del ejercicio fiscal de que se trate; y una base por separado de tipo cedular, respecto de todas las partidas o conceptos que pudieron generar efectos de diferimiento (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y comparaciones de R-CUFINES). En consecuencia, es válido que la aplicación de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, sólo actúe de manera total en relación con los resultados fiscales consolidados del ejercicio fiscal de que se trate, sin que tenga efecto alguno en relación con los conceptos o partidas que pudieron

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

generar efectos de diferimiento (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y comparaciones de R-CUFINES).

280. En relación con lo señalado, es importante no perder de vista que, en tanto las mecánicas previstas por el legislador respondan a la lógica de un diseño "cedular" o "aislado" (total o parcialmente) y tengan como propósito identificar conceptos utilitarios respecto de los cuales no se hubiese enterado el impuesto respectivo, no es necesario que contemplen la incidencia de otros factores o elementos, como son las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, ya que la base así identificada es neta y no bruta.

281. Máxime, que las citadas pérdidas fiscales grupales de ejercicios anteriores se generan a partir de la fórmula general de cálculo del impuesto sobre la renta consolidado y posteriormente se reconocen de manera total en esa misma fórmula para con ello reflejar adecuadamente la situación fiscal general del grupo, con independencia de que dichas pérdidas puedan tener alguna incidencia o ninguna en determinadas partidas o conceptos que pudieron generar algún efecto de diferimiento, pues en todo caso, ya quedó establecido que, en la parte "cedular" o "aislada" de los mecanismos analizados, no es necesario que tengan efectos otros factores o elementos, aunque puedan admitirse en alguna medida a título de beneficio.

282. Al respecto, es aplicable por analogía la **jurisprudencia 2a./J. 44/2015**, que señala: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, AL SER DE TIPO "CEDULAR" O "AISLADO", NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).³⁷

283. Se estima de ese modo, porque la jurisprudencia de referencia señala que los procedimientos optativos de carácter "cedular" o "aislado", en tanto integran una base tributaria separada –para determinar y enterar el impuesto diferido– de la que las sociedades controladoras determinan para calcular el resultado o pérdida fiscal consolidada del ejercicio y, en ese sentido, no tomen en cuenta otros conceptos o resultados generados en la consolidación relacionados con la situación fiscal general del grupo, como es el caso de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, no implica el desconocimiento de la capacidad contributiva de dichas sociedades, si se considera que para ello no existe mandato constitucional que obligue al legislador a establecer regímenes absolutos "globales" o "cedulares", aunado ello a que dicho legislador está facultado para diseñar esquemas especiales de tributación a través de los cuales puede medir en distintas formas la referida capacidad de los sujetos obligados.

284. Bajo esa lógica –se señala en el criterio aludido–, resulta válido que en un mismo ejercicio las sociedades controladoras reporten al fisco resultados globales (impuesto a cargo o pérdidas fiscales consolidadas) derivados de la aplicación de la fórmula general del impuesto sobre la renta consolidado, y montos de impuesto diferido determinados conforme a los mencionados procedimientos cedulares, en tanto los enteros y/o resultados obtenidos conforme a cada tipo de mecanismo se refieren a distintas etapas de causación y conceptos de tributación diversos, con los cuales se atiende a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras sin necesidad de que unos y otros incidan entre sí, particularmente mediante la eventual disminución de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores (resultado global), del impuesto diferido que llegue a determinarse conforme

³⁷ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009122. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 44/2015 (10a.). Página: 1275.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

a los procedimientos opcionales aludidos (resultado cedular), porque a más de que las citadas pérdidas no dejan de reconocerse dentro de la fórmula general referida, su incorporación a los procedimientos opcionales desnaturalizaría el carácter "cedular" o "aislado" de estos últimos.

285. En esos términos, se concluye que los argumentos de inconstitucionalidad analizados son **infundados**, porque el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, al prever la obligación de determinación y entero del impuesto diferido conforme a 3 mecánicas excluyentes entre sí para efectuar la desconsolidación, en las cuales las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pueden tener efectos totales, acotados o ninguno, dependiendo de cuál de las 3 mecánicas se utilice, no resulta violatorio del principio de **proporcionalidad tributaria** contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

5.2. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que existe un trato diferenciado injustificado entre las sociedades controladoras y las personas morales del régimen general, a partir de la distinta posibilidad de aplicar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, por lo que se viola el principio de equidad tributaria.

286. En el sexto agravio, aduce la quejosa recurrente que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el sexto conceptos de violación (relativo a las "pérdidas fiscales"), en el cual se planteó la violación al principio de equidad tributaria, porque:

- a) Contrariamente a lo resuelto, sí existe un trato diferenciado injustificado entre los contribuyentes como la quejosa que se ven obligados a enterar el impuesto diferido para salir del régimen de consolidación fiscal, frente al resto de los contribuyentes que se ubican en el régimen general, pues mientras éstos sí pueden considerar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, a aquéllos no se les permite aplicar sus

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

pérdidas fiscales consolidadas para determinar el impuesto diferido que debe enterarse con motivo de la desconsolidación, aunque sí puedan hacerlo para determinar el resultado fiscal consolidado. Incluso, en tanto la quejosa debe salir del régimen de consolidación, al igual que a los demás contribuyentes del régimen general al cual ingresará, se le debe permitir la disminución de sus pérdidas fiscales consolidadas a efecto de que tribute en igualdad de circunstancias.

- b) No es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 57/2015 (10a.) invocada en la sentencia recurrida, pues mientras ésta se refiere a un régimen de programación de pagos del impuesto diferido mientras la consolidación fiscal estuvo vigente, la quejosa se encuentra en el supuesto de una desconsolidación forzosa, por lo que hay diferencias entre un supuesto y otro. De este modo, la sola cita de la jurisprudencia invocada es insuficiente para fundar y motivar la sentencia reclamada, puesto que es necesario que el A quo realice un razonamiento lógico jurídico que demuestre su aplicación al caso concreto.

287. Para analizar los agravios de referencia, en primer lugar debe observarse que la diferencia de trato fiscal entre una y otra categoría de sujetos desde el punto de vista de sus regímenes de tributación, encuentra justificación en el hecho de que las personas morales del régimen general son entidades jurídicas individuales, mientras las que se encuentran sujetas al régimen de consolidación fiscal constituyen grupos integrados por varias empresas con intereses económicos comunes, siendo esta la causa eficiente y jurídicamente relevante para que el legislador decidiera prever regímenes fiscales distintos, aunque el segundo sea optativo.

288. Este Alto Tribunal ha establecido en diversos precedentes que el régimen de consolidación fiscal, en términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a grupos de empresas con intereses económicos comunes, que reúnen ciertas características y cumplen con los requisitos establecidos en la ley, para ser consideradas como una unidad económica, a efecto de que a través de este esquema puedan realizar el pago del tributo, reconociendo esa integración plural de sociedades individuales, pero a través de una sola sociedad líder del grupo que figure como responsable ante el fisco federal.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

289. De este modo, la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada estableció dos regímenes diversos entre los que existen diferencias sustanciales.

290. Entre las características del régimen general, se identifican las siguientes:

- a) Aplica de forma obligatoria y automática a todos los sujetos pasivos a que el Título II de la Ley de Impuesto sobre la Renta se refiere;
- b) Opera en forma individual por cada persona moral;
- c) La base tributaria (individual) se integra con la suma de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas para obtener la utilidad (o pérdida) fiscal y, en su caso, se disminuyen la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, para obtener un resultado (o pérdida) fiscal; las pérdidas fiscales obtenidas sólo pueden aplicarse contra utilidades de la propia empresa en ejercicios posteriores;
- d) La determinación y el entero del impuesto es por cada ejercicio fiscal, sin lugar a diferimiento;
- e) Por los dividendos contables, debe pagarse el impuesto corporativo en el mismo ejercicio en que se distribuyen;
- f) La cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), se integra exclusivamente con los resultados del mismo contribuyente; y
- g) El entero del impuesto (pagos provisionales y del ejercicio) se realiza en su totalidad ante la autoridad hacendaria.

291. Entre las características del extinto régimen de consolidación fiscal, se identifican las siguientes:

- a) Aplica de manera alterna y optativa para sociedades que cumplan con ciertas características y requisitos;
- b) Opera en relación con un grupo de sociedades, con una de ellas como líder responsable ante el fisco (controladora y controladas);

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- c) La base tributaria (consolidada) se integra –en términos generales– mediante la suma y resta de los resultados de cada una de las sociedades del grupo, para obtener el resultado o la pérdida fiscal consolidada; por ello, existe una aplicación inmediata de las pérdidas fiscales individuales de unas sociedades contra las utilidades fiscales individuales de otras; similar situación ocurre en relación con las pérdidas por enajenación de acciones;
- d) La determinación del impuesto consolidado se realiza por cada ejercicio fiscal, pero su entero puede quedar diferido total o parcialmente –merced a la interacción de las distintas partidas o conceptos que así lo permiten–, para ser cubierto en momentos posteriores previstos legalmente;
- e) Por los dividendos contables distribuidos entre las sociedades del grupo, no se paga el impuesto de manera inmediata, sino en momentos posteriores a ese evento, previstos en la ley, de ahí que, temporalmente existe un libre flujo de dividendos contables, como ventaja de carácter financiero;
- f) La cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (CUFINCO) se integra, entre otros componentes, con los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de las sociedades del grupo (CUFINES individuales), en términos de ley; así, la sociedad controladora puede distribuir dividendos con cargo a la CUFINCO sin pagar el impuesto por dividendos, aunque en última instancia deba enterar el tributo respectivo por otra vía; y
- g) Los montos del impuesto determinado por las sociedades controladas (pagos provisionales y del ejercicio, como si no hubiera consolidación), se entregan a la sociedad controladora en la parte consolidable, mientras el diferencial no consolidable se entera a la autoridad hacendaria; con ello, dicha controladora incrementa sus flujos de efectivo al recibir el impuesto individual de las controladas, debiendo enterar solamente el tributo consolidado determinado en cada ejercicio, quedando pendiente de pago el impuesto diferido.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

292. Como se puede observar, si bien el régimen de consolidación fiscal se apoyaba en las reglas básicas del general de ley –por lo que puede existir convergencia en distintos aspectos entre uno y otro–, aquél operaba con regulaciones propias y especiales en función de los resultados aportados por las sociedades integrantes del grupo, los cuales, principalmente, daban lugar al diferimiento del tributo (en todo o en parte) mediante el manejo de determinadas partidas o conceptos, cuyo entero se establecía para un momento posterior, con el consecuente establecimiento de diversas obligaciones sustanciales y formales para las sociedades controladoras y controladas que para los contribuyentes del régimen general no existen.
293. Al respecto, es aplicable la **jurisprudencia 2a./J. 56/2015 (10a.)** de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS PERSONAS MORALES SUJETAS A ESE RÉGIMEN NO SE UBICAN EN UN PLANO JURÍDICO DE IGUALDAD FRENTE A LAS QUE TRIBUTAN CONFORME AL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”³⁸
294. En tales términos, dado que las personas morales sujetas al régimen de consolidación fiscal que se reguló en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y aquellas que tributan conforme al régimen general de dicha ley, no se ubican en un plano de igualdad, es válido que el legislador estableciera regímenes fiscales diversos atendiendo a la diferencia fundamental existente entre ambos tipos de sujetos de derecho.
295. Sobre esa base general, desde un punto de vista específico, el hecho de que las normas reclamadas regulen de forma distinta la aplicación las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores para efectos de la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, en función de la mecánica que se elija para tales efectos,

³⁸ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009115. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 56/2015 (10a.). Página: 1260.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

en comparación con lo que ocurre con las personas morales del régimen general quienes tienen la posibilidad de amortizar totalmente sus pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, no resulta violatorio del citado principio de **equidad tributaria**, en atención a que la instauración de mecánicas que responden a la lógica de procedimientos "cedulares" o "aislados" (mecánica 3), o bien, "híbridos" (mecánica 2 en la parte netamente "cedular" o "aislada"), para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, tiene como propósito identificar de manera específica y exclusiva conceptos utilitarios que, hasta el momento en que deba efectuarse el pago correspondiente, no han reportado el impuesto respectivo, lo cual implica que no deban involucrarse factores o resultados inherentes a la situación fiscal general del grupo en la consolidación, misma que es determinada conforme a la fórmula general prevista en los artículos 64 y 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

296. En ese sentido, se justifica que las personas morales del régimen general (o incluso, las que tributaban en el de consolidación fiscal y sólo debieran determinar su resultado fiscal consolidado), se encuentren en aptitud de aplicar totalmente sus pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para reflejar su situación fiscal general, ya que no se encuentran en la necesidad de tener que aplicar mecanismos "cedulares" o "aislados", o bien, "híbridos", para pagar algún impuesto diferido y menos con motivo de una desconsolidación; a diferencia de lo que ocurre con las sociedades controladoras que aplican dichos procedimientos "cedulares" o "aislados" (mecánica 3), o bien, "híbridos" (mecánica 2 en la parte netamente "cedular" o "aislada"), quienes al tener que identificar de manera exclusiva utilidades fiscales pendientes de gravamen y, por ende, no deban involucrar factores o resultados inherentes a la situación fiscal general del grupo en la consolidación, no se les permita amortizar pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores.

297. Lo anterior, al margen de que las sociedades controladoras tienen a su disposición un procedimiento (mecánica 1 contenida en el artículo 71 de la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada), que les permitiría integrar las partidas que en su momento generaron efectos de diferimiento, a la fórmula general para efectuar el cálculo del impuesto sobre la renta consolidado y, por tanto, reconocer totalmente los efectos que a ese nivel tributario existen para la determinación del impuesto diferido, entre otras formas, mediante la amortización de pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en su caso.

298. De acuerdo con lo señalado, es correcto que el Juez Federal hubiese considerado aplicable la jurisprudencia **2a./J. 57/2015 (10a.)** de rubro: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADO EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO OCASIONAN UN TRATO DIFERENCIADO INJUSTIFICADO ENTRE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS Y LAS PERSONAS MORALES SUJETAS AL RÉGIMEN GENERAL DE DICHA LEY, POR LO QUE NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)."³⁹

299. Lo anterior, en razón de que la referida jurisprudencia establece que las normas que establecen procedimientos opcionales de tipo "cedular" o "aislado" para determinar el impuesto diferido con motivo de la consolidación, sin partir de una utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio, ni permitir la amortización de pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, se estructuran bajo la premisa general de que las personas morales que tributan en el régimen de consolidación fiscal no se ubican en un plano jurídico de igualdad frente a las que lo hacen conforme al régimen general de ley, de manera que toman en consideración aspectos propios de las sociedades controladoras que no se presentan para las

³⁹ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009121. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 57/2015 (10a.). Página: 1273.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

demás personas morales –identificación exclusiva de utilidades gravables respecto de las cuales hubiese quedado diferido el entero del impuesto respectivo–, lo cual justifica el trato diferenciado que otorgan a dichas controladoras en acatamiento al principio de equidad tributaria.

300. Por último, cabe aclarar que aun cuando las sociedades controladoras deban salir del régimen de consolidación fiscal y queden sujetas al régimen general de ley, no sería posible que, una vez en éste, se les permitiera aplicar las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores. Ello es así, porque los regímenes fiscales aludidos son excluyentes entre sí, y los resultados, conceptos o partidas generados conforme a uno, son incompatibles con los del otro.

301. En todo caso, en el supuesto de que después de realizada la desconsolidación, las referidas pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores tuvieran algún efecto fiscal, sería jurídicamente inadmisibles que se proyectara en el régimen general de ley, pues no sería viable que a una persona moral individualmente considerada, se le permitiera disminuir pérdidas que, en su caso, fueron generadas por diversas entidades consideradas en grupo, mismas que, inclusive, tendrán la oportunidad de aplicarlas cada una de ellas en lo individual, una vez desintegrado el grupo para efectos fiscales.

302. En consecuencia, los agravios analizados son **infundados**, pues en los términos expuestos –de manera similar a lo resuelto por el Juez Federal–, la circunstancia de que las sociedades controladoras puedan aplicar sus pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores de manera total o acotada, o bien, no puedan hacerlo, para efectos de la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, dependiendo de la mecánica que utilicen, en comparación con las personas morales del régimen general, quienes sí se encuentran en posibilidad de disminuir totalmente sus pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, no entraña una violación al principio de **equidad tributaria**. Por consiguiente,

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

desde esa perspectiva de análisis, el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, no viola el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

5.3. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que las normas reclamadas pasan por alto que no en todos los casos las pérdidas fiscales individuales generan un impuesto diferido, por lo que al desconocer la capacidad contributiva, violan el principio de proporcionalidad tributaria.

303. En parte del agravio noveno, se sostiene que la sentencia recurrida es ilegal por carecer de congruencia y exhaustividad, porque deja de analizar diversos conceptos de violación, concretamente, el siguiente en el cual se planteó la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, porque:

- Las normas reclamadas no consideran que las pérdidas fiscales no necesariamente generan un impuesto diferido sino solamente cuando se aplican contra utilidades fiscales obtenidas por otras sociedades del grupo. En tal sentido, si no se obtiene un resultado fiscal consolidado, sino una pérdida fiscal consolidada, ello significa que las pérdidas fiscales respectivas no generan impuesto diferido alguno. Por ello, las normas reclamadas son inconstitucionales al asumir que todas las pérdidas fiscales generan un efecto de diferimiento.

304. Son **fundados** los agravios de referencia porque, en efecto, el Juez Federal omitió analizar los planteamientos señalados. En tal sentido, con apoyo en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, se procederá al estudio del sexto concepto de violación en la parte en que fue omitido, esto es, en lo relativo a que las normas reclamadas pasan por alto que las pérdidas fiscales no necesariamente generan un impuesto diferido, sino solamente cuando se aplican contra utilidades obtenidas por otras sociedades del grupo, por lo que desconocen la capacidad contributiva de las sociedades controladoras.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

305. Ahora bien, contrariamente a lo afirmado por la quejosa, las normas reclamadas no pasan por alto la circunstancia de que las pérdidas fiscales no necesariamente generan un impuesto diferido, razón por la cual no transgreden el principio de **proporcionalidad tributaria** por esa casusa.
306. En efecto, en el caso de las mecánicas 1 y 2 dispuestas para efectuar la desconsolidación, tal circunstancia se advierte claramente porque los artículos 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), de dicha ley vigente a partir del 1° de enero de 2014, establecen que las pérdidas fiscales deben sumarse o restarse, según el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada del ejercicio fiscal de 2013.
307. De esto modo, al sumarse las pérdidas fiscales correspondientes a la utilidad fiscal consolidada, se revierten los efectos que en su momento tuvieron disminuyéndola, lo cual significa que quedarán al descubierto utilidades respecto de las cuales quedó pendiente de pago el impuesto; no así cuando las pérdidas fiscales se restan de la pérdida fiscal consolidada, porque en ese caso no queda al descubierto utilidad alguna, simplemente porque no existe; en todo caso, sólo se disminuye la magnitud de la pérdida fiscal consolidada.
308. En tales condiciones, las mecánicas 1 y 2 reconocen claramente en qué caso las pérdidas fiscales no generan un impuesto diferido, por lo que al no obligar a pagar tributo alguno en ese sentido, no resultan desproporcionales.
309. Por lo que respecta a la mecánica 3, en tanto remite al artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, debe tenerse en cuenta que dicho precepto establece que para determinar y enterar el impuesto diferido (en este caso por desconsolidación) correspondiente al sexto ejercicio fiscal inmediato anterior, la sociedad controladora **considerará** las pérdidas

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora, que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada (del sexto ejercicio fiscal anterior a aquel en que se deba pagar el impuesto), y que la sociedad o sociedades que las generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en que deba efectuarse el pago del impuesto diferido.

310. Ahora, bajo una interpretación literal y aislada de la referida norma, pareciera ser que en cualquier caso se exigiría a las sociedades controladoras considerar (sumar) las pérdidas fiscales para determinar el impuesto diferido, aun cuando en su momento no hubiesen sido aptas para disminuir utilidades fiscales porque éstas fueran inexistentes, o bien, porque las excedieron, lo que en su caso provocaría un efecto desproporcionado en perjuicio de las controladoras.

