

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

**QUEJOSAS: TELEFÓNICA MÓVILES
MÉXICO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE
CAPITAL VARIABLE Y OTRA.**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA

COTEJÓ

SECRETARIO: JUSTINO BARBOSA PORTILLO

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 823/2017, promovido en contra del fallo dictado el catorce de febrero de dos mil diecisiete, por el Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán Rosales, Sinaloa, en el juicio de amparo indirecto

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en determinar si el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al: a) restringir el periodo para amortizar pérdidas fiscales a diez años, sin tomar en cuenta si en los ejercicios en los que pretende amortizar obtuvo utilidades o pérdidas fiscales y; b) permitir a los contribuyentes que reportan utilidades durante diez años aplicar pérdidas fiscales justamente en diez ejercicios, en cambio, a los contribuyentes que no reportan utilidades en diez años, la pérdida sólo podrá amortizarse en los años de utilidad, es decir, en un periodo menor de diez años.

I. ANTECEDENTES DEL CASO

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

1. 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, en particular el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

2. **Juicio de amparo indirecto.** Las quejas por escrito presentado el trece de febrero de dos mil catorce,¹ ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, solicitaron el amparo y protección de la justicia federal.
3. Las quejas señalaron como garantías violadas en su perjuicio, las contenidas en los artículos 1, 14, 16, 31, fracción IV y 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los artículos 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, y en el diverso 31 del Protocolo de Buenos Aires. En particular, el derecho fundamental que estima vulnerado es el relativo a proporcionalidad tributaria.
4. Asimismo, como autoridades responsables y actos reclamados señalaron los siguientes:
 - a) Del Congreso de la Unión, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores, la discusión, aprobación y expedición del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece, en el Diario Oficial de la Federación, 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

¹ Cuaderno de Amparo Indirecto ***** , foja 2..

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

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, en particular el artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, la iniciativa, promulgación y orden de publicación del citado Decreto, en particular el artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

5. Por razón de turno, correspondió conocer al Juzgado Décimo Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, cuyo titular mediante proveído de dieciocho de febrero de dos mil catorce, admitió la demanda de amparo, registrándola con el número *****².
6. Al respecto, el Cámara de Senadores del Congreso de la Unión al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causal de improcedencia, la prevista en el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo, al estimar que el acto que se le atribuye no le causa afectación a los intereses jurídicos de la quejosa.
7. De igual manera, el Presidente de la República al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causales improcedencia y sobreseimiento, las previstas en los artículos 61, fracción XII, 63, fracción IV, 73, fracción XVIII y 74, fracción III, de la Ley de Amparo, por considerar que: a) no le causa perjuicio a las quejas el artículo impugnado, al no demostrar que tuvo una pérdida en el ejercicio dos mil catorce y que empezaba a correr el plazo de diez años y; b) el acto que reclaman las quejas es de naturaleza futura e incierta, ya que lo dispuesto en el precepto controvertido les causaría perjuicio hasta que obtuvieran la pérdida fiscal en el ejercicio.
8. Por último, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, sólo

² Ibidem, foja 79.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

señaló que debía sobreseerse en el juicio de amparo sin plantear causales de improcedencia.

9. Por auto de veintiocho de abril de dos mil catorce³, el juzgado de distrito del conocimiento ordenó remitir los autos, los cuales quedaron radicados finalmente en el Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, quien mediante acuerdo de diez de enero de dos mil diecisiete⁴, formó el cuaderno auxiliar y lo registró con el número *****.
10. Seguidos los trámites de ley, el catorce de febrero de dos mil diecisiete, el Juzgado de Distrito Auxiliar dictó sentencia,⁵ en la que desestimó las causales de improcedencia que hicieron valer las autoridades responsables en sus informes justificados, y negó el amparo a las quejas, contra los actos que se reclamaron de las Cámaras de Diputados y Senadores y del Presidente de la República, consistentes en su intervención en el proceso legislativo que generó la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular el artículo 57, segundo párrafo.
11. **Recurso de revisión.** Inconforme con esa resolución, las quejas interpusieron recurso de revisión el veintiuno de abril de dos mil diecisiete⁶, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, quien lo remitió al Decimoctavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el cual mediante acuerdo de once de mayo de dos mil diecisiete lo tuvo por admitido y lo registró con el número *****⁷.
12. Mediante escrito presentado el diecinueve de mayo de dos mil diecisiete,⁸ el Delegado del Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva, en la que planteó como causales de improcedencia, las previstas en los artículos 73, fracción XVIII y 74, fracción III, de la Ley de Amparo, al

³ Ibídem, foja 194.

⁴ Ibídem, foja 239

⁵ Ibídem, foja 200.

⁶ Cuaderno del amparo en revisión ***** , foja 3.

⁷ Ibídem, foja 18.

⁸ Ibídem, foja 24.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

estimar que los actos que reclamaron las quejas son de naturaleza futura e incierta, porque lo dispuesto en el artículo combatido le causará perjuicio hasta que obtenga una pérdida fiscal en el ejercicio.

13. Por acuerdo de veintitrés de mayo de dos mil diecisiete,⁹ el Presidente del tribunal colegiado del conocimiento, tuvo por admitido el recurso de adhesión.
14. Mediante sentencia de seis de julio de dos mil diecisiete,¹⁰ el tribunal colegiado del conocimiento resolvió: i) que el juzgado de distrito se ocupó de las causales de improcedencia hechas valer por las autoridades responsables en sus informes justificados; ii) desestimar la causal de sobreseimiento invocada por el Presidente de la República en su revisión adhesiva; iii) carecer de competencia para conocer del recurso de revisión y; iv) remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver el tema de constitucionalidad planteado.
15. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de veintiuno de agosto de dos mil diecisiete,¹¹ lo registró con el número 823/2017, ordenó notificar a las autoridades responsables y finalmente, turnó los autos para su estudio y elaboración del proyecto, al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.
16. Con fecha de trece de septiembre de dos mil diecisiete¹², esta Primera Sala se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.

III. COMPETENCIA

17. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es constitucional y legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción VIII,

⁹ Ibídem, foja 34.

¹⁰ Ibídem, foja 42.

¹¹ Cuaderno del Amparo en Revisión 823/2017, foja 35.

¹² Ibídem, foja 60.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), 83 de la Ley de Amparo vigente a partir del tres de abril de dos mil trece, y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los puntos Primero, Segundo, fracción III y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que el recurso de revisión se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito Auxiliar en un juicio de amparo indirecto, en el que se cuestionó la constitucionalidad del artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.

18. Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento, dispone que - al igual que los amparos directos en revisión- los amparos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que sí el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo dispuesto en el punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013, esta Sala debe abocarse al mismo.

IV. OPORTUNIDAD.

19. Es innecesario analizar la oportunidad con la que fue interpuesto el recurso de revisión por las recurrentes, así como la del recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República, habida cuenta de que el tribunal colegiado que conoció de dichos asuntos examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos¹³.

¹³ Cuaderno Amparo en Revisión *****, fojas 44, reverso y 45.

V. LEGITIMACIÓN

20. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no hace pronunciamiento al respecto, toda vez que el tribunal colegiado del conocimiento se ocupó de este tema concluyendo que las quejas por conducto de la C. ***** están legitimadas para hacer valer el recurso de revisión¹⁴, así como, la Delegada del Presidente de la República está legitimada para hacer valer el recurso de revisión adhesiva¹⁵.

VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

21. A fin de resolver el presente recurso de revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hicieron valer las quejas en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los argumentos del recurso de revisión, así como lo resuelto por el tribunal colegiado:
22. **Demanda de amparo.** Las quejas en el amparo indirecto ***** (Cuaderno de Origen *****), relativo a la inconstitucionalidad del artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, formuló los siguientes conceptos de violación:

PRIMERO. Que el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, viola el derecho de tributación proporcional, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al restringir el periodo para amortizar pérdidas fiscales a un periodo de diez años, sin tomar en consideración si en los ejercicios en los que se pretende amortizar la pérdida el contribuyente obtuvo utilidad o pérdida.

Que el límite establecido por el legislador para amortizar las pérdidas fiscales sufridas en ejercicios anteriores (10 años), viola el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31,

¹⁴ Ibídem, foja 44 y reverso.

¹⁵ Ibídem, foja 44, reverso.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

fracción IV, Constitucional, al no tomar en consideración la verdadera capacidad contributiva del causante.

- A.** ¿Qué ocurre cuando el periodo en el que un contribuyente se encuentra facultado para amortizar dichas pérdidas se encuentra delimitado sin que se tome en consideración si en el ejercicio a aplicar dicha pérdida se generó utilidad o en su caso, también existió pérdida?.

Que si podría considerarse constitucionalmente válido que los diez ejercicios siguientes a los que se refiere el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, exista o no utilidad fiscal, o bien, podría estimarse que la verdadera capacidad contributiva del gobernado se reflejaría únicamente si el plazo de diez años se computa solo cuando exista utilidad fiscal y no así pérdidas del ejercicio.