311. Sin embargo, el aludido artículo 71-A abrogado, no provoca tal situación si se interpreta de manera conjunta con el **párrafo primero del artículo 70-A** de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, en función de su teleología, el cual dispone que *"Las sociedades controladoras deberán enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquel en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se deba efectuar el pago."*

312. El contenido normativo de este último precepto implica que la obligación tributaria de las controladoras, consiste en enterar el impuesto diferido que **hubiese sido generado y que no se hubiese pagado** a determinada fecha.

313. Lo anterior pone de manifiesto que, si bien cuando el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, conmina a las controladoras a

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

considerar –sumar– el monto de las pérdidas fiscales y, –bajo un entendimiento literal y aislado– hace referencia a todas las que se hubiesen utilizado a nivel consolidado y que no hubieran sido disminuidas a nivel individual, lo cierto es que tal disposición operativa (por estar vinculada al cálculo respectivo) debe ser comprendida en el contexto de la obligación central que impone el diverso artículo 70-A, párrafo primero, de la ley abrogada, **bajo la condición de que las controladoras deben enterar el impuesto diferido que, efectivamente, hubiese sido generado pero que no se hubiese pagado a determinada fecha.**

314. Bajo esa interpretación sistemática y teleológica, puede observarse que la mecánica 3 (artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada), también reconoce en qué caso las pérdidas fiscales no generan un impuesto diferido porque, en realidad, sólo obliga a la controladora a considerar, esto es, a sumar, las pérdidas fiscales que en su momento fueron utilizadas en la consolidación para abatir temporalmente, de manera efectiva, utilidades generadas por otras sociedades del grupo que, por esa circunstancia, dejaron de pagar el tributo respectivo, y no a considerar pérdidas que jamás hubiesen generado impuesto diferido alguno por haberse convertido en pérdidas fiscales consolidadas.

315. Por esas razones, el argumento analizado resulta **infundado**, porque contrariamente a lo señalado por la quejosa, el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, no pasa por alto que las pérdidas fiscales no necesariamente generan un impuesto diferido, ya que en todo momento toma en cuenta esa circunstancia para ordenar la reversión sólo de aquéllas pérdidas fiscales que hubiesen generado un efecto de diferimiento en el pago del impuesto, con lo cual atiende a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras. En tal sentido, esa disposición no violan el principio de **proporcionalidad tributaria** contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República.

6. DETERMINACIÓN Y ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO POR DIVIDENDOS CONTABLES CON MOTIVO DE LA DESCONSOLIDACIÓN. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

Análisis de los agravios en los cuales se aduce que las normas reclamadas obligan a pagar un impuesto diferido por distribución de dividendos contables sin que se hubiese causado ese impuesto (hasta 1998), o no se hubiesen actualizado los supuestos de causación respectivos (a partir de 1999), por lo que se viola el principio de irretroactividad de la ley.

316. En el quinto agravio se aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte en que declara infundado el octavo concepto de violación (relativo a los “dividendos contables”), en el cual se sostuvo la violación al principio de irretroactividad de la ley, porque:

- a) Contrario a lo sostenido por el A quo, la simple distribución de dividendos contables no causa el impuesto, pues atendiendo a la literalidad del artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada –sin necesidad de acudir a algún otro método de interpretación–, es claro que el impuesto por distribución de dividendos contables no se causa sino hasta que se actualice alguno de los supuestos ahí previstos. Por ende, en tanto las normas reclamadas obligan a determinar y enterar un impuesto que en términos de dicha norma anterior no se ha causado porque no se ha actualizado alguno de esos supuestos, es por ello que resultan retroactivas. Lo anterior, tomando en cuenta que respecto de los dividendos contables distribuidos antes de 1999, no existe la obligación de pagar el impuesto.
- b) La jurisprudencia 2a./J. 50/2015 (10a.) invocada en la sentencia recurrida no es aplicable al caso, porque se refiere a supuestos y una mecánica diferente a la prevista en las normas reclamadas, a través de las cuales se elimina por completo el régimen de consolidación fiscal. No basta que en el criterio citado se diga que conforme al proceso legislativo, nunca se tuvo la intención de que el impuesto por distribución de dividendos contables se causara hasta que se presente alguno de los supuestos previstos en el artículo 78 de la ley abrogada,

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

sino que sólo se realizara su pago posteriormente, al actualizarse alguno de esos supuestos. Ello es así, porque si tales proposiciones previstas en la exposición de motivos no llegaron a concretarse en la ley, carecen de obligatoriedad para los gobernados. Esto, sin pasar por alto que el Juez es omiso en analizar la referida exposición de motivos, así como en exponer razonamientos lógico jurídicos para llegar a la conclusión a la que arribó, lo cual por sí mismo trae consigo carencia de una debida fundamentación y motivación.

317. Para analizar los argumentos previamente sintetizados, debe precisarse que el libre flujo de los dividendos contables dentro de la consolidación fiscal, fue uno de los beneficios que reportaba el régimen.

318. En efecto, conforme lo dispuso el artículo 58-O de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de **1998**, la sociedad controladora no estaba obligada a pagar el tributo por la distribución que las sociedades del grupo se efectuaran de dividendos contables. Dicho precepto estableció lo siguiente:

***“ARTÍCULO 57-O.** Los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan se distribuyan entre sí, no estarán sujetos al pago del impuesto previsto en el artículo 10-A de esta Ley, en cuyo caso dichos dividendos no incrementarán el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad que los reciba.”*

319. En tales términos, si las disposiciones reclamadas vigentes a partir del 1° de enero de 2014, con motivo de la desconsolidación, sólo obligan a determinar y enterar el impuesto que hubiese quedado diferido, es claro que por aquellos dividendos contables distribuidos entre las empresas del grupo hasta 1998, no hay diferido alguno que enterar, pues hasta entonces dichos dividendos no estaban sujetos al tributo. Por consiguiente, fue correcto lo resuelto por el Juez Federal en ese sentido.

320. Al respecto, resulta conveniente destacar que en el caso específico de la mecánica 2 dispuesta en el artículo Noveno, fracción XV, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de **2014**, si bien se obliga a determinar y enterar el

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

impuesto diferido con motivo de la desconsolidación en lo que respecta a los dividendos contables; lo cierto es que en el inciso a), numeral 2, de dicha fracción, se señala que *"Para los efectos del párrafo anterior, la sociedad controladora no considerará los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1 de enero de 1999 que no provinieron de la cuenta de utilidad fiscal neta."*

321. Ahora, no obsta que la excepción mencionada sólo se establezca expresamente dentro de la mecánica 2 para efectuar la desconsolidación –y no en las mecánicas 1 y 3–, habida cuenta que, en la normatividad vigente hasta 1998, no se hace distinción alguna sobre la no causación del impuesto por dividendos contables distribuidos intragrupo.

322. De este modo, la conclusión anotada resulta válida también para las mecánicas 1 y 3, previstas para efectuar la desconsolidación, a efecto de considerar que tampoco en éstas se obliga a pagar el tributo por los dividendos contables distribuidos **hasta 1998**, pues en todo caso las normas reclamadas no tienen el alcance de establecer un supuesto de causación del impuesto por dividendos contables cuando la normatividad vigente en su momento no lo hizo.

323. Por otra parte, en lo que se refiere a los dividendos contables distribuidos dentro del grupo **a partir del 1° de enero de 1999**, tal situación cambió, porque a partir de entonces, el legislador dispuso sujetarlos al pago del impuesto respectivo.

324. En efecto, el artículo 57-O, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 1999, dispuso lo siguiente:

***“ARTÍCULO 57-O.** Los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan se distribuyan entre sí y que no provengan de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los distribuya, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no*

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.”

325. Tal situación persistió prácticamente en idénticos términos hasta 2013, pues el artículo 78, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, dispuso:

“ARTÍCULO 57-O. Los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan se paguen entre sí y que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.”

326. Como se ve, si bien dichas porciones normativas (a partir de 1999) disponen que dichos dividendos contables *causarán* el impuesto hasta que ocurran los eventos ahí señalados y, en principio, ello llevaría a comprender que la obligación contributiva no nacerá sino hasta que acontezca cualquiera de los sucesos referidos, no obstante que las sociedades del grupo se hubieren distribuido entre sí los dividendos aludidos, lo cierto es que dicha mención del legislador, expresada mediante la palabra "causarán", **tiene que ver con el momento de entero del impuesto y no así con la causación –propia de dicha– establecida en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.**

327. Dicho en otros términos, el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, no establece los supuestos de causación del impuesto, a nivel consolidado, por los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes, que las sociedades que consolidan se paguen entre sí y que no provengan de la CUFIN porque, en todo caso, dicho precepto lo único que hace es prever **distintos momentos para efectuar el entero del impuesto.**

328. Se expone tal aserto, pues en el proceso legislativo que llevó a la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir del 1° de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

enero de 1999, el legislador hizo mención de **cuándo se causaría el impuesto.**

329. En principio, se consideró oportuno gravar los dividendos contables sin sujetar el pago del tributo respectivo a condición alguna, tal como se observa en la exposición de motivos respectiva que, en el rubro concerniente a los "Dividendos distribuidos entre empresas del grupo que consolida fiscalmente", señaló lo siguiente:

"Uno de los beneficios que implica mayor sacrificio fiscal en el régimen de consolidación, es el libre flujo de dividendos, el cual consiste en que los dividendos que decreten las sociedades del grupo entre sí, no se encuentran sujetos al pago de impuesto, aun cuando provengan de utilidades que no han sido gravadas a nivel de la empresa que los distribuye. Por ello, se propone que cada pago de dividendos conlleve al pago del impuesto que en su caso resulte."

330. Sin embargo, aceptando dicha propuesta de gravar la distribución de dividendos contables entre empresas del grupo de consolidación fiscal, en el Dictamen de la Cámara de Diputados se consideró oportuno hacer algunas adecuaciones a la propuesta de reforma, señalando lo siguiente:

"(...) La que Dictamina considera razonable la propuesta de reforma relativa a los dividendos distribuidos entre empresas del grupo que consolida fiscalmente, la cual contempla que cada pago de dividendos que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta y de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida conlleve al pago del impuesto, sin embargo, al realizar el análisis de esta propuesta, la que suscribe estima conveniente incorporar algunas reglas y adecuaciones a las disposiciones respectivas, como es la relativa a los momentos en que debe enterarse el impuesto derivado de la distribución de dividendos, por lo que el texto del artículo 57-O debe quedar como sigue:

'Artículo 57-O. Los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan se distribuyan entre sí y que no provengan de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los distribuya, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.'

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

331. En este sentido, se aprecia que la Cámara de Diputados coincidió con la propuesta presentada por el Ejecutivo Federal de **gravar** la distribución de dividendos contables intragrupo, pero precisó los momentos específicos en que procedería efectuar el pago del tributo, es decir, **cuándo se pagaría o enteraría**; de ahí que la modificación a la propuesta original sería la que a la postre entraría en vigor.
332. Por consiguiente, es patente que el legislador nunca tuvo la intención de que el impuesto a nivel consolidado derivado de la distribución de dividendos entre empresas del grupo, que no proviniera de la CUFIN o CUFINRE, se causara hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los distribuya, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo, entendiéndose por causación, el hecho de ubicarse en los supuestos normativos que dan lugar al nacimiento de la obligación contributiva, **sino más bien, su propósito fue que, al ocurrir dicha distribución de dividendos contables dentro del grupo, que es justo el instante en que se causa el impuesto, tan sólo éste fuera pagado posteriormente, en otros momentos, esto es, hasta que se actualizara alguno de los eventos de referencia.**
333. Así, la intención del legislador fue establecer que el pago se realizara hasta que se dieran los supuestos previstos para tales efectos, primero en el artículo 57-O de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 1999 a 2001, y luego, de manera casi idéntica, en el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 2002 hasta 2013, pero esto no significa que con ello se impidiera la generación del impuesto sobre la renta, sino que, habiéndose causado (esto es, una vez actualizados los supuestos del hecho imponible por distribución de dividendos contables intragrupo), sólo se difirió el pago del tributo por dicho concepto.
334. En este sentido, contrariamente a lo argumentado por la quejosa recurrente, no es que las proposiciones contenidas en la exposición de motivos no

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

llegaran a concretarse en la ley pues, con independencia de que en ésta se conservó la frase “*causarán el impuesto*”, lo cierto es que con ello se quiso definir los distintos momentos que se estimaron pertinentes para efectuar el pago del tributo previamente causado.

335. De acuerdo con lo señalado, es correcto que el Juez Federal hubiese considerado aplicable la **jurisprudencia 2a./J. 50/2015 (10a.)** de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. MOMENTOS EN QUE SE CAUSA Y DEBE ENTERARSE EL IMPUESTO POR DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS CONTABLES ENTRE LAS SOCIEDADES DEL GRUPO, DESDE QUE EN 1999 SE PREVIÓ ESE HECHO COMO GRAVABLE (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”⁴⁰

336. Ello es así, porque en la jurisprudencia de mérito se establece que hasta 1998, la distribución de los dividendos contables intragrupo no estaba sujeta al pago del impuesto sobre la renta, mientras que a partir de 1999, ya lo está, tomando en cuenta que el impuesto se causó desde que los dividendos se distribuyeron y sólo estaba pendiente de pago el tributo respectivo hasta que se actualizara alguno de los supuestos previstos legalmente, a los que vino a agregarse el nuevo supuesto de entero previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010.

337. En ese entendimiento de lo que realmente dispusieron las normas vigentes de 1999 hasta 2013 en lo que respecta a la causación y entero del impuesto diferido correspondiente a los dividendos contables distribuidos entre las empresas integrantes de un grupo de consolidación –señala la jurisprudencia aludida–, debe comprenderse la obligación impuesta a las sociedades controladoras, a partir de 2010, de determinar y enterar el impuesto diferido generado en el sexto ejercicio inmediato anterior, es decir,

⁴⁰ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009123. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 50/2015 (10a.). Página: 1277.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

el correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes, conforme al artículo 78, párrafos segundo, tercero y cuarto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 y hasta 2013, así como el correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005 y hasta 1999, en términos del artículo Cuarto, fracción VII, de las Disposiciones Transitorias de dicha ley vigente a partir de 2010 y hasta 2013, con motivo del pago de dividendos contables que hubiesen efectuado las sociedades del grupo entre sí en esos lapsos, pues debe interpretarse que dichas disposiciones tan sólo preveían un nuevo momento, que se agrega a los anteriores, para proceder al entero de dicho impuesto que había quedado diferido una vez que en su momento se causó.

338. Bajo idéntica lógica debe entenderse la obligación de entero del impuesto diferido prevista en el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, tomando en cuenta lo expuesto en un apartado anterior, en el sentido de que, si bien en esa ley vigente hasta 2013, no se preveía propiamente como detonante de la obligación de entero del impuesto diferido la eliminación del régimen de consolidación fiscal (aunque sí existía como supuesto la desconsolidación), a partir de la entrada en vigor de aquella ley (2014), se prevé el nuevo supuesto de determinación y entero del impuesto diferido la desconsolidación ante la desaparición del régimen, el cual, ya quedó establecido, no desconoce derechos adquiridos ni modifica o altera supuestos y/o consecuencias de éstos surgidos conforme a la normatividad vigente hasta 2013.

339. En ese sentido, se pone de relieve que si bien las disposiciones reclamadas exigen a la sociedad controladora la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación por la distribución de dividendos contables intragrupo, tal obligación en ningún momento implica que se le requiera el cobro de un impuesto que no se hubiera causado, esto es, sin que se hubiesen actualizado los supuestos del hecho imponible susceptible

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de ser gravado; antes bien, en el entendido de que el tributo se causó desde que los dividendos contables fueron pagados por las sociedades del grupo en favor de otras integrantes del mismo, resulta válido que las disposiciones de referencia establezcan que el impuesto correspondiente deba enterarse al fisco en el nuevo momento que señalan (desconsolidación por desaparición del régimen), en tanto no desconocen derechos adquiridos ni modifican o alteran supuestos y/o consecuencias contenidos en una ley anterior.

340. En todo caso, no debe perderse de vista que las normas reclamadas exigen la determinación y entero del impuesto diferido por desconsolidación, particularmente en lo que respecta a los dividendos contables distribuidos entre las empresas del grupo *“que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013”*, de modo tal que si ya se verificó algún supuesto de entero diverso, sólo se deberá pagar, precisamente, el que se encuentre pendiente de pago a esa fecha.

341. Por las razones expresadas, los agravios analizados son **infundados**, porque contrariamente a lo argumentado por la quejosa recurrente, el artículo Noveno, fracciones XV y XVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley abrogada, no viola el principio **de irretroactividad de la ley**, en razón de que no obliga a determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, respecto de los dividendos contables distribuidos entre las sociedades del grupo hasta 1998; y, en lo que respecta a los que se hubiesen distribuido de 1999 a 2013, obliga a hacerlo válidamente sin desconocer derechos adquiridos ni supuestos o consecuencias surgidos conforme a una ley anterior, tomando en cuenta, por una parte, que el impuesto respectivo efectivamente se causó desde que los referidos dividendos se distribuyeron, y sólo estaba pendiente el pago del tributo para cuando se actualizara alguno de los supuestos previstos legalmente (desconsolidación por desaparición del régimen) y, por otra, que sólo se exige a las sociedades

controladoras el pago “que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013”.

7. COMPARACIÓN DE RUFINES, CUFINES Y R-CUFINES POR DESCONSOLIDACIÓN (NO CONSTITUYEN UNA MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA O INCREMENTO PATRIMONIAL). DERECHO HUMANO A LA PROPIEDAD Y PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Análisis de los agravios en los cuales se aduce que los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, en el marco de la desconsolidación, no constituyen un incremento patrimonial ni una manifestación de riqueza gravable, por lo que violan el derecho a la propiedad y el principio de proporcionalidad tributaria.

342. En el cuarto agravio, inciso a), se aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundados los conceptos de violación tercero y décimo primero (relativos a la “*inclusión de elementos extraños en las 3 mecánicas para la desconsolidación*”), en los que se planteó la violación al principio de proporcionalidad tributaria y al derecho humano de propiedad (reconocido en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁴¹). Lo anterior es así, porque:

a) Contrariamente a lo señalado en la sentencia recurrida, las normas reclamadas son inconstitucionales porque los mecanismos para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, incluyen elementos que no son identificables con alguna partida que pudiera haber generado un efecto de diferimiento, como lo son los procedimientos de comparación de CUFINES, RUFINES y R-CUFINES. En tal sentido, la mera existencia de una

⁴¹ “**Artículo 21.** Derecho a la Propiedad Privada

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés

2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones

3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

diferencia entre los saldos respectivos, de ninguna manera representa un incremento en el haber patrimonial de la controladora que pudiera dar lugar al cobro de algún impuesto diferido, como en su caso, sí pueden ser otras partidas como las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones, los conceptos especiales de consolidación y los dividendos contables, los cuales son los únicos que pueden identificar una cantidad de impuesto que podría haberse generado.

343. En primer término, el derecho a la propiedad, como parte de los derechos fundamentales de las personas, *“debe ser entendido como el derecho que tienen las personas a ser propietarias y a disponer de los propios derechos de propiedad, que es un aspecto de la capacidad jurídica y de la capacidad de obrar reconducible sin más a la clase de los derechos civiles, y el concreto derecho de propiedad sobre éste o aquel bien”*⁴².

344. Lo anterior implica que, el derecho a la propiedad constituye la prerrogativa de los sujetos a poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.

345. Debe recordarse que el derecho tributario recae sobre el patrimonio de los contribuyentes, entendido éste como la gama de bienes, derechos, obligaciones y cargas que éstos tienen. Así, en materia del impuesto sobre la renta, su objeto recae en los ingresos, como manifestación de la modificación positiva en el patrimonio.

346. Ahora, para dar respuesta de manera integral a los argumentos de inconstitucionalidad contenidos en los agravios antes sintetizados, resulta necesario puntualizar que las 3 mecánicas contenidas en los preceptos reclamados, a su vez, exigen la realización de sendos procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, según corresponda:

⁴² Esta Primera Sala ya ha definido lo que se debe entender por derecho de propiedad, como parte de los derechos fundamentales de las personas, al fallar los amparos en revisión *****, *****, y *****, en sesión de siete de junio de dos mil diecisiete y *****, en sesión de veinticuatro de mayo de dos mil diecisiete.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- Mecánica 1: artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, comparación de RUFINES y CUFINES.
- Mecánica 2: artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, comparación de CUFINES.
- Mecánica 3: artículo 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, comparación de R-CUFINES.