- B.** Que el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el derecho fundamental de tributación proporcional, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al restringir el periodo para amortizar pérdidas fiscales a un período de diez años, sin tomar en consideración si en los ejercicios en los que se pretende amortizar la pérdida el contribuyente obtuvo utilidad o pérdida.

Que el legislador restringió de manera genérica el periodo de amortización de las pérdidas fiscales a diez años de manera genérica sin tomar en consideración si en alguno de los ejercicios fiscales comprendidos dentro de esos diez años, el particular no obtuvo utilidad fiscal sino también pérdida.

Que el legislador ha buscado en todo momento, al permitir la disminución de las pérdidas fiscales, que se le reconozca al gobernado su verdadera capacidad contributiva, la que únicamente se puede observar si en su ejercicio fiscal se toma en cuenta si el particular obtuvo utilidad o pérdida fiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

Que resultaría desproporcionado que tuviera que computar el plazo de diez años para amortizar sus pérdidas fiscales de forma inexcusable a partir de que se generó la misma, sin tomar en consideración que en alguno de los ejercicios subsecuentes pudiera no obtener utilidad fiscal sino también pérdida, y aun así, siguiera contando el plazo de los diez años.

Que al establecer la amortización para diez ejercicios, sin reparar en que en alguno de éstos podría obtenerse una nueva pérdida, se limita injustificadamente el derecho del contribuyente a tributar conforme a su auténtica capacidad, pues ¿qué efecto tendría permitir la amortización en una temporalidad determinada, sino se tiene un concepto contra el cual disminuirla?

Que se limita el derecho a disminuir las pérdidas sin reparar en que el plazo de diez ejercicios lineales no distingue a los años de utilidad -en los que efectivamente puede ejercerse el derecho del contribuyente a ajustar el tributo a su capacidad contributiva-, de los de pérdidas -en lo que difícilmente podría decirse que el contribuyente puede ejercer su derecho, pues le resulta imposible disminuir las pérdidas sino existe una utilidad a partir de la cual pueda efectuarse la amortización-.

Que al limitarse el plazo de amortización sin reparar en que éstas únicamente pueden disminuirse de utilidades futuras -y que el plazo genérico de diez años puede incluir años de nuevas pérdidas-, se violenta el derecho a la tributación proporcional a la capacidad del causante.

SEGUNDO. Que el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, viola el derecho fundamental de igualdad y de equidad tributaria, previstos en los artículos 1º y 31, fracción IV Constitucional, al permitir que sujetos que no se encuentran en la misma situación de hecho tributen de manera similar dándole un trato igual a los desiguales. Es decir, los contribuyentes que obtienen pérdida fiscal y

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

los que obtienen utilidad fiscal, no obstante ser situaciones de hecho distintas, podrán amortizar sus pérdidas fiscales en un periodo igualitario de diez años.

- A. Que el precepto impugnado al establecer una hipótesis genérica de amortización de pérdidas fiscales por un periodo de diez años, le da el mismo tratamiento fiscal a sujetos que se encuentran en distintas situaciones de hecho.

- B. Que al contribuyente que obtuvo una pérdida fiscal se le permite amortizar en diez ejercicios siguientes, con independencia de que en alguno de esos diez ejercicios obtenga utilidad fiscal o pérdida, lo que genera dos hipótesis de hecho: i) los contribuyentes que dentro del plazo de diez años tengan en alguno de los ejercicios utilidad fiscal y; ii) los contribuyentes que dentro del plazo de diez años tengan en alguno de los ejercicios pérdida fiscal.

Que lo anterior, se trata de dos supuestos distintos -uno en el que el contribuyente obtuvo utilidad fiscal y, el otro, en el que el gobernado obtuvo pérdida-, sin embargo, los dos contribuyentes contarán de forma igualitaria con un plazo de diez años para amortizar las pérdidas fiscales, lo que refleja un trato desigual ante la ley.

Que en uno de los casos -en el que el contribuyente únicamente reporta utilidades durante los diez años a que se refiere el artículo 57 de la citada ley- se podrán aplicar pérdidas fiscales justamente en diez ejercicios, en cambio, en el otro caso -en el que el contribuyente no reporta diez años de utilidades-, la pérdidas solo podrá amortizarse de manera efectiva en los años de utilidades, es decir, en un periodo menor de diez años.

TERCERO. Que el artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el derecho fundamental tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, por el cual garantiza que las contribuciones deben destinarse únicamente a sufragar el gasto

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

público, en la medida en la que las reformas fiscales aprobadas el año pasado no acreditan suficientemente su idoneidad, como afectaciones a la propiedad privada de los particulares.

Que no se justifica el por qué se requiere de recursos fiscales que derivan de límites al período de amortización de pérdidas fiscales, y para qué y cómo utilizará dichos recursos adicionales, simultáneamente efectuando actos dispendiosos, con recurso que bien pudieran haber sido utilizados en la sufragar los gastos que ahora se busca cubrir con los recursos monetarios adicionales que derivan de la reforma fiscal.

EFFECTOS DE LA SENTENCIA DE AMPARO. Que al resultar inconstitucional el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de dos mil catorce, al restringir en materia de pérdidas fiscales a un plazo de diez años sin importar si se trata de ejercicios en donde se obtenga un resultado o pérdida fiscal, el efecto del amparo se deberá traducir en que pueda disminuir las pérdidas fiscales sufridas en ejercicios anteriores por un plazo de diez ejercicios, considerando únicamente aquellos en los que se obtenga utilidad fiscal, es decir, sin contar en el plazo de diez ejercicios los que arrojen como resultado de una pérdida.

23. **Sentencia de amparo.** Las consideraciones por las que el Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán Rosales, Sinaloa, mediante sentencia de catorce de febrero de dos mil diecisiete, negó el amparo a las quejas, fueron las siguientes:

En el Considerando Quinto, el juzgado de distrito determinó que es infundada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, planteada por la Cámara de Senadores y por el Presidente de la República, en virtud de que las quejas acudieron al sumario constitucional impugnando la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular el artículo 57, segundo párrafo,

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

para el ejercicio fiscal dos mil catorce, por virtud de su entrada en vigor -autoaplicativa-.

Asimismo, consideró que el precepto impugnado afecta automáticamente la esfera económica, contable y fiscal de las contribuyentes, pues basta que las empresas quejasas demuestren que han tenido ingresos para considerar que de manera inmediata las obliga a tributar de esa manera, es decir, a disminuir las pérdidas fiscales en los siguientes diez ejercicios.

Estimó, que no es necesario acto de aplicación alguno, ya sea del contribuyente o de las autoridades hacendarias, para que se individualice la disposición, porque la condición que impone, al ser de actualización inmediata, se incorpora en la esfera jurídica de los sujetos pasivos de forma automática.

Indicó, que las quejasas se ubican en los supuestos de la norma reclamada, ya que en esencia tienen la categoría de personas morales que obtienen ingresos a los cuales deben restar las deducciones estructurales, incluida la participación en la utilidad, y por ello, son susceptibles de tener pérdidas fiscales, las cuales, podrán disminuir en términos de la propia ley.

Bajo estas condiciones, precisó que las peticionarias si se ubican en el supuesto de la ley controvertida y, por tanto, les asiste interés jurídico para acudir a esta instancia constitucional.

Por otra parte, señaló que el Presidente de la República alegó que el juicio constitucional es improcedente en virtud de que no procede contra actos futuros e inciertos; afirmó que sería hasta que las justiciables obtuvieran una pérdida fiscal en el ejercicio cuando pudieran alegar que el precepto reclamado les causa perjuicio.

Al respecto, refirió que la norma impugnada afecta automáticamente la esfera jurídica de los contribuyentes, pues aqueja el procedimiento del

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

sistema de tributación con la sola vigencia de la ley, es decir, no es necesario acto de aplicación alguno, para que se individualice la disposición, por ser de actualización inmediata.

Bajo este tenor, precisó que las impetrantes no deben esperar hasta que obtengan alguna pérdida fiscal del ejercicio posterior a la emisión de la norma, para que resientan un perjuicio puesto que conforme a las reglas dictadas por el legislador, la obligación de disminuir las posibles pérdidas fiscales hasta agotarlas en un término de diez ejercicios se actualiza con la sola vigencia de la norma; esto es, nace con la simple circunstancia de que el contribuyente sea sujeto pasivo del tributo pues su cumplimiento es inminente y concomitante a sufrir pérdidas fiscales.

Finalmente, determinó que es inatendible la causa de sobreseimiento que hace valer la Cámara de Diputados, al sostener que debe sobreseerse en el presente juicio, sin exponer argumentos que sustenten su afirmación y no se desprenden ninguna causa de obvia y objetiva constatación.

Destacó, que al no quedar alguna otra causa de improcedencia invocada por las partes, ni advertirse de oficio, lo procedente es entrar al estudio de los conceptos de violación planteados.