347. Además, con independencia de la mecánica que se llegue a utilizar para determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación, si la sociedad controladora decidió optar –conforme a distintas reglas misceláneas– por posponer el pago del impuesto diferido derivado de la comparación de R-CUFIN, ahora, en términos del artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, se le obliga a pagar el impuesto diferido correspondiente a dichos procedimientos de comparación que no se hubiese enterado en los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013, respecto de los ejercicios fiscales anteriores a 2004 y hasta 1999, y de los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007, respectivamente [artículos 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 y hasta 2013, y Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias, de dicha ley].

348. En términos generales, las normas señaladas disponen que la sociedad controladora debe comparar los registros y cuentas consolidados frente a sus equivalentes a nivel individual.

349. Si los registros y cuentas consolidados son mayores que sus equivalentes a nivel individual, sólo se restará de los consolidados el saldo de los individuales.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

350. Por el contrario, si los registros y cuentas consolidados son menores que sus equivalentes a nivel individual, la diferencia se considera utilidad. En este caso, dicha diferencia se multiplica por el factor correspondiente (se piramida), hecho lo cual, se suma o se resta, o respecto de ella se calcula el impuesto respectivo, según el mecanismo de que se trate. Finalmente, en este segundo supuesto en que se obtiene una utilidad, de los registros o cuentas consolidados, se restan sus equivalentes a nivel individual –y, en el caso de las CUFINES y R-CUFINES, hasta llevarlos a cero–).
351. Lo anterior, permite observar que el procedimiento de comparación de RUFINES contenido en el artículo 71, párrafo sexto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada –cuando el RUFINCO es menor que los RUFINES individuales–, tiene como finalidad identificar aquellas utilidades generadas a nivel individual, aportadas a la consolidación, que materialmente no han pagado impuesto sobre la renta, esto es, que no han constituido base consolidada, por el efecto que han tenido a ese nivel de tributación las pérdidas fiscales generadas por otras sociedades del grupo.
352. Mientras que, los procedimientos de comparación de CUFINES y R-CUFINES contenidos respectivamente en los artículos 71, párrafo séptimo, y 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, y Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, –cuando la CUFINCO o el R-CUFINCO son menores que las CUFINES o los R-CUFINES individuales, respectivamente–, tienen como finalidad identificar dividendos que por haber sido distribuidos por la sociedad controladora con cargo a la CUFINCO, no han pagado impuesto sobre la renta.
353. Idéntico propósito tienen los procedimientos de comparación de R-CUFIN previstos en el artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, de identificar dividendos

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

distribuidos por la sociedad controladora con cargo a la CUFINCO, y que no han pagado el impuesto respectivo, sólo que en relación con el impuesto diferido que, en su momento, no se hubiese enterado en los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013, respecto de los ejercicios fiscales anteriores a 2004 y hasta 1999, y de los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007, respectivamente (artículos 71-A, fracción II, y Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010), si se tomó la opción otorgada por diversas reglas misceláneas.

354. Ahora, todo ello significa que si bien es cierto que las comparaciones de referencia no constituyen por sí mismas una partida que pueda dar lugar al pago del algún impuesto diferido –como serían las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones, los dividendos contables o los conceptos especiales de consolidación–, pues una mera comparación de datos no sería generadora de ingresos, también lo es que **son aptas para identificar utilidades obtenidas respecto de las cuales no se ha pagado el impuesto.**

355. Siendo así, al dejar al descubierto utilidades que no se han gravado, ello implica necesariamente que existieron los ingresos que permitieron obtenerlas, lo cual significa que al modificarse positivamente el patrimonio del causante, dichos ingresos pasaron a formar parte de su propiedad.

356. En ese orden, si los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, son instrumentos que permiten identificar utilidades procedentes de ingresos propiedad del contribuyente, y son éstos los que finalmente se someten al gravamen, ello significa que a través de la aplicación de aquéllos se sujeta a la imposición una manifestación de riqueza gravada por el impuesto sobre la renta, a fin de obligar a las sociedades controladoras a contribuir al gasto público con cargo a recursos patrimoniales que son de su propiedad.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

357. En tal sentido es aplicable, en la parte conducente, la **tesis aislada 2a. XXVII/2015 (10a.)**, de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE COMO SISTEMA REGULAN LA DETERMINACIÓN Y EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO IMPLICAN UNA EXPROPIACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”⁴³

358. Se estima de ese modo, porque el criterio de referencia señala que la interpretación de los artículos 3o., 25 y 31, fracción IV, de la Constitución, permite afirmar que el sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos requeridos por el Estado para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad bajo las pautas de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, con un enfoque sustantivo en el concepto de democracia para el desarrollo de esa labor, a fin de procurar el crecimiento económico, la más justa distribución de la riqueza y el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por dicho ordenamiento fundamental; entorno en el cual coexisten la exacción fiscal que, por su propia naturaleza, supone una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción, y la propiedad, cuya función social conlleva responsabilidades, entre ellas, la de contribuir al gasto público para alcanzar el objetivo mencionado.

359. Así –conforme a la tesis aludida–, en el referido marco constitucional e interpretativo se ubica el sistema normativo que obliga a la determinación y el entero del impuesto diferido con motivo de la consolidación (reformas fiscales vigentes a partir de 2010), porque se erige como la definición de un nuevo momento en que ha de concluir el diferimiento del pago de un impuesto cuyos supuestos del hecho imponible ya se han verificado, a

⁴³ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009134. Segunda Sala. Tesis Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a. XXVII/2015 (10a.). Página: 1705.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

efecto de que el fisco federal reciba montos tributarios que ya le eran debidos y sólo estaban pendientes de entero.

360. A idéntica conclusión puede arribarse pero ahora respecto de las reformas reclamadas vigentes a partir de 2014, pues conforme a ellas se define un nuevo momento (desconsolidación por desaparición del régimen) para determinar y enterar el impuesto diferido que ya le era debido al fisco federal, tomando en cuenta que la obligación de mérito se establece a partir de una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada y en atención a la capacidad contributiva del sujeto obligado, en el contexto de la responsabilidad social que conlleva el derecho a la propiedad, de destinar una parte de ella al sostenimiento de las cargas públicas.

361. De acuerdo con lo expuesto, los argumentos de inconstitucionalidad analizados son **infundados**, porque los procedimientos de comparación regulados específicamente en el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (mecánica 1, comparación de RUFINES y CUFINES); artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 (mecánica 2, comparación de CUFINES); artículo 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (mecánica 3, comparación de R-CUFINES), así como en el diverso artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 (comparación de R-CUFINES, que a su vez entraña la aplicación de los artículos 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 y hasta 2013 –abrogada– y Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de esta última ley), no transgreden el **derecho a la propiedad** ni el principio de **proporcionalidad tributaria**, en razón de que identifican utilidades respecto de las cuales no se hubiese pagado el impuesto respectivo por haber quedado diferido merced a los efectos de la consolidación, siendo que tales utilidades se produjeron por la obtención previa de los ingresos gravados

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

por el impuesto sobre la renta, lo que a su vez revela que la sociedad controladora modificó positivamente su patrimonio en tanto aquéllos pasaron a formar parte de su propiedad, de manera que ésta no se afecta de manera arbitraria o sin justificación, sino sólo en la medida en que sirvieron para incrementarla y constituyen una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada tomando como base sólo el diferencial utilitario, con lo cual se atiende a su capacidad contributiva.

362. Por consiguiente, dichos preceptos reclamados no violan los artículos 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que se adujeron transgredidos.

<p>8. COMPARACIÓN DE RUFINES, CUFINES Y R-CUFINES POR DESCONSOLIDACIÓN (DUPLICIDAD O MULTIPLICIDAD EN LA DETERMINACIÓN Y ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO). PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA E IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.</p>

8.1. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, obligan a determinar una utilidad hasta 3 veces mayor, porque no se reconoce en los registros consolidados la reversión de otras partidas respecto de las cuales se paga el tributo, por lo que se viola el principio de proporcionalidad tributaria.

363. En el cuarto agravio, incisos b) y c), se aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundados los conceptos de violación (relativos a la *“inclusión de elementos extraños en las 3 mecánicas para la desconsolidación”*), en los que se planteó la violación al principio de proporcionalidad tributaria.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- b) En efecto, es ilegal la sentencia recurrida al considerar que el procedimiento para reversar las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones, así como para enterar el impuesto diferido por distribución de dividendos contables y, posteriormente, aplicar las comparaciones de cuentas y registros, mismas que permiten incrementar el registro de la CUFINCO para así reconocer el impuesto pagado por otras partidas y acreditar el impuesto a cargo en las comparaciones subsecuentes, con todo ello no existe multiplicidad en el pago del impuesto. Lo anterior es así, porque la CUFINCO no tendrá efectos fiscales posteriores a la desconsolidación. Consecuentemente, la controladora determinará una utilidad hasta 3 veces mayor a aquella por la cual se difirió el impuesto. En tal sentido, no resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 55/2015 (10a.).
- c) Por otra parte, las jurisprudencias 2a./J. 53/2015 (10a.) y 2a./J. 54/2015 (10a.), no son aplicables al caso porque se refieren a las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013, de manera que la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas, no puede ser analizada bajo la misma óptica con la que se declaró la constitucionalidad de aquéllas.

364. Para analizar los agravios previamente sintetizados, esta Primera Sala considera pertinente reiterar que los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, en el marco de las 3 mecánicas previstas para efectuar la desconsolidación, identifican conceptos utilitarios respecto de los cuales no se hubiese pagado el impuesto respectivo por haber quedado diferido.

365. Pero no sólo eso, sino que a través de dichos procedimientos de comparación de cuentas y registros, se identifican utilidades que a su vez son distintas de las que revela la reversión de otras partidas que hubiesen tenido efectos en la consolidación, o bien, distintas de las que por otras vías deba pagarse el tributo, lo cual indica que su aplicación de ninguna forma obliga a pagar un impuesto diferido hasta 3 veces mayor.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

366. En efecto, **desde una primera perspectiva circunscrita a los procedimientos de comparación de RUFINES y CUFINES** previstos en el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (mecánica 1), se observa que la determinación y entero del impuesto diferido por desconsolidación con base en los referidos procedimientos, se realiza sobre bases tributarias diversas y, por ende, **no se obliga a la sociedad controladora a efectuar el pago del tributo sobre una base duplicada**, en la medida en que la comparación de RUFINES permite identificar utilidades fiscales que no han pagado el impuesto sobre la renta dentro de la consolidación, por el efecto simultáneo que sobre ellas han tenido las pérdidas fiscales generadas por otras sociedades del grupo (artículo 71, párrafo sexto), mientras la comparación de CUFINES permite identificar dividendos distribuidos por la sociedad controladora con cargo a la CUFINCO, respecto de los cuales no se ha pagado el impuesto respectivo (artículos 71, párrafo séptimo).

367. Ahora, si bien los RUFINES y las CUFINES –a nivel consolidado e individual– contienen un mismo componente que es la UFIN –igualmente, a nivel consolidado e individual, respectivamente– tanto unos como otras, en última instancia, **son conceptos diferentes**, porque su determinación se obtiene incorporando distintos elementos, lo cual conlleva a que unos y otras no sean lo mismo y, por consecuencia, que la ley no establezca dos veces el tributo sobre una misma utilidad.

368. Para ello, basta con observar cómo es que se integran los RUFINES y las CUFINES individuales, así como el RUFINCO y la CUFINCO (artículos 69, 72, fracción I, 76, fracción IV, y 88, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada):

CONCEPTOS A NIVEL INDIVIDUAL		
UFIN	RUFIN	CUFIN

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

CONCEPTOS A NIVEL INDIVIDUAL		
Resultado Fiscal del ejercicio. (-) ISR pagado. (-) No deducibles. (-) PTU. (=) UFIN del ejercicio.	Registro de utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.	(+) UFIN de cada ejercicio. (+) Dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México. (+) Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a REFIPRES. (-) Dividendos o utilidades pagados. (-) Utilidades distribuidas en términos del art. 89 (reducción de capital). (=) CUFIN

CONCEPTOS A NIVEL CONSOLIDADO		
UFINCO	RUFINCO	CUFINCO
Resultado Fiscal Consolidado del ejercicio. (-) ISR pagado. (-) No deducibles de controladora y controladas (participación consolidable) (-) PTU, de controladora y controladas (participación consolidable) (=) UFINCO del ejercicio.	Registro de utilidades fiscales netas consolidadas (que se integra con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio)	(+) Saldos de las CUFINES de la controladora y las controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación. (+) UFINCO de cada ejercicio. (+) Dividendos percibidos por la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación, por los que se hubiese pagado el impuesto en términos del artículo 11); y aquellos provenientes de la CUFIN de las mismas personas ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable. (+) Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a REFIPRES, percibidos por la controladora y las controladas, en la participación consolidable. (-) Dividendos o utilidades pagados por la controladora. (=) CUFINCO

369. Además, es importante aclarar que mientras el RUFINCO y los RUFINES individuales tienen la característica de ser registros fijos al cierre de cada ejercicio fiscal, por su parte, la CUFINCO y las CUFINES individuales se modifican constantemente, incluso a lo largo del ejercicio fiscal, sumando o restando los diversos conceptos que integran tales cuentas; las variaciones suscitadas en dichas cuentas se deben, esencialmente, a los dividendos percibidos o pagados.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

370. Asimismo, en tanto el RUFINCO debe disminuirse con el saldo del RUFIN de la sociedad de que se trate, sin que aquél esté topado (por lo que técnicamente puede obtenerse un RUFINCO negativo), el saldo de la CUFINCO se disminuye con el saldo de la CUFIN de la sociedad de que se trate, hasta llevarlo a cero, lo cual significa que se establece un límite o tope para evitar que exista una CUFINCO negativa.
371. De este modo, no existe una duplicidad del impuesto diferido originado en las comparaciones, tanto de RUFINCO frente a RUFINES individuales, como de CUFINCO frente a CUFINES individuales, ya que no gravan el mismo concepto utilitario. Tan es así, que las comparaciones de referencia pueden llevar a obtener resultados diferentes, pues por una parte puede surgir el pago de impuesto diferido por comparación de RUFINCO y RUFINES individuales, sin que se verifique pago de impuesto diferido alguno derivado de la comparación de CUFINCO y CUFINES individuales, y viceversa. Para gravar la misma utilidad, se tendrían que tomar en cuenta los mismos conceptos para llegar también a resultados iguales; sin embargo, ello no ocurre.
372. En ese tenor, los procedimientos de comparación de RUFINES y CUFINES previstos en el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, en el marco de la mecánica 1 para efectuar la desconsolidación del grupo empresarial en términos de las normas reclamadas vigentes a partir del 1° de enero de 2014, no violan el principio de **proporcionalidad tributaria**.
373. Por abordar la misma cuestión jurídica, tal como lo estimó el Juez de Distrito, es aplicable la **jurisprudencia 2a./J. 53/2015 (10a.)**, de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN LOS MECANISMOS DE COMPARACIÓN DE RUFINES Y CUFINES (DETERMINADO CONFORME AL PROCEDIMIENTO GENERAL), NO PROVOCA QUE EL PAGO DEL TRIBUTOS SE EFECTÚE SOBRE UNA BASE DUPLICADA, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”⁴⁴

374. Se estima aplicable el criterio de referencia, porque en él se concluye que el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, en relación con el 70-A y Cuarto, fracción VI, de las Disposiciones Transitorias, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 (y hasta 2013), no viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque al prever los mecanismos de comparación de RUFINES y CUFINES en el marco del procedimiento general aplicable para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación, obliga a las sociedades controladoras a realizar pagos acordes a su capacidad contributiva, en la medida en que cada uno de dichos mecanismos, con características propias y finalidades específicas, permite determinar bases tributarias diferenciadas a partir de la identificación de utilidades gravables con diverso origen que no hubiesen reportado el impuesto por efectos de la consolidación, tomando en cuenta que los pagos respectivos pueden darse como resultado de uno solo de los mecanismos aludidos, o bien, de ambos y en distintos montos, según la situación fiscal del grupo, lo cual pone de manifiesto que su implementación obedece a la necesidad de identificar conceptos tributarios diversos, sin entrañar alguna duplicidad.

375. Así, en tanto el referido procedimiento de comparación de RUFINES y CUFINES no resultó violatorio del principio de proporcionalidad tributaria conforme a la reforma fiscal de 2010, tal como se determinó en la citada jurisprudencia, tampoco lo es ahora que resulta aplicable en el marco de la mecánica 1 para efectuar la desconsolidación en términos de la reforma reclamada vigente a partir de 2014, pues tanto en un caso como en otro, los procedimientos de comparación aludidos tienen la misma naturaleza, función y propósito.

⁴⁴ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009100. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 53/2015 (10a.). Página: 1228.

376. Desde otra perspectiva amplia que toma en cuenta el hecho de que otras partidas o conceptos pueden dar lugar a la determinación y entero del impuesto diferido, se advierte que los procedimientos de comparación de RUFINES y CUFINES, previstos en los artículos 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (mecánica 1) y Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 (mecánica 2), **tampoco generan un pago múltiple de dicho tributo** originado, por una parte, en la obligación de revertir las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones, los conceptos especiales de consolidación (estos últimos sólo en términos de la mecánica 2), así como por el entero del tributo respectivo correspondiente a los dividendos contables y, por otra, en la comparación de RUFINES y CUFINES.

377. Lo anterior es así porque, para efectos de la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, cada una de dichas partidas o conceptos entraña la identificación de utilidades gravables distintas entre sí: la reversión de pérdidas fiscales generadas por unas sociedades a nivel individual, deja al descubierto utilidades producidas por otras sociedades que temporalmente dejaron de pagar el impuesto; la reversión de pérdidas por enajenación de acciones tiene el mismo efecto en relación con otras utilidades que en su momento no pagaron el impuesto; la reversión de los conceptos especiales de consolidación (sólo para la mecánica 2) que, en su caso, se hubiesen continuado determinando, identifica utilidades provenientes de las operaciones que les dieron origen; el pago del impuesto correspondiente a los dividendos contables distribuidos entre las sociedades del grupo, permite identificar utilidades que por dicho concepto no se habían enterado; la comparación de RUFINES permitirá identificar otras utilidades que si bien habían sido agregadas a la consolidación, hasta entonces no habían integrado la base consolidada para pagar el impuesto respectivo; y, finalmente, la comparación de CUFINES,

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

permitirá identificar dividendos distribuidos por la controladora con cargo a la CUFINCO que tampoco hubiesen tributado.

378. Además, es importante observar que dichas partidas o conceptos a partir de las cuales se identifican utilidades gravables distintas entre sí, se incorporan de manera armónica y secuencial –bajo ciertas modalidades– al cálculo del impuesto sobre la renta consolidado del ejercicio inmediato anterior (2013), lo cual permite advertir que no podrán ser duplicadas o multiplicadas para efectos de la determinación y entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación.

379. En efecto, de acuerdo con la lógica de la mecánica 1 que permite una integración total de los conceptos o partidas señalados, al cálculo del impuesto sobre la renta consolidado del ejercicio inmediato anterior a aquel al que corresponda el pago del impuesto diferido (artículo 71, párrafo segundo), esto es, conforme a la mecánica prevista en los artículos 64 y 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, se reconocerán los efectos que dichas partidas o conceptos, uno a uno, hubiesen tenido en la consolidación y, dependiendo de la situación en que se encuentre el grupo, habrá de determinarse si la controladora produce un resultado fiscal consolidado, o bien, una pérdida fiscal consolidada, pues no debe perderse de vista que con la aplicación del artículo 71 se *redefine* dicha situación del grupo, que para entonces conllevará el cumplimiento de la nueva obligación de determinación y entero, en su caso, del impuesto que se hubiese diferido, el cual debe ser pagado por la desconsolidación.