En el Considerando Sexto, el juzgado de distrito consideró que son infundados por una parte e inoperantes por otra los conceptos de violación hechos valer por las quejas contra el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio fiscal dos mil catorce, por virtud de los siguientes motivos.

En el primer concepto de violación las quejas precisaron que el segundo párrafo, del arábigo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, transgrede el principio de proporcionalidad, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al restringir el período para amortizar pérdidas fiscales a un plazo de diez años, sin tomar en cuenta si en los

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

ejercicios en los que se pretende disminuirlas el contribuyente obtuvo utilidad o pérdida fiscal; aspecto que no toma en consideración su verdadera capacidad contributiva.

De igual manera, las quejas alegaron que los diez ejercicios deben computarse únicamente cuando la pérdida fiscal se pueda disminuir de una utilidad fiscal existente y, en caso de no actualizarse, es decir, que no haya utilidad, no debería contarse pues puede ocurrir que no se obtenga alguna utilidad.

Tales argumentos son infundados por los motivos de disenso siguientes.

Refirió, que tomando en consideración que el legislador se encuentra limitado en el ejercicio de su potestad tributaria a reconocer la capacidad económica real de los sujetos pasivos del impuesto para contribuir al gasto público por disposición del artículo 31, fracción IV, Constitucional, estableció un mecanismo que permitiera apreciar la capacidad contributiva de los destinatarios del impuesto en un lapso determinado, reconociendo que la generación de utilidades en un ejercicio fiscal, pudiera encontrarse precedida por pérdidas en que incurrió el contribuyente con la finalidad de generar las mencionadas utilidades.

Bajo esa tesitura, dentro del marco constitucional que regula su potestad tributaria y en ejercicio de la libre configuración de la contribución, el legislador estableció un período dentro del cual se efectúa la apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, para efecto de establecer el gravamen, período que consistió en diez ejercicios, mismo que se estimó razonable para efecto de reconocer las pérdidas generadas en ejercicios anteriores.

Señaló, esto a partir de que la apreciación de la capacidad contributiva no puede realizarse de manera ilimitada en el tiempo, ya que ello tendría como consecuencia una imposibilidad práctica de recaudar las

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

contribuciones, puesto que sería necesario esperar a que la existencia jurídica del sujeto pasivo cesara para efecto de analizar, hasta este momento, la verdadera capacidad real para contribuir al gasto público.

Aunado a lo anterior, también se estimó razonable la medida pues diez ejercicios son suficientes para establecer una vinculación entre las pérdidas generadas en un determinado ejercicio con las utilidades producidas diez ejercicios después, reconociendo las fluctuaciones en que puede incurrir una empresa cuando se encuentra en un proceso de descapitalización.

En tal virtud, concluyó que el artículo impugnado no transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que el plazo de diez ejercicios para amortizar las pérdidas generadas en ejercicios anteriores, constituye una temporalidad razonable para apreciar la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en un determinado ejercicio fiscal, ya que el mencionado lapso es suficiente para reconocer los períodos irregulares de operación de una empresa, durante los cuales puede sufrir una descapitalización para efecto de generar utilidades futuras, dentro del curso normal de sus operaciones.

Por otra parte, indicó que las justiciables en el segundo motivo de disenso aducen transgresión a los derechos de igualdad y equidad tributaria establecidos en los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al no permitir a los sujetos que se encuentran en la misma situación de hecho, tributar de la misma manera, dando así un trato desigual a los iguales.

Las quejas sostuvieron que al contribuyente que tiene una pérdida fiscal se le permite amortizarla en los diez ejercicios siguientes independientemente de que en alguno de ellos obtenga utilidad o pérdida fiscal, por lo que se trata de dos supuestos de hecho diferentes, ya que tanto los que resulten con utilidad o con pérdidas

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

tendrán el mismo plazo -diez años- para disminuir sus detrimentos fiscales.

El tribunal colegiado declaró inoperante el argumento anterior, dado que la inconstitucionalidad de la norma la hace depender de situaciones o circunstancias hipotéticas que no pueden ser objeto de análisis.

Lo anterior, debido a que la posible obtención de una pérdida fiscal, no constituye razón propia de la norma ni de sus circunstancias generales; por ende, no puede ser sujeto a análisis.

Esto, en virtud de que la inconstitucionalidad de una disposición de observancia general, como es la regla fiscal impugnada, no depende de la situación particular en que se ubique cada uno de los gobernados; sino de las características propias de la ley y las circunstancias o consecuencias universales que de ella deriven contrastadas a la luz de los principios establecidos en la Carta Magna.

Por tanto, las situaciones particulares en modo alguno evidencian la inconstitucionalidad de la regla fiscal aludida.

Además, precisó que de la lectura del precepto reclamado se puede advertir que todos los destinatarios de la norma se encuentran en la misma posibilidad de amortizar sus pérdidas en un plazo de diez ejercicios, sin que se advierta que el numeral impugnado establezca un trato diferenciado respecto de distintas categorías de contribuyentes.

Ahora, el hecho de que un contribuyente reporte utilidad y otro no, no puede constituir un parámetro que determine si se está dando un trato desigual a los iguales ni idéntico a los desiguales, porque en ambos casos, el plazo de diez años es suficiente para determinar su verdadera capacidad contributiva dado que no es concebible que teniendo solamente pérdidas fiscales siga en operaciones la empresa.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

Finalmente, indicó que en el concepto de violación identificado como tercero las peticionarias sostienen, esencialmente, que no está justificado el destino que el Estado le da a los recursos que recauda con la reforma fiscal de que se trata, en tanto que no habrá un uso eficiente de los mismos, aunado a que sólo está compensando la necesidad de sufragar el gasto público respecto de aquellos que no pueden cumplir con sus obligaciones fiscales como los pensionados o los beneficiarios del seguro de desempleo; además de que el Estado ha dado muestras de fortaleza presupuestaria al condonar a municipios y Estados el adeudo del pago del impuesto sobre la renta y a Estados extranjeros de deudas millonarias.

Consideró, que esos argumentos resultan inoperantes, ya que están encaminados al uso deficiente de los recursos y no propiamente al principio de destino del gasto público que contempla el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

En efecto, la teoría jurisdiccional constitucional destaca que la denominación correcta del principio a que se refiere la fracción del precepto de la Carta Magna indicado, es que todas las contribuciones establecidas en ley están destinadas al gasto público, pues desde el punto de vista constitucional, la ley fundamental delimita el principio al “destino del gasto público”, no a su “uso”; es trascendente puntualizar la diferencia, habida cuenta que si se conviniera con esto último, el órgano constitucional tendría que analizar no solamente si en la ley se establece como destino del gasto público la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o bien, la satisfacción de las atribuciones estatales relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, sino también el uso o aplicación del gasto, alcance que no tiene el artículo constitucional referido.

Desde esta premisa, consideró que el planteamiento de la parte quejosa ningún efecto puede producir para sustentar la inconstitucionalidad de la norma, lo que motivó su inoperancia.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

Además, señaló que aun cuando haya dispendio por parte del Estado no significa que se trate de un gasto excesivo, innecesario y que implique desvío del gasto público, pues aun en esas circunstancias, mientras que los ingresos que se capten con motivo de dicho impuesto se destinen a satisfacer necesidades colectivas y no individuales o personales, se cumple con el mandato constitucional consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

En adición a lo anterior, precisó que no es aplicable lo previsto en el artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos; el numeral 31 del Protocolo de Buenos Aires; el arábigo 21, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y, el dispositivo 17 de la Declaración de los Derechos Humanos, en razón de que no se advierte que el alcance o la protección de los derechos fundamentales de que se duele en el presente sumario constitucional -equidad, proporcionalidad tributaria y, seguridad jurídica-, previstos por los tratados internacionales favorezca en mayor medida al individuo, por lo que se considera suficiente la legislación interna para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los actos reclamados.

24. En el **recurso de revisión** la quejosa aduce:

PRIMERO. Que se viola lo dispuesto en los artículos 74 y 76 de la Ley de Amparo, toda vez que el juzgado de distrito negó el amparo, al considerar que el artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que el plazo de diez ejercicios para amortizar las pérdidas generadas en ejercicios anteriores constituye una temporalidad razonable para apreciar la capacidad contributiva, sin que para tal efecto el juzgado de distrito hubiese apreciado de forma correcta los argumentos expuestos en el escrito inicial de demanda y, por tanto, la sentencia reclamada se encuentra indebidamente fundada y motivada.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

A. Que el juez A quo dictó su sentencia en contravención de los principios de congruencia y exhaustividad, al no resolver conforme a derecho todos sus planteamientos.

B. Que las conclusiones a las que arribó el juez A quo para negar el amparo, por lo que corresponde al argumento de violación al principio de proporcionalidad, derivan de una indebida apreciación de los argumentos expuestos en el escrito inicial de demanda, aunado a que las consideraciones del A quo no se encuentran fundamentadas.