380. Por su parte, la mecánica 2 permite la integración de algunos de los conceptos o partidas aludidos (esto es, las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones y los conceptos especiales de consolidación), al cálculo del impuesto sobre la renta consolidado del ejercicio inmediato anterior a aquel al que corresponda el pago del impuesto diferido [artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

2014], esto es, conforme a la mecánica prevista en los artículos 64 y 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, se reconocerán los efectos que dichas partidas o conceptos, uno a uno, hubiesen tenido en la consolidación y, dependiendo de la situación en que se encuentre el grupo, habrá de determinarse si la controladora produce un resultado fiscal consolidado, o bien, una pérdida fiscal consolidada, pues no debe perderse de vista que con la aplicación de dicha mecánica 2, también se *redefine* la situación del grupo, que para entonces conllevará el cumplimiento de la obligación de determinación y entero, en su caso, del impuesto que se hubiese diferido por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones y conceptos especiales de consolidación, el cual debe ser pagado por la desconsolidación; y, por separado, esta mecánica exige determinar el impuesto diferido correspondiente a los dividendos contables y a los procedimientos de comparación de CUFINES [artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numerales 2 y 3, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014], con lo cual se dará cumplimiento a la obligación de entero del impuesto diferido con motivo de la desconsolidación, por lo que atañe a dichos segmentos utilitarios.

381. En tales condiciones, si las mecánicas 1 y 2 previstas para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación y, específicamente, los procedimientos de comparación de RUFINES y CUFINES establecidos en los artículos 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, y Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, no provocan que la sociedad controladora determine bases duplicadas o multiplicadas originadas en un mismo concepto de tributación; entonces, ello significa que no se le obliga a efectuar pagos de impuesto duplicados o multiplicados, ya que en acatamiento al principio de **proporcionalidad tributaria**, sólo se le conmina a pagar montos de impuesto que tienen su origen en los distintos conceptos

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

utilitarios que, por efectos de la consolidación, no se habían enterado por diversas causas.

382. En este rubro, por referirse al mismo punto jurídico, es aplicable la **jurisprudencia 2a./J. 54/2015 (10a.)**, de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN LOS MECANISMOS DE COMPARACIÓN DE RUFINES Y CUFINES (DETERMINADO CONFORME AL PROCEDIMIENTO GENERAL), NO PROVOCA QUE EL PAGO DEL TRIBUTO SE EFECTÚE SOBRE UNA BASE MULTIPLICADA SI AQUÉL SE ORIGINA TAMBIÉN POR PÉRDIDAS FISCALES, PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y DIVIDENDOS CONTABLES, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”⁴⁵

383. En efecto, de manera similar a como se ha concluido en el presente caso, en dicho criterio se determinó que el artículo 71, en relación con el 70-A y Cuarto, fracción VI, de las Disposiciones Transitorias, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 (y hasta 2013), no viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque al prever los mecanismos de comparación de RUFINES y CUFINES en el marco del procedimiento general aplicable para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación, no provoca que las sociedades controladoras determinen una base multiplicada y efectúen diversos pagos respecto de un mismo concepto si el tributo mencionado se origina también por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones y dividendos contables, sino que las conmina a realizar un entero acorde a su capacidad contributiva, en atención a que cada una de las partidas de referencia identifica utilidades gravables distintas entre sí, respecto de las cuales no se hubiese pagado el impuesto por efectos de la consolidación, las cuales serán consideradas

⁴⁵ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009101. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 54/2015 (10a.). Página: 1230.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

una a una en la redefinición de la situación fiscal general del grupo al ejercicio inmediato anterior respectivo, mediante la interacción del referido procedimiento general (artículo 71), con el cálculo del impuesto sobre la renta consolidado (artículos 64 y 68), lo cual pone de manifiesto que el pago del impuesto diferido se realizará por cada concepto gravable que así lo amerite, sin incurrir en ninguna multiplicidad.

384. De hecho, no debe perderse de vista que las 2 jurisprudencias anteriormente invocadas [2a./J. 53/2015 (10a.) y 2a./J. 54/2015 (10a.)], para sostener lo que aquí se ha dicho, se refieren al artículo 71 de la Ley del impuesto sobre la Renta abrogada que, en términos de la reforma de 2010, adquirió una nueva dimensión normativa para ser aplicable en la determinación y entero del impuesto diferido, y que, conforme a la reforma reclamada vigente a partir de 2014, vuelve a ser aplicable pero ahora para efectuar la desconsolidación fiscal de los grupos empresariales.

385. **Por último, los procedimientos de comparación de R-CUFIN** a que se refieren los artículos 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, esto es, conforme a la mecánica 3 para realizar la desconsolidación; y el Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, a partir del cual, con independencia de la mecánica elegida para efectuar la desconsolidación, se obliga a determinar y enterar el impuesto diferido originado en esos procedimientos de comparación si es que la sociedad controladora decidió tomar la opción de diferir el pago correspondiente en los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, en términos de diversas reglas misceláneas, **tampoco producen una multiplicidad en el pago del impuesto diferido por desconsolidación.**

386. Antes de exponer las razones que sustentan esa conclusión, resulta necesario puntualizar el contenido normativo del citado artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, el cual prevé:

“ARTÍCULO NOVENO. *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

(...).

XV. *Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013 contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y hubieren cumplido con el plazo de cinco ejercicios previsto en el tercer párrafo del artículo 64 de la citada Ley, estarán a lo siguiente:*

a) *Con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma y pagar el impuesto diferido que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, o bien, el siguiente procedimiento:*

(...).

b) *Con independencia del procedimiento elegido para determinar el impuesto que resulte de la desconsolidación a que se refiere el inciso a) de esta fracción, cuando la sociedad controladora en los ejercicios de 2010, 2011, 2012 o 2013 hubiere optado por aplicar lo dispuesto en la regla I.3.5.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010; I.3.6.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010 o I.3.6.13 de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2011, 2012 y 2013, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 2011, el 28 de diciembre de 2011 y el 28 de diciembre de 2012, respectivamente; deberá determinar y enterar el impuesto sobre la renta correspondiente a la comparación de los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que con motivo de la opción ejercida no fue determinado ni enterado en el ejercicio correspondiente.*

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido a que se refiere el inciso a) de la fracción VIII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 o la fracción I del artículo 71-A de la misma Ley, el impuesto sobre la renta que les hubiere

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

correspondido en términos de lo establecido en las disposiciones que se indican.

(...).

XVIII. *Las sociedades controladoras que en el ejercicio de 2013 hubieren optado por determinar su impuesto sobre la renta diferido conforme al procedimiento previsto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, podrán optar por determinar los efectos de la desconsolidación, conforme a lo siguiente:*

(...).

c) *Cuando la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora, haya optado en los ejercicios de 2010, 2011, 2012 o 2013 por aplicar lo dispuesto en la regla I.3.5.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010; I.3.6.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010 o I.3.6.13 de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2011, 2012 y 2013, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 2011, el 28 de diciembre de 2011 y el 28 de diciembre de 2012, respectivamente; deberá determinar y enterar con motivo de la desconsolidación el impuesto sobre la renta correspondiente a la comparación de los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que no fue determinado ni enterado en el respectivo ejercicio.*

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido a que se refiere el inciso a) de la fracción VIII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 o la fracción I del artículo 71-A de la misma Ley, el impuesto sobre la renta que les hubiere correspondido en términos de lo establecido en las disposiciones que se indican.”

387. Por su parte, las diversas reglas misceláneas a que hacen referencias las citadas disposiciones transitorias, establecen lo siguiente:

Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010.

“Diferimiento del impuesto referido en el Artículo Cuarto, fracción VIII, inciso b), numerales 1 o 3 y 2 o 4 de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

1.3.5.17. Para los efectos del Artículo Cuarto, fracción VI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 7 de diciembre de 2009, la sociedad controladora podrá determinar y enterar el impuesto referido en los numerales 1 ó 3 y 2 ó 4 del inciso b) de la fracción VIII de dicho artículo, hasta que disminuya su participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, siempre que entere el impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo de la fracción VI del artículo citado, conforme al esquema de pagos siguiente:

- I. 25%, a más tardar el 30 de junio de 2010.*
- II. 25%, a más tardar el 31 de marzo de 2011.*
- III. 20%, a más tardar el 30 de marzo de 2012.*
- IV. 15%, a más tardar el 29 de marzo de 2013.*
- V. 15%, a más tardar el 31 de marzo de 2014.*

El ejercicio de la opción prevista en esta regla estará sujeto a que la sociedad controladora presente aviso ante la Administración Central de Normatividad Internacional, a más tardar el 30 de abril de 2010, mediante un escrito libre en el que manifieste que, a fin de dar cumplimiento al inciso b) de la fracción VIII del artículo citado, solicita aplicar esta regla y declare, bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

- a) Las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, a partir de 1999.*
- b) Las fechas en que ocurrieron dichos supuestos.*
- c) Las fechas y las unidades administrativas del SAT ante las que presentaron los avisos a que se refiere el artículo 71, primer párrafo de la Ley del ISR.*
- d) Que respecto de las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, la sociedad controladora reconoció los efectos de la desincorporación en los términos de las disposiciones fiscales.*

Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales conozcan que la sociedad controladora presentó el aviso después del 30 de abril de 2010 o que éste contiene información falsa o incompleta, el aviso se tendrá por no presentado.

Lo establecido en esta regla se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto por las demás disposiciones fiscales y del procedimiento opcional para los casos de desincorporación y desconsolidación, que resulte aplicable cuando se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo.

LISR 71, RMF 2009 I.3.5.4., DOF 07/12/09 Disposiciones Transitorias”

Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

“Determinación y entero del impuesto referido en el artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR

I.3.6.16. *Para los efectos del artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR, la sociedad controladora podrá determinar y enterar el impuesto referido en el párrafo segundo de dicha fracción, hasta que disminuya su participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, siempre que entere el impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del artículo 70-A de la Ley citada, conforme al esquema de pagos siguiente:*

- I. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.*
- II. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del segundo ejercicio fiscal.*
- III. 20%, a más tardar el último día del mes de marzo del tercer ejercicio fiscal.*
- IV. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del cuarto ejercicio fiscal.*
- V. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del quinto ejercicio fiscal.*

El ejercicio de la opción prevista en esta regla estará sujeto a que la sociedad controladora presente aviso ante la ACNI, a más tardar el último día del mes de febrero del ejercicio a que se refiere la fracción I de esta regla, mediante un escrito libre en el que manifieste que, a fin de dar cumplimiento a la fracción II del artículo 71-A de la Ley del ISR, solicita aplicar esta regla y declare, bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

a) Las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, a partir del 1 de enero del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

b) Las fechas en que ocurrieron dichos supuestos.

c) Las fechas y las unidades administrativas del SAT ante las que presentaron los avisos a que se refiere el artículo 71, primer párrafo de la Ley del ISR.

d) Que respecto de las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, la sociedad controladora reconoció los efectos de la desincorporación en los términos de las disposiciones fiscales.

Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales conozcan que la sociedad controladora presentó el aviso fuera del plazo previsto en el párrafo anterior o que éste contiene información falsa o incompleta, el aviso se tendrá por no presentado.

LISR 71, RMF 2010 I.3.6.4.”

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de julio de 2011.

“Determinación y entero del impuesto referido en el artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR

1.3.6.13. *Para los efectos del artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR, la sociedad controladora podrá determinar y enterar el impuesto referido en el párrafo segundo de dicha fracción, hasta que disminuya su participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, siempre que entere el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A, primer párrafo de la Ley citada, conforme al esquema de pagos siguiente:*

- I. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.*
- II. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del segundo ejercicio fiscal.*
- III. 20%, a más tardar el último día del mes de marzo del tercer ejercicio fiscal.*
- IV. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del cuarto ejercicio fiscal.*
- V. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del quinto ejercicio fiscal.*

El ejercicio de la opción prevista en esta regla estará sujeto a que la sociedad controladora presente aviso ante la ACNI, a más tardar el último día del mes de febrero del ejercicio a que se refiere la fracción I de esta regla, mediante un escrito libre en el que manifieste que, a fin de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR, solicita aplicar esta regla y declare, bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

- a) Las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, a partir del 1 de enero del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.*
- b) Las fechas en que ocurrieron dichos supuestos.*
- c) Las fechas y las unidades administrativas del SAT ante las que presentaron los avisos a que se refiere el artículo 71, primer párrafo de la Ley del ISR.*
- d) Que respecto de las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, la sociedad controladora reconoció los efectos de la desincorporación en los términos de las disposiciones fiscales.*

Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales conozcan que la sociedad controladora presentó el

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

aviso fuera del plazo previsto en el párrafo anterior o que éste contiene información falsa o incompleta, el aviso se tendrá por no presentado.

Lo establecido en esta regla se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto por las demás disposiciones fiscales y del procedimiento opcional para los casos de desincorporación y desconsolidación, que resulte aplicable cuando se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo.

LISR 70-A, 71, 71-A, RMF 2011 I.3.6.4.”

Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2011

“Determinación y entero del impuesto referido en el artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR

I.3.6.13. *Para los efectos del artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR, la sociedad controladora podrá determinar y enterar el impuesto referido en el párrafo segundo de dicha fracción, hasta que disminuya su participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, siempre que entere el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A, primer párrafo de la Ley citada, conforme al esquema de pagos siguiente:*

I. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

II. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del segundo ejercicio fiscal.

III. 20%, a más tardar el último día del mes de marzo del tercer ejercicio fiscal.

IV. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del cuarto ejercicio fiscal.

V. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del quinto ejercicio fiscal.

El ejercicio de la opción prevista en esta regla estará sujeto a que la sociedad controladora presente aviso ante la ACNGC, a más tardar el último día del mes de febrero del ejercicio a que se refiere la fracción I de esta regla, mediante un escrito libre en el que manifieste que, a fin de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR, solicita aplicar esta regla y declare, bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

a) Las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, a partir del 1 de enero del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

b) Las fechas en que ocurrieron dichos supuestos.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

c) Las fechas y las unidades administrativas del SAT ante las que presentaron los avisos a que se refiere el artículo 71, primer párrafo de la Ley del ISR.

d) Que respecto de las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, la sociedad controladora reconoció los efectos de la desincorporación en los términos de las disposiciones fiscales.

Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales conozcan que la sociedad controladora presentó el aviso fuera del plazo previsto en el párrafo anterior o que éste contiene información falsa o incompleta, el aviso se tendrá por no presentado.

Lo establecido en esta regla se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto por las demás disposiciones fiscales y del procedimiento opcional para los casos de desincorporación y desconsolidación, que resulte aplicable cuando se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo.

LISR 70-A, 71, 71-A, RMF 2012 I.3.6.4.”

Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2012

“Determinación y entero del impuesto referido en el artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR

I.3.6.13. Para los efectos del artículo 71-A, fracción II de la Ley del ISR, la sociedad controladora podrá determinar y enterar el impuesto referido en el párrafo segundo de dicha fracción, hasta que disminuya su participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, siempre que entere el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A, primer párrafo de la Ley citada, conforme al esquema de pagos siguiente:

I. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

II. 25%, a más tardar el último día del mes de marzo del segundo ejercicio fiscal.

III. 20%, a más tardar el último día del mes de marzo del tercer ejercicio fiscal.

IV. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del cuarto ejercicio fiscal.

V. 15%, a más tardar el último día del mes de marzo del quinto ejercicio fiscal.

El ejercicio de la opción prevista en esta regla estará sujeto a que la sociedad controladora presente aviso ante la ACNGC, a más tardar el último día del mes de febrero del ejercicio a que se refiere la fracción I de esta regla, mediante un escrito libre en el que manifieste que, a fin de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 71-A, fracción II de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

la Ley del ISR, solicita aplicar esta regla y declare, bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

a) Las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, a partir del 1 de enero del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

b) Las fechas en que ocurrieron dichos supuestos.

c) Las fechas y las unidades administrativas del SAT ante las que presentaron los avisos a que se refiere el artículo 71, primer párrafo de la Ley del ISR.

d) Que respecto de las sociedades que hayan dejado de ser controladas en los términos de la Ley del ISR, la sociedad controladora reconoció los efectos de la desincorporación en los términos de las disposiciones fiscales.

Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales conozcan que la sociedad controladora presentó el aviso fuera del plazo previsto en el párrafo anterior o que éste contiene información falsa o incompleta, el aviso se tendrá por no presentado.

Lo establecido en esta regla se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto por las demás disposiciones fiscales y del procedimiento opcional para los casos de desincorporación y desconsolidación, que resulte aplicable cuando se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo.

LISR 70-A, 71, 71-A, RMF 2013 I.3.6.4.”

388. Como se ve, las citadas disposiciones transitorias establecen la obligación de determinar y enterar el impuesto diferido derivado de la comparación de R-CUFIN que, con motivo de la opción otorgada por diversas reglas misceláneas, dejó de pagarse en los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013, correspondientes a los ejercicios de 2004 y anteriores (hasta 1999), y de 2005, 2006 y 2007, respectivamente.

389. Ahora, de la lectura de esas disposiciones, se desprende que dichas comparaciones de R-CUFIN –para efectos de la desconsolidación que debe llevarse a cabo en 2014–, han de realizarse en términos de las normas vigentes al momento en que se estableció la obligación respectiva, es decir, conforme al artículo Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

(y hasta 2013), en lo que respecta al impuesto diferido que dejó de pagarse en 2010, correspondiente a los ejercicios fiscales de 2004 y anteriores (hasta 1999); y conforme al artículo 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 (y hasta 2013), en lo que se refiere al impuesto diferido que dejó de pagarse en 2011, 2012 y 2013, correspondiente a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, respectivamente (que además, es el que resulta aplicable para los procedimientos de comparación en el marco de la mecánica 3 de desconsolidación).

390. Ello es así, en atención a que el artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en términos generales, sólo dispone que la sociedad controladora deberá determinar y enterar el impuesto sobre la renta correspondiente a la comparación de los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que con motivo de la opción ejercida no fue determinado ni enterado en el ejercicio correspondiente, y no establece el procedimiento a seguir, aunado ello a que las distintas reglas misceláneas a que se refiere dicho dispositivo transitorio, sí hacen referencia expresa a las citadas normas abrogadas conforme a las cuales, en su momento, dejaron de efectuarse los procedimientos de comparación con motivo de la opción señalada.

391. En tales condiciones, el análisis de los procedimientos de comparación de R-CUFIN a que se refiere el artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, materialmente debe realizarse a partir de lo que disponen los artículos **Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 (y hasta 2013), y 71-A, fracción II, de dicha ley abrogada**, tomando en consideración que este último precepto también aplica para efectuar dichos procedimientos de comparación, pero en el contexto de la mecánica 3 de desconsolidación.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

392. Aclarado lo anterior, como se anticipó, se observa que los procedimientos de comparación de R-CUFIN establecidos en las normas de referencia, no producen una multiplicidad en el pago del impuesto diferido que ahora se exige por desconsolidación.
393. Se concluye de ese modo, tomando en cuenta que la cuestión a dilucidar en el aspecto analizado, es abordada puntualmente por la **jurisprudencia 2a./J. 55/2015 (10a.)**, de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN LOS MECANISMOS DE COMPARACIÓN DE CUFINES Y CUFINRES (DETERMINADO CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES), NO PROVOCA QUE EL PAGO DEL TRIBUTOS SE EFECTÚE SOBRE UNA BASE MULTIPLICADA SI AQUÉL SE ORIGINA TAMBIÉN POR PÉRDIDAS FISCALES, PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y DIVIDENDOS CONTABLES, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”⁴⁶
394. En el criterio de referencia se establece que, para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior (impuesto diferido generado ejercicio por ejercicio en 2005 y posteriores que debe enterarse a partir de 2011) y el relativo al ejercicio fiscal 2004 y anteriores, hasta 1999 (pagadero en 2010), conforme a los procedimientos opcionales previstos en los artículos 71-A (en relación con el 78) y cuarto, fracción VIII (en relación con las diversas VI, VII y IX), de las Disposiciones Transitorias, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (abrogada), las sociedades controladoras deben revertir las pérdidas fiscales y las pérdidas por enajenación de acciones, y pagar el tributo respectivo por la distribución de dividendos contables.