B.1 Que en la foja número 20 de la sentencia recurrida, se resolvió: *“que atendiendo a la evolución histórica del artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se permite la amortización de las pérdidas generadas en un ejercicio dentro del plazo de los diez ejercicios siguientes y, en caso de que no se genere utilidad fiscal, ello no implica que no se deba computar el ejercicio relativo dentro del plazo de diez”*.

Que con ello, el A quo pierde de vista que la constitucionalidad de un precepto legal no deriva de su evolución legislativa, ya que admitir dicha consideración sería tanto como afirmar que todo precepto legal, al provenir de un proceso legislativo, debería considerarse siempre como constitucional por el simple hecho de haber sido establecido por el legislador.

Que el análisis que realiza el A quo respecto de la evolución legislativa del precepto legal reclamado como inconstitucional es incompleto y, por tanto, aprecia de forma errónea la intención que tuvo el legislador al establecer el plazo de los diez años para la amortización de pérdidas fiscales.

Que ello se corrobora porque de la lectura a las exposiciones de motivos que refiere el A quo se puede advertir que no son ciertas las afirmaciones señaladas en la sentencia recurrida.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

Que como se detalló en el primer concepto de violación del escrito inicial de demanda (y respecto del cual no hubo pronunciamiento alguno por parte del juez de distrito), hasta antes del veintiséis de diciembre de 1990, en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, se determinaba de manera genérica -como ocurre al día de hoy-, que *“la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes”* y al respecto, el legislador observó que existían empresas que no obtenían utilidades dentro del plazo de esos años, y que seguían generando pérdidas, por lo que decidió ampliar el plazo de amortización a diez años, pero no de forma genérica sino sumando un plazo de cinco años cuando al término de los primeros no se hubiera agotado la pérdida y además en lugar de haberse generado utilidad, hubiese de nueva cuenta pérdida.

Que se puede advertir que lo que el legislador ha buscado al permitir la disminución de las pérdidas fiscales es que se le reconozca al gobernado su verdadera capacidad contributiva, la que únicamente se puede observar si en un ejercicio fiscal se toma en cuenta si el particular obtuvo utilidad o pérdida fiscal.

Que luego entonces, es evidente que contrario a lo señalado por el juez A quo, la evolución histórica del artículo impugnado ha buscado en todo momento del reconocimiento de la verdadera capacidad contributiva, situación que únicamente se puede observar si en un ejercicio fiscal se toma en cuenta si el particular obtuvo utilidad o pérdida fiscal.

- B.2 Que el A quo precisó que el legislador *“en el ejercicio de la libre configuración de la contribución estableció un periodo de tiempo dentro del cual se efectúa la apreciación de la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, periodo de diez años que se estima razonable”*.

Que lo anterior, solo denota una clara confusión respecto de los argumentos planteados en el escrito inicial de demanda, toda vez que

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

de la lectura que se realice al primer concepto de violación se advierte que no se refiere a la inconstitucionalidad del plazo de diez años para amortizar pérdidas en sí mismo, sino que la inconstitucionalidad planteada deriva del hecho de que dentro de ese plazo de diez años no se toma en consideración si el contribuyente obtuvo o no utilidad fiscal.

Que el reconocimiento de la verdadera capacidad contributiva del particular ocurriría si los diez ejercicios se computaran únicamente cuando la pérdida fiscal se puede disminuir de una utilidad fiscal existente y si no existe utilidad fiscal en algún ejercicio determinado, por consecuencia no debe computarse dicho año dentro del plazo de diez años a los que se refiere el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

B.3 Que en la sentencia recurrida, el A quo señaló que la apreciación de la capacidad contributiva no puede realizarse de manera ilimitada en el tiempo *“puesto que sería necesario esperar a que la existencia jurídica del sujeto pasivo cesara para efecto de analizar hasta este momento, la verdadera capacidad real para contribuir al gasto público”*.

Que la apreciación de la capacidad contributiva de un particular debe ser reconocida en todo momento partiendo del principio constitucional en el que expresamente se señala que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, sin que de forma alguna pueda entenderse que dicha proporcionalidad tributaria puede estar limitada a condiciones que pudieran actualizarse en un periodo de tiempo como erróneamente pretende el A quo.

Que no se pretendió que la amortización de pérdidas fiscales quedara ilimitada en el tiempo, ni que se realizara el juicio de la capacidad contributiva hasta el final de la vida de la empresa -como equivocadamente afirmó el A quo-, sino que únicamente busca que se limite la posibilidad de amortización a diez ejercicios en los que se reporten utilidades en oposición al diez años de calendario, dado que

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

en este último caso se dejarán de reconocer pérdidas que deben valorarse al analizar la efectiva capacidad contributiva, tal como lo manda el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

B.4 Que el A quo señaló que el periodo de diez años es razonable para establecer una vinculación entre las pérdidas generadas en un determinado ejercicio con las utilidades producidas.