⁴⁶ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009098. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 55/2015 (10a.). Página: 1223.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

395. Asimismo, se señala que dichas sociedades controladoras deben aplicar un mecanismo de comparación del saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta (R-CUFIN) de las sociedades controladas y de la controladora, frente al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (R-CUFINCO) que lleva esta última; para determinar el impuesto diferido de 2004 y anteriores, hasta 1999, además deben comparar el saldo de las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida individuales (CUFINRE), frente al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida (CUFINCORE) y, de ser el caso, deben realizar una comparación cruzada a efecto de obtener un solo resultado, sea por R-CUFINES, o bien, por CUFINRES.
396. En términos generales, de acuerdo con lo señalado en la referida jurisprudencia, si de dichas comparaciones se obtiene que el registro y/o cuenta consolidados es menor que sus equivalentes individuales, la diferencia se considera utilidad gravable respecto de la cual debe pagarse el impuesto, en tanto se traduce en la identificación de dividendos distribuidos por la sociedad controladora que no han tributado, de manera similar a lo que ocurre con las otras partidas que detectan diversas utilidades pendientes de gravamen. Los mecanismos de comparación aludidos, permiten incrementar el saldo del registro de la CUFINCO con determinadas cantidades [artículos 71-A, fracción II, inciso a), párrafo segundo, 78, penúltimo párrafo, y Cuarto, fracciones VII, antepenúltimo párrafo, y VIII, inciso b), numeral 1, párrafo segundo, y penúltimo párrafo de esta última fracción, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada], con el propósito de reconocer que ha sido pagado el impuesto a través de las otras partidas; asimismo, para efectos del impuesto diferido del sexto ejercicio fiscal anterior (de 2005 y posteriores), se permite acreditar el impuesto que se hubiese pagado, originado en el mecanismo de comparación de R-CUFINES, contra el que se determine en las comparaciones de ejercicios subsecuentes (artículo 71-A, penúltimo párrafo), con la finalidad de evitar un efecto acumulativo del tributo.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

397. A partir de lo anterior, en la jurisprudencia aludida se concluye que los artículos 71-A, fracción II, en relación con el 70-A, y Cuarto, fracción VIII, inciso b), en relación con su fracción VI, de las Disposiciones Transitorias, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010 (y hasta 2013), no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, porque al prever los procedimientos opcionales aplicables para determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación originado en los mecanismos de comparación de R-CUFINES y CUFINRES, no provocan que las sociedades controladoras determinen una base multiplicada y efectúen diversos pagos respecto de un mismo concepto si el tributo mencionado se origina también por pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones y dividendos contables, en tanto se les obliga a realizar un entero acorde a su capacidad contributiva por cada una de las partidas de referencia, mediante la identificación de utilidades gravables distintas entre sí, respecto de las cuales no se hubiese pagado el impuesto por efectos de la consolidación, permitiéndoles reconocer, al efectuar las comparaciones mencionadas, el pago del tributo realizado a través de otras partidas mediante el incremento del R-CUFINCO con las cantidades respectivas, así como el pago del impuesto originado en el propio mecanismo de comparación, a través del acreditamiento correspondiente, lo cual pone de manifiesto que el pago del impuesto diferido se realizará por cada concepto gravable que así lo amerite, sin incurrir en ninguna multiplicidad.

398. Como puede observarse, la cuestión jurídica planteada en el presente caso en torno a los procedimientos de comparación de R-CUFIN a que se refieren los artículos 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y el artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, materialmente ya fue dilucidada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en términos de la jurisprudencia aludida.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

399. Siendo así, dado que esta Primera Sala comparte ese criterio y las consideraciones que lo sustentan, también concluye que los procedimientos de comparación de R-CUFIN a que se refieren los preceptos señalados, no producen una multiplicidad en el pago del tributo pero ahora en el contexto de la desconsolidación, particularmente, en el marco de la mecánica 3 prevista para tales efectos, y –con independencia de la mecánica elegida para desconsolidar– para determinar y enterar el impuesto diferido derivado de las citadas comparaciones debido a que en su momento se pospuso el entero correspondiente conforme a la opción otorgada por diversas reglas misceláneas.

400. En este último supuesto, además, no debe perderse de vista que el artículo Noveno, fracciones XV, inciso b), párrafo segundo, y XVIII, inciso c), párrafo segundo, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, permite a la controladora incrementar el R-CUFINCO con un monto correspondiente a las utilidades respecto de las cuales se hubiese pagado el impuesto diferido por reversión de pérdidas fiscales conforme al artículo 71-A, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, o bien, conforme al artículo Cuarto, fracción VIII, inciso a), de las Disposiciones Transitorias de dicha ley reformada mediante decreto publicado el 7 de diciembre de 2009, lo cual evidencia aún más que, al aplicar los procedimientos de comparación de R-CUFIN, no se producirá efecto acumulativo de impuesto alguno.

401. En términos de lo expuesto, se observa que los agravios analizados resultan **infundados**, porque contrariamente a lo argumentado por la quejosa recurrente, los artículos 71, párrafos sexto y séptimo, 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, y el artículo Noveno, fracciones XV, inciso a), numeral 3, e inciso b), y XVIII, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 (que materialmente remiten a los artículos

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, y Cuarto, fracción VIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de esta última), no violan el principio de **proporcionalidad tributaria**, porque al obligar a realizar las comparaciones de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, no llevan a determinar utilidades gravables a partir de un mismo concepto o partida y no provocan el pago de un mismo impuesto en múltiples ocasiones, con lo cual, atienden a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras.

8.2. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, llevan a pagar un impuesto diferido originado en partidas o conceptos utilizados antes de 1999, cuando estos últimos no generaban impuesto diferido alguno, por lo que se viola el principio de irretroactividad de la ley.

402. En parte del noveno agravio, se aduce que la sentencia recurrida es ilegal por carecer de congruencia y exhaustividad, ya que deja de analizar diversos conceptos de violación, concretamente, aquel en el cual se hizo valer la violación al principio de irretroactividad de la ley, porque:

Se obliga a pagar un impuesto diferido por diferencias derivadas de la comparación de CUFINES, RUFINES y R-CUFINES, no obstante que esas diferencias pudieran derivar de la utilización a nivel consolidado de pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y conceptos especiales de consolidación, en ejercicios fiscales anteriores a 1999, en los cuales éstos no generaban un impuesto diferido

403. Son **fundados** los agravios de referencia, porque tal como lo sostiene la quejosa recurrente, el Juez Federal no analizó el planteamiento específico relativo a que las diferencias derivadas de los procedimientos de comparación de RUFINES y CUFINES, podrían derivar de la utilización a nivel consolidado de pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y conceptos especiales de consolidación, en ejercicios fiscales anteriores a 1999, en los cuales éstos no generaban un

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

impuesto diferido, motivo por el cual, en opinión de la quejosa, el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (vigente hasta 2013), en relación con el artículo Noveno, fracción XV, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, violan el derecho a la irretroactividad de la ley.

404. Por tanto, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, a continuación se analizará el décimo concepto de violación contenido en la demanda de amparo en el aspecto omitido por el Juez de Distrito.

405. Para emprender el análisis de esa cuestión, resulta útil delimitar cuáles son los alcances temporales de las normas reclamadas para efectos de la desconsolidación (2014).

406. Conforme a las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta que entraron en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2010 (artículos 70-A, 71, 71-A, 78 y Cuarto, fracciones VI, VII, VIII y IX, de las Disposiciones Transitorias de dicha ley), se obligó a las sociedades controladoras a determinar y enterar el impuesto diferido, correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005 (y hasta 1999), así como el del sexto ejercicio fiscal anterior a aquel al que correspondiera el pago respectivo, esto es, el impuesto que se hubiese diferido ejercicio por ejercicio a partir de 2005 y subsecuentes.

407. De este modo, al haber surtido sus efectos la obligación de mérito conforme a las referidas disposiciones vigentes a partir de 2010, se desprende que ya debió determinarse y enterarse –o cuando menos estar en curso el pago–, del impuesto diferido hasta el ejercicio fiscal de 2007, porque éste es el sexto inmediato anterior al de 2013, último en que estuvo en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

408. Por consiguiente, desde el punto de vista temporal y conforme a las disposiciones reclamadas (2014), se observa que la desconsolidación de los grupos que estuvieron tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, sólo abarcará, en términos generales, del ejercicio fiscal de 2008 al de 2013, salvo que respecto de ejercicios fiscales previos, por alguna situación específica, hubiese quedado pendiente algún adeudo tributario –como pudiera ser alguno derivado de la opción otorgada por diversas reglas misceláneas para posponer el pago del impuesto correspondiente a los procedimientos de comparación de R-CUFIN en los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, respecto de los ejercicios 2004 y anteriores (hasta 1999), y de 2005, 2006 y 2007, respectivamente, o bien, en materia de impuesto al activo (IMPAC), por citar algunos ejemplos–.

409. Ahora, ya quedó establecido en un apartado anterior que la obligación consistente en determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación, debido a la eliminación del régimen de consolidación fiscal, no resulta retroactiva y, al efecto, se estimó aplicable por analogía la **jurisprudencia 2a./J. 39/2015**, cuyo rubro señala: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE COMO SISTEMA REGULAN LA DETERMINACIÓN Y EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).”⁴⁷

410. En esa jurisprudencia se estableció que las disposiciones vigentes a partir del ejercicio fiscal de 2010 –que en términos generales obligan a determinar y enterar el impuesto diferido– no desconocen derechos adquiridos conforme a la normativa vigente hasta 2009, habida cuenta que al agregar

⁴⁷ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2009119. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a./J. 39/2015 (10a.). Página: 1268.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

un nuevo supuesto de entero del impuesto diferido respetan el derecho de aquéllas consistente en diferir el pago del tributo, en tanto sólo tienen incidencia en la precisión del momento en que ha de concluir dicho diferimiento una vez que ya se verificó a su favor, sin que la duración de este último sea un aspecto que hubiese ingresado a su patrimonio jurídico.

411. Asimismo, en el criterio aludido, se determinó que las disposiciones vigentes a partir de 2010, no desconocen o modifican supuestos y consecuencias actualizados conforme a las normas vigentes hasta 2009, porque en nada alteran la forma en que el diferimiento del tributo podía presentarse (supuestos), ni desconocen que el pago se difiera para realizarse en un momento posterior (consecuencia), de manera que válidamente pueden establecer un nuevo supuesto de entero distinto a los anteriormente previstos, que permita concretar el pago del tributo debido al fisco federal para efectuarse en un nuevo momento determinado, una vez que tuvo lugar el diferimiento para darlo por concluido.

412. Así, se consideró en un capítulo anterior que esos razonamientos son aplicables en la especie, en la medida en que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, lo único que hace es prever, de nueva cuenta, un nuevo momento para proceder a la determinación y entero del impuesto diferido, ya no por el solo transcurso de 5 años, sino por la desaparición del régimen de consolidación fiscal.

413. En ese entendido, esta Primera Sala considera nuevamente aplicable la jurisprudencia de mérito al presente caso en torno a lo que en este apartado de estudio debe dilucidarse, pues en ella se señala claramente que si la obligación principal consistente en determinar y enterar el impuesto diferido conforme a un nuevo supuesto normativo, no modifica o desconoce derechos adquiridos, ni trastoca supuestos y consecuencias surgidas al amparo de normas anteriores, tal apreciación puede hacerse extensiva a los

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

procedimientos de cálculo correspondientes.⁴⁸ esto es, a las mecánicas que en aquél momento se establecieron para cumplir con la obligación de pago del impuesto diferido que pudo originarse a partir de la aplicación anticipada de las pérdidas fiscales, la distribución de dividendos contables (aquellos que no provienen de CUFIN), la aplicación de pérdidas por enajenación de acciones, la determinación de conceptos especiales de consolidación y la comparación de RUFINES, CUFINES y CUFINRES.

414. Así, bajo la misma lógica, debe considerarse en el presente caso que los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, contenidos en las 3 mecánicas para determinar y enterar el impuesto diferido por desconsolidación conforme a los artículos 71, párrafos sexto y séptimo, y 71-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, y Noveno, fracciones XV, inciso a), numeral 3, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, **no resultan retroactivos**, en la medida en que sólo hacen operativa la obligación principal de determinación y entero del impuesto diferido que, una vez analizada, ya se determinó que no resulta retroactiva.

415. Sobre esa base general, puede estimarse en específico que el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, en relación con el artículo Noveno, fracción XV, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, al obligar a efectuar los procedimientos de

⁴⁸ En la parte conducente, la **jurisprudencia 2a./J. 39/2015 (10a.)**, señala textualmente: "(...) En esos términos, dado que la obligación de entero del impuesto diferido con motivo de la consolidación conforme al decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, no modifica o desconoce derechos adquiridos, ni trastoca supuestos y consecuencias surgidas al amparo de normas anteriores, **apreciación que puede hacerse extensiva a los procedimientos de cálculo correspondientes**, se concluye que los artículos 64, antepenúltimo párrafo, 70-A, 71, 71-A, 78 y cuarto, fracciones VI, VII, VIII y IX, de las Disposiciones Transitorias, todos del citado ordenamiento vigente a partir de 2010, al prever en esencia el sistema normativo que regula la determinación y el entero de dicho tributo, no violan el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, en el marco de la mecánica 1 de desconsolidación, tampoco violan el principio de **irretroactividad de la ley** en los términos propuestos por la quejosa.

416. Se estima de ese modo porque, desde el punto de vista material, los procedimientos de comparación analizados identifican utilidades respecto de las cuales no se hubiese pagado el impuesto correspondiente, distintas de las que se descubren mediante la reversión de pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, conceptos especiales de consolidación o dividendos contables; en tanto que, desde el punto de vista temporal y, por regla general, la desconsolidación sólo abarcará los ejercicios fiscales de 2008 a 2013, tomando en cuenta que si las sociedades controladoras tomaron la opción concedida por diversas reglas misceláneas, pudieron posponer el pago del impuesto diferido derivado de los procedimientos de comparación de R-CUFIN, en los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013, correspondientes a los ejercicios de 2004 y anteriores (hasta 1999), y de 2005, 2006 y 2007, respectivamente.

417. En tal sentido, si al aplicar dichos procedimientos de comparación para efectuar la desconsolidación en 2014 –considerando que también debe pagarse el tributo que dejó de enterarse por la opción otorgada por diversas reglas misceláneas–, sólo se identificarán utilidades respecto de las cuales no se hubiese determinado y enterado el impuesto correspondiente a los ejercicios fiscales de 2004 y anteriores hasta 1999, el de los ejercicios de 2005, 2006 y 2007, así como el de 2008 hasta 2013, siendo que tales utilidades son distintas de las que se identifican a través de otras partidas o conceptos que pudieron generar efectos de diferimiento, es claro que, contrariamente a lo aducido por la quejosa, las diferencias utilitarias que se obtuvieran a través de los procedimientos de comparación RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, de ningún modo podrían provenir de pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y/o conceptos especiales de consolidación, generados o distribuidos en ejercicios fiscales **anteriores a 1999**.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

418. En tal sentido, queda de manifiesto que esos procedimientos de comparación no podrían tener efecto jurídico alguno en, o con base en, elementos o situaciones surgidos antes de 1999, de forma tal que los preceptos reclamados vigentes a partir del 1° de enero de 2014, al ordenar la desconsolidación, particularmente a través de los referidos procedimientos de comparación, sin incluir resultados utilitarios provenientes de partidas o conceptos que pudieran haber originado algún efecto de diferimiento antes de aquél año, no desconocen derechos adquiridos ni modifican o alteran supuestos ni consecuencias jurídicas surgidas conforme a la normatividad existente hasta antes de 1999.

419. No pasa inadvertido que al integrarse los registros y cuentas consolidados e individuales para llevar a cabo por primera vez los procedimientos de comparación a partir del 1° de enero de 1999, se muestra la situación fiscal tanto del grupo, como de las sociedades controladas y de la controladora en lo individual, y ello conllevaría el reflejo de dicha situación desde que comenzaron a consolidar sus resultados fiscales; sin embargo, esa circunstancia no es determinante para considerar que, como efecto general de las normas reclamadas y bajo cualquier circunstancia, a partir de que se iniciaron las comparaciones de registros y cuentas en 1999, las diferencias utilitarias que en su caso se obtuvieran, tendrían que provenir de partidas o conceptos que hubiesen producido efectos a nivel consolidado en ejercicios fiscales anteriores a 1999.

420. En todo caso, como regla general, debe observarse que los registros y cuentas (consolidados e individuales), que deben tomarse en consideración para efectos de la desconsolidación, ya deben encontrarse actualizados con los datos existentes hasta 2013 (último ejercicio en que estuvo vigente el régimen), de modo tal que debieran reflejar la situación del grupo empresarial hasta ese año en que ya debiera encontrarse determinado y enterado el impuesto diferido de todos los ejercicios fiscales hasta 2007, lo cual excluye la posibilidad de que los registros y cuentas mencionados

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

lleven a determinar y enterar el impuesto por conceptos o partidas aplicados en ejercicios fiscales anteriores a 1999.

421. Asimismo, de haberse tomado la opción otorgada por diversas reglas misceláneas para posponer el pago del impuesto diferido derivado de los procedimientos de comparación de R-CUFIN que debían efectuarse en 2010, 2011, 2012 y 2013, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2004 y anteriores hasta 1999, y de 2005, 2006 y 2007, respectivamente, se observa que las comparaciones a realizar en relación con esos ejercicios fiscales, tendrían que efectuarse conforme a los datos existentes en cada uno de ellos, de manera secuencial y progresiva, pero de ninguna forma involucrarían partidas o conceptos anteriores a 1999.

422. Siendo así, el argumento analizado es **infundado**, porque contrariamente a lo aducido por la quejosa, las diferencias utilitarias que se obtuvieran a través de los procedimientos de comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, de ningún modo podrían provenir de pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables y/o conceptos especiales de consolidación, generados o distribuidos en ejercicios fiscales anteriores a 1999, lo cual pone en evidencia que los citados procedimientos de comparación no desconocen derechos adquiridos ni modifican o alteran supuestos ni consecuencias jurídicas surgidas conforme a la normatividad existente hasta antes de 1999. Consecuentemente, el artículo 71, párrafos sexto y séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (vigente hasta 2013), en relación con el artículo Noveno, fracción XV, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, no son violatorios del principio de **irretroactividad de la ley** contenido en el artículo 14 Constitucional.

<p>9. SALDO DE LA CUFINCO DESPUÉS DE LA DESCONSOLIDACIÓN. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.</p>

Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la eliminación de efectos fiscales del saldo de la CUFINCO después de la desconsolidación, desconoce derechos adquiridos, supuestos y consecuencias generados conforme a una ley anterior, así como la capacidad contributiva de las sociedades controladoras, al gravar en una segunda ocasión utilidades que ya habían pagado el tributo, por lo cual violan los principios de irretroactividad de la ley y de proporcionalidad tributaria.

423. En el tercer agravio, se sostiene que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el cuarto concepto de violación, en el cual se adujo violación de los principios de irretroactividad de la ley y de proporcionalidad tributaria. Ello es así, porque:

- a) Las disposiciones reclamadas al no permitir a las sociedades controladoras agotar el saldo de la CUFINCO, trae como consecuencia que tributen en forma distinta a su verdadera capacidad contributiva, pues una vez que éstas distribuyan dividendos de manera posterior, se encontrarán gravadas nuevamente con el impuesto sobre la renta correspondiente, a pesar de que dicho impuesto ya estuviera pagado, lo cual provocará un efecto de doble tributación.

No obsta lo sostenido por el Juez en el sentido de que al salir del régimen de mérito, cada una de las empresas integrantes del grupo conservará su propia CUFIN, incluida la sociedad controladora, de manera que, para efectos de la distribución de dividendos, lo podrán hacer de su CUFIN individual una vez revertida la ficción de la consolidación.

En efecto, al sostener lo anterior, el Juez parte de la premisa equivocada de que las CUFINES de las controladas y la controladora en lo individual, serán siempre mayores que el saldo de la CUFINCO y, por tanto, que el saldo de esta última se agotará quedando solamente el saldo de las CUFINES individuales; sin embargo, puede darse el caso de que el saldo de la CUFINCO sea mayor que el saldo de las CUFINES individuales de las sociedades controladas y la controladora, y en ese supuesto no se podrán distribuir dividendos de estas últimas cuentas, porque desaparecerán, no tendrán saldo.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Lo anterior resulta más grave, porque la sociedad controladora tampoco podrá hacerlo con cargo a la CUFINCO, porque las normas reclamadas no le reconocerán efecto fiscal alguno. Por ello, si la controladora distribuye un dividendo sin cargo a esa cuenta consolidada, tendrá que pagar nuevamente el impuesto sobre utilidades que ya habían pagado el impuesto.

- b) Por otra parte, en lo que se refiere a la violación al principio de irretroactividad de la ley, el Juez omitió pronunciarse en torno al planteamiento en el cual se sostuvo que las normas reclamadas, al desconocer la existencia de un saldo en la CUFINCO, desconocen un derecho adquirido y trastocan las consecuencias y efectos jurídicos producidos bajo una norma anterior, porque impiden que las utilidades respecto de las cuales ya se pagó el impuesto correspondiente, sean distribuidas entre los socios o accionistas sin ser gravadas nuevamente.

424. En primer término, debe señalarse que resulta **fundado** el agravio en el cual se aduce la omisión de estudio del cuarto concepto de violación en la parte en que se planteó la transgresión al principio de irretroactividad de la ley, porque con independencia de que el Juez Federal señaló en el apartado relativo a “*Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada (CUFINCO)*”, que son infundados los argumentos en los cuales se aduce la inconstitucionalidad de las normas al prever que dicha cuenta no tendrá ningún efecto fiscal posterior a la desconsolidación, e incluso señaló que no se viola el principio de irretroactividad; lo cierto es que con ello no abordó el planteamiento específico en el cual se adujo que las normas reclamadas, al no dar efectos fiscales a la existencia de un saldo en la CUFINCO después de la desconsolidación, desconocen un derecho adquirido y trastocan las consecuencias y efectos jurídicos producidos bajo una norma anterior, porque impiden que las utilidades respecto de las cuales ya se pagó el impuesto correspondiente, sean distribuidas entre los socios o accionistas sin ser gravadas nuevamente.

425. En efecto, al analizar el tema relativo a que la CUFINCO no tendrá ningún efecto fiscal posterior a la desconsolidación, el Juez Federal consideró que:

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- No se viola derecho o garantía alguna, porque esa es la consecuencia natural de la eliminación del régimen;
- Dicha cuenta se constituía con las diversas cuentas de las sociedades del grupo, de manera que si el saldo de la CUFINCO se conformaba de las aportaciones de la controladora y de todas las controladas, es claro que al dejar de tener vigencia el régimen, aquélla debe desaparecer, sin que esto signifique que no se le está dando un efecto fiscal posterior, pues cada una de las aportaciones de las sociedades que se encontraban en la CUFINCO, se localizarán ahora en la CUFIN individual de las empresas respectivas, por lo que obtendrán los beneficios correspondientes pero de manera individual, no conjuntamente;
- Los beneficios que disfrutaba la controladora respecto de la CUFINCO y la distribución de dividendos, era en razón de la consolidación, de modo que al dejar de existir el régimen de consolidación, es lógico que esa cuenta desaparezca y que su saldo sea repartido conforme a las aportaciones de cada una de las empresas para su aprovechamiento en lo individual;
- La controladora deberá enterar el impuesto no pagado por la repartición de dividendos, pues dispuso de recursos que no eran suyos.

426. Como se puede observar, las consideraciones de referencia se encaminan esencialmente a dilucidar el planteamiento que se hizo valer desde la perspectiva del principio de proporcionalidad tributaria, sin responder puntualmente el diverso en el cual se sostuvo la transgresión al principio de irretroactividad de la ley, en los términos ya referidos.

427. Por consiguiente, con apoyo en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, se emprenderá el estudio del cuarto concepto de violación en la parte en que fue omitido.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

428. Ahora, para dar respuesta de manera integral a los argumentos de inconstitucionalidad contenidos en los agravios y concepto de violación antes sintetizados, debe tenerse en cuenta que el artículo Noveno, fracción XV, último párrafo, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO NOVENO. *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

(...).

XV. *Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013 contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y hubieren cumplido con el plazo de cinco ejercicios previsto en el tercer párrafo del artículo 64 de la citada Ley, estarán a lo siguiente:*

(...).

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2013, que en su caso resulte después de efectuar la desconsolidación a que se refiere la presente fracción, no tendrá ningún efecto fiscal posterior.”

429. Como se puede observar, la norma previamente transcrita establece que si después de la desconsolidación queda algún saldo en la CUFINCO, éste no tendrá ningún efecto fiscal posterior.

430. Ahora, ya en un apartado anterior se mencionó cómo se integra la referida CUFINCO (artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada), cuyo saldo inicial se conforma sumando los saldos de las CUFINES individuales de la propia controladora y las controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, en la participación consolidable a esa fecha.

431. Además, se le adicionan otros componentes tales como: la UFINCO de cada ejercicio (la cual a su vez se conforma con la suma de las UFINES individuales de la controladora y las controladas); los dividendos percibidos

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

por la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación, por los que se hubiese pagado el impuesto en términos del artículo 11), y aquellos provenientes de la CUFIN de las mismas personas ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable; así como los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a REFIPRES, percibidos por la controladora y las controladas, en la participación consolidable.

432. En su caso, a la CUFINCO se disminuyen los dividendos o utilidades pagados por la controladora.

433. Lo anterior se puede representar como sigue:

CUFINCO
(+) Saldos de las CUFINES de la controladora y las controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación.
(+) UFINCO de cada ejercicio, la cual se obtiene de la siguiente manera: <i>Resultado Fiscal Consolidado del ejercicio.</i> (-) ISR pagado. (-) No deducibles de controladora y controladas (participación consolidable) (-) PTU, de controladora y controladas (participación consolidable) (=) UFINCO del ejercicio.
(+) Dividendos percibidos por la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación, por los que se hubiese pagado el impuesto en términos del artículo 11); y aquellos provenientes de la CUFIN de las mismas personas ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable.
(+) Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a REFIPRES, percibidos por la controladora y las controladas, en la participación consolidable.
(-) Dividendos o utilidades pagados por la controladora.
(=) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada (CUFINCO)

434. En torno a la citada cuenta consolidada, es importante puntualizar algunos aspectos:

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

- La CUFINCO es una cuenta de control de las utilidades fiscales a nivel consolidado por las que la unidad económica ya pagó el impuesto sobre la renta.
- Desde el inicio de la consolidación, la CUFINCO se integra con los saldos de las CUFINES individuales –en la participación consolidable–, pero ello no significa que cada sociedad integrante del grupo pierda su CUFIN individual, pues conforme a los artículos 77 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, cada una de ellas la conserva y maneja como si no hubiera consolidación; en tal sentido, la CUFINCO se respalda con las CUFINES individuales, pero éstas mantienen su saldo;
- La CUFINCO se incrementa con la UFINCO de cada ejercicio fiscal, de manera que si en la operación del grupo existen partidas que permiten generar un efecto de diferimiento, habrá utilidades fiscales individuales que no formen parte de la UFINCO del ejercicio de que se trate y, por ende, ello se verá reflejado en la CUFINCO a ese ejercicio fiscal;
- En tanto la CUFINCO representa utilidades fiscales del grupo por las cuales ya se pagó el impuesto, la sociedad controladora puede decretar dividendos con cargo a dicha cuenta consolidada, en la medida en que se encuentra respaldada por utilidades por las que ya se pagó el impuesto a nivel consolidado, particularmente, por las CUFINES individuales; pero, en tanto los dividendos decretados por la controladora con cargo a la CUFINCO salen del grupo hacia los socios o accionistas y, por su parte, las CUFINES individuales se mantienen con su saldo intocado, ello significa que la controladora debe pagar el impuesto sobre la renta por tales utilidades consolidadas que salen del grupo, sólo que el entero de dicho tributo se difiere hasta el momento en que se actualice alguno de los supuestos legales que detonan su pago, siendo uno de ellos la desconsolidación.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

435. Ahora, para efectos –precisamente– de la desconsolidación ordenada por las normas reclamadas (particularmente en términos de las mecánicas 1 y 2), una vez revertidas las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones y, en su caso, los conceptos especiales de consolidación, y pagado el impuesto diferido correspondiente a los dividendos contables distribuidos entre las empresas del grupo, la sociedad controladora debe llevar a cabo, además, los procedimientos de comparación de CUFINES (artículos 71, párrafo séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3, de dicha ley vigente a partir del 1° de enero de 2014), a efecto de identificar aquellas utilidades distribuidas por la controladora a manera de dividendos con cargo a la CUFINCO, respecto de las cuales no se pagó el impuesto respectivo; la identificación de tales utilidades sucede cuando el saldo de la CUFINCO es menor que los saldos de las CUFINES individuales, de ahí que el diferencial se considere utilidad por la cual debe pagarse el tributo que en su momento se difirió.
436. Así, una vez determinado y enterado el impuesto diferido por todas aquellas partidas que pudieron originarlo y, particularmente, mediante la aplicación de los procedimientos de comparación de CUFINES, ello significa que el impuesto correspondiente a los dividendos distribuidos por la controladora con cargo a la CUFINCO y que pueden encontrar soporte en las utilidades reflejadas en las CUFINES individuales, ya ha sido cubierto en su totalidad por parte de la sociedad controladora, hecho lo cual, en el marco de la desconsolidación, las normas reclamadas indican que el saldo de las CUFINES individuales debe disminuirse de la CUFINCO, hasta llevar esta última a cero (artículos 71, párrafo séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, y Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 3, párrafo segundo, de dicha ley vigente a partir del 1° de enero de 2014).
437. Se hace esa operación, tomando en cuenta que al surtir efectos la autorización para determinar el resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora debió llevar la CUFINCO, cuyo saldo inicial se integró con la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

suma de las CUFINES individuales de las sociedades integrantes del grupo, de modo que, una vez desconsolidado, cada una de las sociedades debe conservar su CUFIN individual íntegra, a efecto de que en algún momento posterior, se encuentren en aptitud de distribuir dividendos sin tener que volver a pagar el tributo, pues ya ha sido cubierto.

438. Por regla general, una vez pagado el impuesto sobre la renta causado a nivel consolidado –incluido el diferido– y desconsolidado el grupo, no debería quedar saldo alguno en la CUFINCO, debido a que esta cuenta se disminuye en los términos antes mencionados hasta llegar a cero.

439. No obstante, de manera excepcional, podría suceder que la disminución de la CUFINCO, al retirarle las CUFINES individuales, no lleve a obtener una cifra de cero, sino que en dicha cuenta consolidada quede algún saldo.

440. Como es evidente, ese saldo remanente de la CUFINCO ya no sería representativo de las CUFINES individuales, sino que, en principio, lo sería de otras utilidades respecto de las cuales ya se hubiese pagado el impuesto a nivel consolidado, incluso el diferido. Pero, en esta parte del proceso de desconsolidación, ya habría quedado determinado y enterado –o en curso de pago– todo el impuesto sobre la renta consolidado a cargo de la controladora, lo cual a su vez sería demostrativo de que si todas las sociedades del grupo hubieran tributado de manera independiente, ya habrían determinado y enterado todo el impuesto que a cada una de ellas hubiera correspondido en lo individual.

441. Lo anterior, permite observar que si ya quedó pagado el impuesto sobre la renta que estuviera a cargo de la sociedad controladora con motivo de la consolidación, incluso el impuesto diferido, lo cual implica a su vez que el impuesto causado por cada sociedad que integró el grupo ya fue enterado al fisco federal y, a su vez, dichas sociedades en lo individual conservan intacta su respectiva CUFIN individual para posteriormente distribuir dividendos con cargo a dichas cuentas sin pagar impuesto, pues éste ya fue

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

cubierto en su totalidad a través de la sociedad controladora; ello significa que cualquier saldo remanente en la CUFINCO después de efectuada la desconsolidación, sólo constituye un dato registral demostrativo de que en algún momento se pagó el impuesto respectivo a nivel consolidado, pero ya no se traduce en una utilidad distribuible a posteriori por parte de la controladora.

442. Ello es así, porque todo el impuesto causado por todas las sociedades integrantes del grupo, ya fue pagado al fisco y, como consecuencia de ello, cada una de dichas sociedades incluida la controladora en lo individual, tienen en su respectiva CUFIN –cada una de ellas en la parte que le corresponda– la totalidad de las utilidades que, por haber cubierto dicho tributo, estarían en posibilidad de distribuir sin pagar nuevamente el impuesto.

443. Como consecuencia de ello, no halla sustento alguno que, una vez desconsolidado el grupo, la sociedad controladora se encuentre en aptitud de distribuir utilidades con cargo a la CUFINCO por el solo hecho de conservar un saldo remanente en dicha cuenta, porque si bien las utilidades referidas, en su momento, fueron registradas como demostrativas de que se pagó el tributo consolidado correspondiente y estaban a disposición de la controladora contando con el respaldo básicamente a partir de las CUFINES individuales, ahora, con motivo de la desconsolidación y una vez pagado el impuesto en su totalidad y reintegradas las CUFINES individuales, ese saldo remanente de la CUFINCO ya no tiene respaldo en utilidad alguna.

444. En esas condiciones, aceptar que la controladora pudiera distribuir dividendos con cargo al referido saldo remanente en la CUFINCO, aun después de la desconsolidación, implicaría permitirle distribuir utilidades de las cuales ya no dispone.

445. Siendo así, esta Primera Sala observa que la circunstancia de que quede algún saldo en la CUFINCO una vez que se llevó a cabo la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

desconsolidación, no significa que las sociedades controladoras hubiesen adquirido el derecho a distribuir dividendos con cargo a ese saldo remanente pues, como se ha visto, al haberse reintegrado la totalidad de las utilidades generadas por las sociedades en lo individual, ello significa que aquél saldo ya no tiene respaldo alguno en utilidades y, por ende, se convierte sólo en una cifra representativa de que en algún momento se realizó el pago de algún impuesto a nivel consolidado. En consecuencia, no ingresó a la esfera jurídica de la controladora el derecho a distribuir utilidades correspondientes a ese saldo, debido a que ya no están a disposición de la controladora, pues todas las que hubo ahora están en poder de las sociedades controladas.

446. En tal sentido, ni siquiera se produjo una expectativa conforme a la ley abrogada de que la controladora pudiera distribuir utilidades con cargo a un saldo remanente en la CUFINCO, en razón de que tales utilidades no existen; en tales términos, la nueva ley no desconoce derecho alguno en ese sentido, pues no se generó una situación concreta que permitiera a la controladora distribuir dividendos con cargo al saldo –remanente– de la CUFINCO, pues para entonces ésta ya no albergaba utilidad distribuible alguna pues, en todo caso, si algún derecho se generó, este le corresponde a las sociedades controladas y a la controladora en lo individual, consistente en conservar su CUFIN íntegra para después de la desconsolidación, a efecto de encontrarse en aptitud de distribuir las utilidades que generaron en lo individual sin tener que volver a pagar el impuesto sobre la renta.

447. En congruencia con lo anterior, no puede estimarse que la norma reclamada desconozca supuestos y consecuencias jurídicas originados en una ley anterior, porque la controladora nunca se ubicó en alguna hipótesis que le permitiera distribuir utilidades con cargo a la CUFINCO una vez que, en el proceso de desconsolidación, reintegró las utilidades respectivas a cada una de las sociedades del grupo a través de sus respectivas CUFINES individuales y, no obstante que no quedó a su disposición utilidad alguna, aun así pudiera distribuir dividendos, de manera que tampoco se pudieron

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

haber desplegado los efectos jurídicos correlativos; en tal sentido, la nueva ley puede regular situaciones o circunstancias que no fueron alcanzadas por supuestos y consecuencias generadas al amparo de la ley anterior, máxime si aquello que regula la nueva ley también es una situación inédita que no pudo ser regulada conforme a la ley abrogada.

448. Así, admitir que el saldo remanente de la CUFINCO tuviera algún efecto fiscal después de la desconsolidación, como sería permitir a la sociedad controladora distribuir utilidades con cargo a dicha cuenta, implicaría crear un supuesto jurídico y una consecuencia que no estaban previstos en la ley anterior, lo cual significaría una invasión a la esfera de facultades del legislador.

449. En tales términos, es válido que con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013 y la desaparición del régimen de consolidación fiscal, la nueva ley vigente a partir de 2014 disponga que el saldo de la CUFINCO al 31 de diciembre de 2013 que en su caso resulte después de efectuar la desconsolidación, no tendrá ningún efecto fiscal posterior, pues con ello no desconoce derechos adquiridos o supuestos y consecuencias producidos conforme a la ley abrogada.

450. Por otra parte, dicha disposición no desconoce la capacidad contributiva de las sociedades controladoras como la quejosa recurrente porque, contrariamente a lo que argumenta, no se producirá un fenómeno de doble tributación bajo la premisa de que las utilidades fiscales contenidas en la CUFINCO –particularmente en lo que respecta a su saldo remanente después de la desconsolidación– ya pagaron el impuesto y volverán a ser gravadas al distribuirse después de la desconsolidación.

451. En efecto, tal como ya fue determinado por esta Primera Sala, mediante la desconsolidación se paga todo el impuesto causado por la unidad económica –es decir, todo aquel que generaron todas las sociedades integrantes del grupo– y, correlativamente, cada una de dichas sociedades

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

incluida la controladora en lo individual, se quedarán con su respectiva CUFIN y, por ende, con la totalidad de las utilidades, en la parte que a cada una de ellas corresponda, mismas que generaron como grupo y que estarán en posibilidad de distribuir posteriormente sin pagar el impuesto, pues ya fue cubierto.

452. En tal sentido, esta Sala concluyó que el saldo restante de la CUFINCO después de la referida desconsolidación, ya no tiene respaldo alguno en utilidades generadas por las empresas del grupo, por lo que pasa a quedar sólo como un dato registral sin soporte utilitario real y efectivo.

453. Siendo así, la controladora no podrá distribuir dividendos con cargo a la CUFINCO a partir del 1° de enero de 2014 dada la inexistencia de utilidades en dicha cuenta consolidada y, por ende, no podría suscitarse el fenómeno de doble tributación que señala en su agravio. Esto es, no podrá ocurrir que la sociedad controladora distribuya utilidades con cargo a dicha cuenta consolidada a partir de la fecha señalada, porque tales utilidades no están a su disposición, de forma tal que menos aún puede suceder que se le obligue a pagar un segundo tributo por ello.

454. Así, más allá de que la controladora técnicamente ya no podría decretar dividendos con cargo a una cuenta que sólo tuvo operatividad mientras existió la unidad económica en el marco del régimen de consolidación fiscal (hasta 2013), no podrá hacerlo en el futuro (a partir de 2014), en razón de que ya no tiene a su disposición utilidad alguna susceptible de ser distribuida entre los socios o accionistas *fuera* del grupo, aunque después de la desconsolidación tenga algún saldo en la CUFINCO.

455. En tal sentido, no fue desatinada la apreciación del Juez Federal, al haber señalado que después de la desconsolidación cada una de las sociedades integrantes del grupo conservará su CUFIN individual y podrá distribuir las utilidades ahí contenidas sin pagar nuevamente el tributo.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

456. Además, no es que dicho juzgador asumiera que en todos los casos las CUFINES individuales serán mayores que la CUFINCO y que, de ese modo, el saldo de ésta siempre se agotará quedando sólo las individuales. Ello es así porque, aun cuando no lo mencionara expresamente, advirtió que con independencia de que la cuenta consolidada fuera mayor o menor que las cuentas individuales, en cualquier caso las sociedades del grupo conservarán su CUFIN individual y con cargo a ella podrán distribuir dividendos sin tener que pagar nuevamente el tributo. Por ello, además, carece de sustento jurídico lo afirmado por la quejosa recurrente en el sentido de que, al ser mayor la CUFINCO que las CUFINES individuales, éstas desaparecerán y no tendrán saldo.

457. De acuerdo con lo razonado, deben desestimarse por **infundados** los argumentos de inconstitucionalidad analizados, porque contrariamente a lo aducido por la quejosa recurrente, el artículo Noveno, fracción XV, último párrafo, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, al no dar efectos fiscales al saldo remanente de la CUFINCO después de efectuada la desconsolidación, no desconoce derechos adquiridos ni supuestos o consecuencias generados conforme a una ley anterior, ni la capacidad contributiva de las sociedades controladoras, por lo cual no viola los principios de **irretroactividad de la ley** y de **proporcionalidad tributaria** contenidos en los artículos 14 y 31, fracción IV, de la Constitución.

<p>10. IMPUESTO AL ACTIVO (IMPAC) A ENTERAR O POR RECUPERAR CON MOTIVO DE LA DESCONSOLIDACIÓN. LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA; PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.</p>

10.1. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la mecánica para determinar diferencias de IMPAC, se refiere al supuesto de desincorporación y no al de desconsolidación, por lo que genera incertidumbre (legalidad tributaria y seguridad jurídica).

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

458. En el séptimo agravio, inciso a), se aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el quinto concepto de violación, en el cual se adujo violación a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, porque:

- a) Contrariamente a lo resuelto por el Juez a quo, la mecánica para determinar las diferencias entre el IMPAC consolidado e individuales, a fin de determinar el impuesto que la controladora deberá enterar, o bien el que podrán recuperar las controladas y ella misma, se refiere al caso de una desincorporación (artículo Tercero, fracción III, del decreto publicado el 1° de octubre de 2007) y no a una desconsolidación; por tanto, al tratarse de supuestos distintos, se violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, ya que la consecuencia normativa de una desincorporación no puede ser aplicable de manera análoga a una desconsolidación, sólo porque se considere que existen ciertos elementos en común.

459. Antes de analizar ese planteamiento, es importante destacar que si bien es cierto que al momento en que entraron en vigor las normas reclamadas (2014), ya no se encontraba vigente la Ley del Impuesto al Activo (lo estuvo hasta el 31 de diciembre de 2007), en la cual se estableció la regulación en materia de IMPAC, incluso para efectos del régimen de consolidación fiscal; también lo es que, en términos de las disposiciones aplicables, se estableció la posibilidad de que los contribuyentes pudieran recuperar los montos que por dicho tributo hubiesen pagado en los 10 ejercicios fiscales inmediatos anteriores, una vez cumplidos los requisitos correspondientes. En esa medida, se comprende que las disposiciones reclamadas vigentes a partir de 2014, al ordenar la desconsolidación, todavía regulen aspectos inherentes al referido impuesto al activo.

460. Una vez aclarado lo anterior, resulta necesario tener presente que el artículo Noveno, fracciones XV, inciso e), y XVIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece –en el marco de las 3 mecánicas para efectuar la desconsolidación–, que para determinar el IMPAC a enterar por parte de la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

controladora, o bien, el IMPAC por recuperar por dicha sociedad líder y las controladas en lo individual, deberá atenderse lo dispuesto en la fracción III del artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de octubre de 2007, el cual establece lo siguiente:

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

(...).

III. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una sociedad controlada hubiera dejado de serlo con posterioridad al 31 de diciembre de 2007, la sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora y en el caso de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a la sociedad controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.”

461. Como se ve, esta última norma regula un aspecto relacionado con el IMPAC que una sociedad controlada podrá recuperar en caso de desincorporarse del grupo después del 31 de diciembre de 2007. Para tales efectos, establece que la sociedad controladora debe llevar a cabo una comparación entre el IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar la controladora y el IMPAC que corresponda a la sociedad que se desincorpora, de manera que al IMPAC consolidado sólo se le resta el IMPAC que corresponda en lo individual a la sociedad que se desincorpora, y si el IMPAC consolidado es menor al IMPAC que corresponda en lo individual a la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora deberá pagar la diferencia. Hecho lo anterior, la controladora

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

entregará constancia a la controlada que se desincorpora para que ésta, a su vez, recupere el IMPAC que le corresponda.

462. Ahora, aunque dicho artículo Tercero, fracción III, del Decreto referido publicado el 1° de octubre de 2007, establece el procedimiento para determinar el IMPAC que tendrá derecho a recuperar una sociedad al desincorporarse del grupo después del 31 de diciembre de 2007, es importante observar que las normas reclamadas remiten expresamente a su contenido para efectos de la desconsolidación que debe tener lugar a partir el 1° de enero de 2014, una vez eliminado el régimen de consolidación fiscal.

463. En tal sentido, con independencia de que dicho dispositivo literalmente regula un supuesto relacionado con el IMPAC que podrá recuperar una sociedad controlada al desincorporarse después del 31 de diciembre de 2007 (lo cual implica que, en su caso, la controladora deba efectuar el entero respectivo), es claro que las normas reclamadas le otorgan aplicabilidad para efectos de la referida desconsolidación.

464. Además, no debe perderse de vista que el contenido normativo del artículo Tercero, fracción III, del Decreto publicado el 1° de octubre de 2007, a su vez, establece la regulación que contiene *“Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [abrogada]”,* de manera que, si bien es cierto que aquél prevé un supuesto para los casos de desincorporación, también lo es que el referido artículo 71 –como se ha visto–, igualmente es aplicable para los casos de desconsolidación al señalar en su párrafo décimo que *“Cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado estará a lo dispuesto en este artículo por cada una de las empresas del grupo incluida ella misma.”*

465. Esto significa que si el propio artículo 71 de la citada ley abrogada, establece que el procedimiento aplicable para los casos de desincorporación, lo es también para los de desconsolidación, de igual

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

manera el aludido artículo Tercero, fracción III, del Decreto publicado el 1° de octubre de 2007, no sólo es aplicable en los supuestos de desincorporación, sino también para los de desconsolidación.

466. Con base en los elementos anteriores, esta Primera Sala estima que los argumentos de inconstitucionalidad hechos valer son **infundados**, porque contrariamente a lo aducido por la quejosa, si bien es cierto que el procedimiento para determinar el IMPAC a pagar o por recuperar, en principio, sólo sería aplicable para los casos de desincorporación, también lo es que derivado del contexto normativo de dicho procedimiento, se advierte que igualmente es aplicable para los casos de desconsolidación, razón por la cual no se genera incertidumbre jurídica en ese sentido. En consecuencia, el artículo Noveno, fracciones XV, inciso e), y XVIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el diverso artículo Tercero, fracción III, del Decreto publicado el 1° de octubre de 2007, no viola el derecho a la **legalidad tributaria** y **seguridad jurídica** contenido en los artículos 14 y 31, fracción IV, de la Constitución.

10.2. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que las normas reclamadas no prevén diversos elementos para cumplir con la obligación tributaria en materia de IMPAC, lo cual genera incertidumbre (legalidad tributaria y seguridad jurídica).

467. Por otra parte, en el séptimo agravio, incisos b) y d), se aduce que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el quinto concepto de violación, en el cual se adujo violación a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, por las siguientes razones:

- b) En lo que respecta al argumento que se hizo valer en el sentido de que los preceptos reclamados no establecen cómo deben actualizarse las cantidades pagadas de IMPAC en los ejercicios anteriores, en la sentencia recurrida se señaló que el artículo Tercero Transitorio, fracción III, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada,

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

aplica para tales efectos. Sin embargo, contrariamente a lo resuelto, tal dispositivo no resulta aplicable en el caso concreto, porque se refiere a los elementos para la devolución del IMPAC pagado con anterioridad, pero no a la actualización de las cantidades pagadas pendientes de recuperar con motivo de la desconsolidación. Por tanto, la falta de una norma que prevea cómo se deberá realizar dicha actualización, genera incertidumbre jurídica en el contribuyente.

- d) No obstante que el Juez a quo sostuvo que las disposiciones reclamadas no violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, en ningún momento establece las razones por las cuales llegó a esa conclusión, particularmente en relación con lo planteado en el quinto concepto de violación, incisos a y b.

468. Además, en parte del noveno agravio, se aduce que la sentencia recurrida es ilegal por carecer de congruencia y exhaustividad, ya que deja de analizar diversos conceptos de violación en los cuales se adujo transgresión a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, por las siguientes razones:

- La mecánica para determinar la diferencia entre el IMPAC consolidado y el de las sociedades controladas y controladora en lo individual no establece los elementos necesarios para que las controladoras cumplan con la obligación a su cargo, concretamente, no se prevé cómo se deberá determinar la base del IMPAC que se pretende cobrar por diferencias entre el consolidado y los individuales (ello, en el entendido de que la devolución del IMPAC es una expectativa de derecho hasta en tanto no se actualicen los supuestos para ello).

469. Son **fundados** los agravios en los cuales se aduce la omisión de estudio de algunos planteamientos contenidos en el quinto concepto de violación, habida cuenta que si bien el Juez Federal calificó de infundados los argumentos hechos valer, considerando al efecto que:

- Si bien se encuentra abrogada la Ley del Impuesto al Activo, que imponía a ciertos contribuyentes, de manera especial, su determinación y entero, por encontrarse tributando en el régimen de consolidación fiscal, lo cierto es que subsiste la obligación de enterar el impuesto que

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

se hubiese diferido. En tal sentido, con las disposiciones reclamadas se pretende recaudar el impuesto causado por las controladoras, pero que había quedado diferido debido a los efectos del referido régimen especial.

- Debe destacarse que en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se establecieron reglas de transición del IMPAC, de donde se advierte que la controladora y las controladas, en su caso, podrán recuperar el impuesto al activo pagado cuando sea excedido por el impuesto sobre la renta que hubieren pagado, respecto de los 10 ejercicios inmediatos anteriores, siempre y cuando se encuentren en los supuestos legales ahí establecidos. En tal virtud, dicho precepto transitorio también sirve de complemento a las normas antes mencionadas, pues establece un mecanismo de recuperación del IMPAC, lo que representa un beneficio financiero para el contribuyente, y de manera alguna vulnera sus derechos y garantías, siendo aplicable la jurisprudencia 2a./J. 174/2010.

470. También lo es que no analizó los argumentos en los cuales se adujo que las normas reclamadas no establecen cómo se determina la base del impuesto que se pretende cobrar por concepto de diferencia de IMPAC, ni la época de pago, de manera que –al decir de la quejosa–, no se establecen todos los elementos necesarios para cumplir con la obligación tributaria.

471. De ahí que en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala deba efectuar el análisis omitido.

472. Ahora bien, a fin de analizar de manera integral los argumentos de inconstitucionalidad planteados vía agravios y conceptos de violación y, al efecto, determinar si las normas reclamadas dejan de establecer elementos necesarios para que las sociedades controladoras cumplan con su obligación contributiva –en materia de IMPAC–, es necesario atender al texto del citado artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

publicado el 1° de octubre de 2007, al cual hacen remisión expresa, pero también a otras disposiciones que resultan aplicables en el tema, a efecto de realizar una interpretación sistemática y armónica en torno a sus alcances.

473. Como ya se mencionó, la Ley del Impuesto al Activo en la que se previó la posibilidad de recuperar el IMPAC pagado si se cumplían determinadas condiciones (básicamente pagar impuesto sobre la renta), sólo estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007. Tal circunstancia indicaría que ya no se podría recuperar el referido IMPAC.

474. Sin embargo, la ley que le sucedió, al establecer un impuesto complementario y de control del impuesto sobre la renta, es decir, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente a partir del 1° de enero de 2008, estableció en su artículo Tercero Transitorio un esquema que permitió a los contribuyentes recuperar cantidades pagadas por concepto de IMPAC. Este último precepto dispuso textualmente lo siguiente:

*“**Artículo Tercero.** Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se abroga.*

La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley que se abroga, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte las

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

cantidades que en los términos del párrafo anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, así como el impuesto al activo que se tome en consideración para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo del mismo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo a que se refiere este artículo.

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión. Para los efectos de este párrafo, el valor del activo será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución a que se refiere este artículo, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo de este artículo.”

475. Como se observa, este último precepto estableció el mecanismo para recuperar montos de IMPAC pagado siempre que se cumplieran determinados requisitos, aun cuando la Ley del Impuesto al Activo había sido abrogada.

476. De manera específica, dicho precepto señala que los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la ley que se abroga (Ley del Impuesto al Activo).

477. Asimismo, establece que la devolución aludida en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 o 2007 en los términos de la ley que se abroga (Ley del Impuesto al Activo), sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El precepto en análisis especifica que el impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia antes mencionada, será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

478. Por otra parte, la referida Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única sólo estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, pues quedó abrogada en términos del artículo Décimo Primero del *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

479. No obstante, el artículo Noveno, fracción XXXVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 (emitida mediante el decreto antes mencionado publicado el 11 de diciembre de 2013), establece lo siguiente:

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

“XXXVIII. Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán continuar aplicando, en sus términos, el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.”

480. En consecuencia, el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada, sigue siendo aplicable a partir de 2014 para recuperar montos de IMPAC pagado conforme a la ley que reguló este último tributo y que estuvo vigente hasta 2007.

481. Ahora, no obstante que el citado artículo Tercero Transitorio no señala expresamente que resulte aplicable en relación con las sociedades controladoras y controladas mientras estuvieron tributando conforme al régimen de consolidación fiscal y ahora que deben desconsolidar el grupo de que se trate, debe estimarse que sí resulta aplicable en relación con ese tipo de sociedades, pues no existe prohibición, exclusión, distinción o limitación por el hecho de que se trate de personas morales que hubiesen tributado conforme al citado régimen especial, además de que ha sido criterio de esta Primera Sala que el referido precepto aplica a todos los contribuyentes ubicados dentro del supuesto normativo que establece sin distinción alguna.

482. Por las razones que contiene, es aplicable la **jurisprudencia 2a./J. 93/2002** de rubro: “ACTIVO. EL ARTÍCULO 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LA ACTUALIZACIÓN EN LA DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES SÍ ES APLICABLE A LAS EMPRESAS QUE SE ENCUENTRAN BAJO RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.”⁴⁹

483. Asimismo, es aplicable la **tesis aislada 1a. XLIV/2013 (10a.)**, de rubro: “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER LA

⁴⁹ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 186379. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, agosto de 2002. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 93/2002. Página: 202.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO AL FISCO, EN EL CASO QUE EL PROPIO NUMERAL SEÑALA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.⁵⁰

484. En tal sentido, puede entenderse que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada, es aplicable a las sociedades controladoras y controladas conforme a las reglas del régimen de consolidación fiscal y, particularmente, en el supuesto de la desconsolidación.
485. Tomando en cuenta los elementos de referencia, se advierte que, en términos del artículo Noveno, fracciones XV, inciso e) y XVIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, para determinar el IMPAC que con motivo de la desconsolidación deberá enterar la sociedad controladora, así como el que podrán recuperar las controladas y ella misma, debe atenderse lo dispuesto en el artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007 –aplicable para los casos de desconsolidación–, en el cual se regula el procedimiento para determinar el IMPAC que se podrá recuperar mediante una comparación entre el IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar la controladora y el IMPAC que corresponda a las sociedades controladas y controladora en lo individual, o bien, el que dicha controladora deberá enterar.
486. Ahora, al llevar a cabo dicha comparación, esta última disposición (artículo Tercero, fracción III), señala que *“la sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora y en el caso de que el monto del impuesto al activo*

⁵⁰ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2002789. Primera Sala. Tesis: Aislada. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 1. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a. XLIV/2013 (10a.). Página: 818.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

*consolidado que la controladora **tenga derecho a recuperar** sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación.*

487. En atención a que la referida norma presupone que el IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores debe ser aquel que tenga derecho a recuperar la controladora –y correlativamente el IMPAC que tengan derecho a recuperar las controladas y la propia controladora en lo individual– en el marco de la desconsolidación, debe entenderse que, previamente, para obtener el monto de dicho impuesto que se **tenga derecho a recuperar**, la controladora debe aplicar el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada.

488. Se llega a tal conclusión, porque sólo mediante la aplicación previa del citado artículo Tercero Transitorio, se podrían obtener los montos de IMPAC consolidado e IMPAC a nivel individual por cada sociedad del grupo, que se *tenga derecho a recuperar*, en tanto este último precepto es el que regula todas las cuestiones inherentes al procedimiento para determinar los montos que se podrán obtener en devolución por concepto de IMPAC.

489. Así, para efectos de la desconsolidación ordenada por las normas reclamadas y, en ese marco, determinar el IMPAC que la controladora deberá enterar y el que podrán recuperar las controladas y ella misma, en primer lugar la controladora debe aplicar el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada –en lo que respecta al IMPAC consolidado y el IMPAC individual de cada sociedad del grupo– y, una vez que en términos de esa norma obtenga los montos de IMPAC (consolidado e individuales) que se tenga derecho a recuperar, lo cual indica que se tiene una base tributaria para efectuar la comparación respectiva, posteriormente, debe efectuar la comparación a que se refiere el artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007, para determinar, precisamente, el IMPAC que la

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

controladora deberá enterar y el que podrán recuperar las controladas y ella misma en lo individual.

490. Por último, en lo que atañe a la época de pago del referido IMPAC en caso de obtenerse algún monto a pagar con motivo de la desconsolidación, si bien es cierto que el artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007, señala que la sociedad controladora deberá realizar el pago respectivo dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación (desconsolidación), es importante observar que el artículo Noveno, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece una regla específica al respecto, en cuanto señala:

“XIX. Las sociedades que hubieran tenido el carácter de controladoras podrán efectuar el pago del impuesto a que se refiere el inciso e) de la fracción XV o el inciso b) de la fracción XVIII del presente artículo transitorio, según sea el caso, en términos de lo dispuesto en las fracciones I a la V del sexto párrafo del artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y considerando la actualización a que se refiere el séptimo párrafo de dicho artículo.”

491. Conforme a la remisión expresa que hace el citado precepto transitorio al artículo 70-A, párrafo sexto, fracciones I a V, y párrafo séptimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y, comprendiendo que el pago correspondiente no será del impuesto sobre la renta diferido correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior, sino del IMPAC que hubiese determinado la controladora con motivo de la desconsolidación, se advierte que este último podrá ser enterado en 5 ejercicios fiscales conforme a lo siguiente: I. 25% en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido; II. 25% en el segundo ejercicio fiscal; III. 20% en el tercer ejercicio fiscal; IV. 15% en el cuarto ejercicio fiscal; y V. 15% en el quinto ejercicio fiscal; tomando en cuenta que los enteros a que se refieren las fracciones II a V, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó el pago a que se refiere la fracción I y hasta el mes

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad de que se trate.

492. Pues bien, con base en lo anteriormente expuesto, esta Primera Sala considera que las normas reclamadas interpretadas de manera armónica y sistemática en relación con las demás a que se ha hecho referencia, contienen los elementos necesarios para que las sociedades controladoras determinen el IMPAC que les corresponda enterar, o bien, el que podrán recuperar las controladas y la controladora en lo individual, con motivo de la desconsolidación (artículo Noveno, fracciones XV, inciso e) y XVIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014), habida cuenta que, una vez determinados los montos de IMPAC que se tenga derecho a recuperar tanto a nivel consolidado como a nivel individual (artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada), la controladora estará en aptitud de efectuar la comparación entre el IMPAC consolidado y el individual de cada sociedad del grupo (artículo Tercero, fracción III, del decreto publicado el 1° de octubre de 2007), para determinar, como ya se destacó, el IMPAC que la controladora deberá enterar y el que podrán recuperar las controladas y ella misma y, en el caso de que aquélla deba pagar algún monto de IMPAC, se establece en la normatividad el momento para realizar el entero respectivo (artículo Noveno, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014).

493. Concretamente, se observa que las normas analizadas establecen la base del IMPAC, actualización y época de pago que, en su caso, servirán para determinar el monto a enterar por parte de la controladora, así como los montos que podrán recuperar las controladas y ella misma con motivo de la desconsolidación, en el entendido de que, en atención a lo dispuesto en el artículo Noveno, fracciones XV, inciso e), XVIII, inciso b), y XXXVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, la controladora aplique, en primer lugar, el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Única abrogada, posteriormente, el artículo Tercero fracción III, del Decreto publicado el 1° de octubre de 2007 y, en caso de obtener algún monto de IMPAC a pagar, enterarlo conforme a lo señalado en el artículo Noveno, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014.

494. En esos términos, no le asiste la razón a la quejosa recurrente cuando afirma que las normas reclamadas no contienen los elementos necesarios para cumplir con la obligación tributaria en materia de IMPAC al efectuar la desconsolidación.

495. En ese tenor, se advierte concretamente que carece de sustento lo afirmado por la quejosa recurrente en el sentido de que los preceptos reclamados no establecen cómo deben actualizarse las cantidades pagadas de IMPAC en los ejercicios anteriores y que, contrariamente a lo resuelto en la sentencia recurrida, no es aplicable el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada, porque se refiere a los elementos para la devolución del IMPAC pagado con anterioridad, pero no a la actualización de las cantidades pagadas pendientes de recuperar con motivo de la desconsolidación, de manera que la falta de una norma que prevea cómo se deberá realizar dicha actualización, genera incertidumbre jurídica en el contribuyente.

496. Ello es así, porque al determinar la controladora los montos de IMPAC tanto consolidado como individual de cada sociedad en lo individual, en términos del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada –el cual ya se determinó que sí es aplicable en el marco de la desconsolidación–, la controladora deberá actualizar los montos respectivos conforme al párrafo cuarto de dicho precepto, de manera que, al efectuar la comparación de IMPAC conforme al artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007, las cantidades respectivas ya irán actualizadas.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

497. De acuerdo con lo señalado, se estima que los argumentos de inconstitucionalidad analizados son **infundados**, porque contrariamente a lo argumentado por la quejosa recurrente, el artículo Noveno, fracciones XV, inciso e), XVIII, inciso b), y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo Tercero, fracción III, del Decreto publicado el 1° de octubre de 2007, no violan el derecho a la **legalidad tributaria** y **seguridad jurídica**, en razón de que, a partir de una interpretación sistemática de las disposiciones reclamadas conjuntamente con las demás a que se ha hecho referencia, establecen los elementos necesarios para que la sociedad controladora determine, en su caso, el monto de IMPAC a enterar, así como los montos que podrán recuperar las controladas y ella misma en lo individual con motivo de la desconsolidación, con lo cual, no se coloca en un estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes en el cumplimiento de su obligación contributiva ni se provoca la actuación arbitraria por parte de la autoridad hacendaria.

10.3. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que la simple comparación de montos de IMPAC no representa una manifestación de riqueza gravable, por lo que al obligar a efectuar el entero respectivo se desconoce la capacidad contributiva de la controladora y, por ende, se viola el principio de proporcionalidad tributaria.

498. En el séptimo agravio, inciso c), se sostiene que la sentencia recurrida es ilegal en la parte que declara infundado el quinto concepto de violación, en el cual se adujo violación al principio de proporcionalidad tributaria, porque:

- c) Contrariamente a lo resuelto, a pesar de que las sociedades controladas puedan recuperar el IMPAC que les corresponda, subsiste el hecho de que en virtud del sistema de desconsolidación reclamado, se obliga a realizar un pago por concepto de IMPAC por la diferencia entre las cantidades que de dicho tributo tengan derecho a recuperar las controladas y controladora, respecto del monto que se tenga derecho a recuperar a nivel consolidado, no obstante que ello

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

constituye un elemento ajeno al impuesto que se pudo haber diferido, esto es, porque no representa una partida que objetivamente esté relacionada con algún impuesto diferido ni que esté referido a utilidades de ejercicios anteriores, razón por la cual las normas reclamadas violan el principio de proporcionalidad tributaria.

499. Para dilucidar los planteamientos de referencia, debe tenerse presente que, en tanto la sociedad controladora –junto con sus controladas– determinó su resultado fiscal consolidado para efectos del impuesto sobre la renta y, mientras estuvo vigente la Ley del Impuesto al Activo, también debió determinar y enterar el IMPAC a nivel consolidado en términos del artículo 13 de esta última ley, teniendo la posibilidad de recuperarlo conforme a la normatividad aplicable.
500. El requisito básico para efectuar esa recuperación del IMPAC consolidado (en su momento conforme al artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo abrogada y luego conforme al artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogada), es que la controladora efectivamente pagara impuesto sobre la renta consolidado.
501. Tomando en cuenta que a partir del ejercicio fiscal de 2014 las sociedades controladoras deben desconsolidar el grupo para efectos del impuesto sobre la renta, también deben hacerlo para efectos del IMPAC, en tanto éste es complementario de aquél, sobre todo, si en algún momento la controladora generó el derecho a recuperarlo al pagar preferentemente impuesto sobre la renta.
502. Pero, dado que el grupo debe desconsolidarse y ya no habrá una sociedad controladora titular de ese derecho, el artículo Noveno, fracción XV, inciso e) y XVIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, regula la posibilidad de que las sociedades controladas y controladora recuperen el IMPAC que en lo individual les corresponda, sin perder de vista que, para tal efecto y de

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

ser el caso, la controladora debe enterar el IMPAC consolidado que hubiese mantenido diferido.

503. Para ello, la sociedad controladora debe llevar a cabo el procedimiento de comparación previsto en el artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007 –por expresa remisión de aquél precepto transitorio–, pues de ese modo les transfiere dicho derecho a recuperar el IMPAC que les corresponda individualmente.

504. Conforme a dicho procedimiento, del IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar la controladora, se disminuirá el IMPAC que corresponda a las sociedades controladas y a la controladora en lo individual; con esta operación, se identifica el IMPAC que cada sociedad en lo individual estará en aptitud de solicitar en devolución a la autoridad hacendaria, para lo cual, la controladora debe extenderles la constancia respectiva.

505. Este supuesto implica tácitamente que, cuando menos, el IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar la controladora, es igual al IMPAC que corresponde a las sociedades controladas y a la controladora en lo individual, y no hay impuesto diferido; por ello, la controladora no debe efectuar entero alguno.

506. En caso contrario, si el IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar la controladora, es inferior al IMPAC que corresponda a las sociedades controladas y a la controladora en lo individual, ello significa que por la diferencia la controladora debe efectuar el entero respectivo.

507. Esto se explica, porque mientras la sociedad controladora tributó conforme al régimen de consolidación fiscal y existió la Ley del Impuesto al Activo, también debió calcular y enterar el IMPAC consolidado. Pero, si en ejercicios posteriores la controladora determinaba y enteraba impuesto

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

sobre la renta consolidado, ello significa que la controladora generaba el derecho a recuperar dicho IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores. En este escenario, puede ocurrir que la controladora obtuviera la devolución de ese IMPAC consolidado sin haber generado utilidades –o no las suficientes– a nivel individual, lo cual implicaría que en este nivel de tributación, no habría obtenido dicha devolución de IMPAC –o no el total– y, no obstante, merced a la consolidación, sí la obtuvo.

508. Por ello es que al realizar la comparación del IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que se tenga derecho a recuperar, frente al IMPAC pagado en ejercicios anteriores por las sociedades controladas y la controladora en lo individual que se tenga derecho a recuperar, si éste es mayor que aquél, ello reflejará que por la diferencia existe un monto de IMPAC que a nivel individual se tendría derecho a recuperar, pero que en última instancia no fue cubierto al fisco federal –debido a una devolución provocada por la consolidación, que no habría sido procedente en lo individual–; de ahí la necesidad de que al desconsolidarse el grupo, la controladora deba efectuar el entero respectivo.

509. Así, al revertir esa devolución de IMPAC provocada por la consolidación en algún ejercicio previo mediante el pago respectivo con motivo de la desconsolidación, se habrá efectuado el ajuste necesario para igualar el monto de IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar la controladora, a los montos de IMPAC pagado en ejercicios anteriores que por su parte tengan derecho a recuperar las sociedades controladas y la controladora en lo individual, lo cual permitirá que éstas se encuentren en aptitud de recuperar su respectivo IMPAC completo.

510. De no llevarse a cabo ese entero que la sociedad controladora debe realizar por el diferencial de IMPAC detectado mediante el procedimiento de comparación a que se refiere el artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1º de octubre de 2007, ello implicaría que las

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

sociedades controladas y controladora en lo individual no estuvieran en aptitud de recuperar, cuando menos en parte, el impuesto que les correspondiera, porque dicho tributo, en ese segmento, nunca habría llegado en definitiva a las arcas del Estado, debido a la devolución de IMPAC consolidado efectuada en algún ejercicio previo.

511. En esas condiciones, esta Primera Sala estima que en materia de IMPAC sí puede existir un impuesto diferido a nivel consolidado, cuyo pago es exigible a la sociedad controladora con motivo de la desconsolidación, al llevarse a cabo el procedimiento de comparación referido y verificarse el supuesto antes mencionado.

512. Por consiguiente, no asiste la razón a la quejosa recurrente cuando afirma que el pago del IMPAC derivado de la diferencia entre las cantidades que tengan derecho a recuperar las controladas y la controladora, respecto del monto que se tenga derecho a recuperar a nivel consolidado, no representa una partida que objetivamente esté relacionada con algún impuesto diferido ni que esté referido a utilidades de ejercicios anteriores.

513. Ello es así, porque –como se ha visto–, dicho diferencial identificado a través del procedimiento contenido en el artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007, sí corresponde a montos de IMPAC consolidado diferido, tomando en cuenta que en algún momento se obtuvieron en devolución por efectos de la consolidación, pero que a nivel individual no hubiera sido procedente esa devolución por no haberse generado en este nivel de tributación impuesto sobre la renta que así lo hubiese permitido, lo cual implicaría, en última instancia, que por efectos de la consolidación la controladora dejara de pagar algún monto de IMPAC consolidado y ahora, al efectuarse la desconsolidación, es necesario que la controladora lo entere, a efecto de que se encuentre totalmente pagado el IMPAC que posteriormente las sociedades controladas y la controladora en lo individual, podrán solicitar en devolución.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

514. Aunado a ello, es claro que los montos de IMPAC que deba pagar la controladora derivado del citado procedimiento, no están referidos a utilidades de ejercicios anteriores como si de impuesto sobre la renta se tratara. Más bien, son reflejo de la manifestación de riqueza gravada por el propio IMPAC, consistente en los activos concurrentes a la obtención de utilidades, de acuerdo con el criterio contenido en la **jurisprudencia P./J. 11/96**, de rubro: “ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.”⁵¹

515. En tal aspecto, carece de sustento lo argumentado por la quejosa recurrente en el sentido de que la obligación de pago a que se ha hecho referencia, no representa una manifestación de capacidad económica del contribuyente, pues, como ya se destacó, dicha manifestación se encuentra en la sola tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades, lo cual justifica que al haberse actualizado en su momento ese supuesto de hecho imponible, la sociedad controladora deba efectuar, en última instancia, el entero respectivo en el marco de la desconsolidación. Como ya se precisó, ese pago debe hacerse en tanto la controladora en algún ejercicio fiscal anterior obtuvo la devolución de algún IMPAC por efectos de la consolidación sin que a nivel individual se hubiese generado impuesto sobre la renta que en este nivel de tributación justificara dicha devolución –cuando menos en parte– y ello equivale a que en realidad no se hubiese realizado el entero respectivo cuando así debió suceder.

⁵¹ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 200156. Pleno. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III, marzo de 1996. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 11/96. Página: 5.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

516. De esta manera, si el pago del IMPAC que debe realizar la sociedad controladora no es producto de una mera comparación de montos de IMPAC, sino que a través de dicha comparación se identifican montos de impuesto diferido por efectos de la consolidación y corresponden a una manifestación de riqueza gravada que denotan aptitud para contribuir al sostenimiento del gasto público, entonces, es dable concluir que los agravios analizados son **infundados**, porque el artículo Noveno, fracciones XV, inciso e), y XVIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo Tercero, fracción III, del Decreto publicado el 1° de octubre de 2007, no violan el principio de **proporcionalidad tributaria**, pues obligan a realizar el entero del impuesto respectivo atendiendo a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras.

10.4. Análisis de los agravios en los cuales se aduce que las normas reclamadas no establecen que la comparación de montos de IMPAC deba realizarse conforme a la participación consolidable, por lo cual se desconoce la capacidad contributiva de la controladora y, por ende, se viola el principio de proporcionalidad tributaria.

517. En parte del noveno agravio, se sostiene que la sentencia recurrida es ilegal por carecer de congruencia y exhaustividad, ya que deja de analizar diversos conceptos de violación, concretamente, el quinto en el cual se adujo violación al principio de proporcionalidad tributaria, porque:

En la mecánica para determinar la diferencia entre el IMPAC consolidado y el de las sociedades controladas y controladora en lo individual, no se prevé que dicha comparación deba realizarse considerando la participación consolidable de las sociedades controladas, lo cual desatiende la real capacidad contributiva de los contribuyentes.

518. Es **fundado** el agravio de referencia pues, tal como lo sostiene la quejosa recurrente, el Juez Federal no analizó el planteamiento específico aludido.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

Por tanto, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, a continuación se analizará el quinto concepto de violación contenido en la demanda de amparo en la parte en que fue omitido por el Juez de Distrito, el cual ya quedó sintetizado.

519. En torno a esas cuestiones, debe tenerse presente que si bien es cierto que el artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007, en el cual se contiene el procedimiento de comparación para determinar el IMPAC a enterar o por recuperar por las sociedades controladas y la controladora en lo individual –aplicable en el caso de la desconsolidación–, no establece expresamente que dicha comparación deba llevarse a cabo conforme a la participación consolidable, también lo es que dicha norma no debe interpretarse ni aplicarse de manera aislada, sino de manera relacionada y sistemática con otras disposiciones propias del esquema de salida analizado, así como con otras normas del régimen de consolidación fiscal que, si bien ya quedaron abrogadas, son aplicables en atención a las remisiones que aquél hace a estas últimas y, aun en el caso de que no existiera tal remisión, habrán de tomarse en cuenta para dar un adecuado sentido y alcance a las disposiciones que se tildan de inconstitucionales.

520. Como punto de partida, debe tenerse en cuenta que para calcular el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del ejercicio, la sociedad controladora debía considerar las partidas o conceptos de las sociedades controladas y ella misma –tales como utilidades fiscales, pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones–, en la participación consolidable. En torno a este último concepto, el artículo 68, fracción I, antepenúltimo y penúltimo párrafos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, señala lo siguiente:

“Artículo 68. (...).

I. (...).

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

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

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

(...).”

521. Como se ve, las partidas o conceptos necesarios para efectuar el cálculo aludido, eran tomados por la controladora sólo en la participación consolidable correspondiente.
522. Lo mismo debía hacerse para efectuar otros cálculos o procedimientos propios del régimen de consolidación fiscal.
523. Por ejemplo, el artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, al regular los conceptos que integraban la CUFINCO provenientes de las sociedades controladas y ella misma en lo individual, lo hacía tomando en cuenta la participación consolidable.
524. Por su parte, el artículo 76, fracciones I y II, de dicha ley abrogada, señala que para efectuar la declaración del ejercicio fiscal de que se trate así como los pagos provisionales, las sociedades controladas debían calcular el impuesto sobre la renta como si no hubiera consolidación y entregar a la controladora los montos que correspondan a la participación consolidable (el restante debía ser enterado a la autoridad hacendaria).
525. Además, para llevar a cabo la desconsolidación conforme a las 3 mecánicas previstas para tales efectos, igualmente deben tomarse los conceptos o partidas respectivos en la participación consolidable.
526. En efecto, el artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

partir del 1° de enero de 2014, al regular la mecánica 2 para efectuar la desconsolidación, señala que las pérdidas fiscales, las pérdidas por enajenación de acciones y los conceptos especiales de consolidación, se sumarán o se restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio de 2013. Dicha porción normativa aclara que las participaciones a que se refiere, son aquellas que se determinen de conformidad con el artículo 68, fracción I, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada. El numeral 3) del inciso a) mencionado, al regular el procedimiento de comparación de CUFINES en el marco de la mecánica 2, establece que los saldos respectivos se compararán en la participación que corresponda.

527. Los artículos 71 y 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, en los cuales se regulan las mecánicas 1 y 3 para efectuar la desconsolidación, al referirse a las partidas o conceptos necesarios para determinar y enterar el impuesto diferido, lo hacen conforme a la participación consolidable.

528. Como se observa, las normas inherentes al régimen de consolidación fiscal así como del esquema de salida, son consistentes y homogéneos en tomar la referida participación para todos aquellos conceptos o partidas provenientes de las sociedades controladas.

529. Incluso, lo mismo ocurrió en relación con el propio IMPAC, pues la controladora debía determinarlo y en su caso enterarlo con base en la participación consolidable.

530. En esa lógica, contrariamente a lo argumentado por la quejosa recurrente, es indudable que a partir de una interpretación sistemática del artículo Tercero, fracción III, del Decreto de reformas publicado el 1° de octubre de 2007, en relación con las demás normas a que se ha hecho referencia, la comparación del IMPAC consolidado frente al IMPAC individual de las sociedades controladas y la controladora, a partir de la cual se determinan montos de impuesto a enterar o por recuperar, debe llevarse a cabo

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

conforme a la participación consolidable que corresponda a cada sociedad en lo individual.

531. Siendo así, no se producirá distorsión alguna en el comparativo de referencia, porque los valores tomados tanto a nivel consolidado como a nivel individual, tendrán plena correspondencia en las proporciones que deban tomarse por concepto de IMPAC. Así, el hecho de que el IMPAC consolidado sea inferior al IMPAC de las sociedades controladas y la controladora en lo individual, sólo obedecerá a la circunstancia de que exista algún monto de impuesto diferido, y no a la distorsión a que alude la quejosa recurrente.

532. En tal sentido, los argumentos analizados son **infundados**, porque contrariamente a lo aducido por la quejosa recurrente, derivado del análisis de las normas reclamadas y de las demás a que se ha hecho referencia, se advierte que el procedimiento de comparación de IMPAC consolidado frente a los individuales, a fin de determinar montos a enterar o por recuperar por parte de las sociedades controladas y la controladora en lo individual, debe efectuarse conforme a la participación consolidable correspondiente, lo cual implica que se atienda a la capacidad contributiva de las sociedades controladoras. Por consiguiente, el artículo Noveno, fracciones XV, inciso e), y XVIII, inciso b), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en relación con el artículo Tercero, fracción III, del Decreto publicado el 1° de octubre de 2007, no violan el principio de **proporcionalidad tributaria** contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

VIII. REVISIÓN ADHESIVA.

533. Completado el análisis de los agravios hechos valer por la quejosa recurrente y, en su caso, los conceptos de violación omitidos, sin que alguno de ellos hubiese prosperado para modificar o revocar la sentencia

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

recurrida que declaró la constitucionalidad de las normas reclamadas, se concluye que la revisión principal ha resultado **infundada**.

534. En vía de consecuencia, al ser innecesario el estudio de los restantes agravios (tercero al décimo primero), contenidos en el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República, dicho medio de defensa debe declararse **sin materia**. Sirve de apoyo a lo anterior, la **jurisprudencia 2a./J. 166/2007**, cuyo rubro señala: “REVISIÓN ADHESIVA EN AMPARO INDIRECTO. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA SI LA REVISIÓN PRINCIPAL RESULTA INFUNDADA.”⁵²

IX. DECISIÓN

535. Al haberse desestimado los agravios formulados por la quejosa recurrente en la revisión principal en los aspectos de fondo, así como los conceptos de violación que resultó procedente analizar, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que, en la materia de la revisión, se debe **confirmar** la sentencia recurrida y **negar** el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por dicha peticionaria en contra del artículo Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1° de enero de 2014.

536. En congruencia con lo anterior, dicha **negativa se hace extensiva** a los demás actos reclamados respecto de los que resultó procedente el juicio, en cuanto se vinculan con el sistema normativo que contiene el “*Esquema de Salida de la Consolidación Fiscal*” vigente a partir de 2014, ya que al no

⁵² **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 171304. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, septiembre de 2007. Materia(s): Común. Tesis: 2a./J. 166/2007. Página: 552.

AMPARO EN REVISIÓN 138/2017

resultar violatorio de derechos fundamentales este último, tampoco lo son aquéllos.

537. Por último, debe declararse **sin materia** la revisión adhesiva interpuesta por el Presidente de la República.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia de revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se **confirma** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a *********, en contra del artículo Noveno, fracciones XV, XVIII y XIX, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1° de enero de 2014, y demás disposiciones reclamadas vinculadas con el sistema normativo que contiene el *“Esquema de Salida de la Consolidación Fiscal”* vigente a partir de 2014, en términos de esta ejecutoria.

TERCERO. Se declara sin materia la revisión adhesiva.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.