Que la cuestión sujeta a constitucionalidad no es determinar si el período de diez años es razonable o no para la amortización de pérdidas, sino más bien si el principio de proporcionalidad tributaria es respetado cuando para el cómputo del plazo de diez años no se toma en consideración si el contribuyente no obtuvo utilidad fiscal, situación que no fue debidamente apreciada por el A quo.

Que el juez A quo no justificó la razonabilidad que aprecia en el plazo de diez años calendario, pues no ofrece más que afirmaciones aisladas en este sentido, siendo el caso que lo que debió haber ponderado en relación con este argumento fueron justamente las consideraciones que planteó sobre la necesidad de reconocer las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores en el plazo de diez ejercicios utilitarios.

Que lo razonable de un plazo puede ser un factor subjetivo, donde lo razonable para alguien puede no serlo para alguien más.

SEGUNDO. Que se viola lo dispuesto por los artículos 74 y 76 de la Ley de Amparo, toda vez que el A quo declaró inoperante el argumento en el que solicitó la inconstitucionalidad del artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta por violación al principio de equidad tributaria, sin que para tal efecto hubiera apreciado de forma correcta los argumentos expuestos en el escrito inicial de demanda y, por tanto la sentencia reclamada no se encuentra debidamente fundada y motivada.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

Que el A quo señaló indebidamente en la sentencia recurrida, que *“la inconstitucionalidad del artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se hace depender de situaciones o circunstancias hipotéticas que no pueden ser objeto de análisis, además de que todos los destinatarios de la norma se encuentran en la misma posibilidad de amortizar sus pérdidas en un plazo de diez ejercicios, sin que se advierta que el numeral impugnado establezca un trato diferenciado respecto de distintas categorías de contribuyentes”*.

Que lo anterior es así, porque el contribuyente que tiene una pérdida fiscal se le permite amortizarla en los diez ejercicios siguientes, con independencia del hecho de que en alguno de esos diez años obtenga utilidad o pérdida fiscal, lo que genera dos situaciones jurídicas: i) los contribuyentes que dentro del plazo de diez años tengan alguno de los ejercicios utilidad fiscal y; ii) los contribuyentes que dentro del plazo de diez años tengan en alguno de los ejercicios pérdida fiscal.

Que se trata de dos supuesto de hecho distintos que no son hipotéticos, como lo refiere el A quo, sino que derivan de lo establecido expresamente en la ley (uno en el que el contribuyente obtuvo utilidad fiscal y otro, en el que el gobernado obtuvo pérdida fiscal); sin embargo, los dos contribuyentes contarán de forma igualitaria de un plazo de diez años para amortizar sus pérdidas fiscales, lo que sin lugar a dudas refleja un trato desigual en la ley.

Que lo que menciona el A quo es que *“todos los destinatarios de la norma se encuentran en la misma posibilidad de amortizar sus pérdidas en un plazo de diez ejercicios”*, sin embargo, esa no es la cuestión sujeta a análisis de constitucionalidad, sino que el plazo de diez años es computado de forma distinta para algunos contribuyentes respecto de otros (los que sí cuentan con utilidad fiscal respecto de los que no la tienen).

Que debe valorarse que no se trata de una circunstancia hipotética, sino sujeta a valoración, que el plazo para amortizar está limitado a

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

diez años calendario, como también lo es que en esos ejercicios las empresas pueden igualmente obtener utilidades o sufrir pérdidas, y que los años de pérdidas no podrán computarse en el plazo de diez años calendario. En tales circunstancias, dicha afectación claramente es resentida de manera diversa entre los grupos de empresas, lo que definitivamente trasciende en términos de la garantía de equidad tributaria.

25. **Sentencia del tribunal colegiado.** Mediante sentencia de seis de julio de dos mil diecisiete, el Decimoctavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió:

En el Considerando Quinto, el tribunal colegiado señaló que el A quo, una vez que tuvo por ciertos los actos reclamados, desestimó las causales de improcedencia hechas valer por las autoridades responsables.

Por otra parte, señaló que el A quo en el considerando sexto analizó y declaró por una parte infundados y, por otra, inoperantes los conceptos de violación tendentes a controvertir la constitucionalidad del artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio fiscal dos mil catorce, negando el amparo a las quejas.

En el Considerando Sexto, el tribunal colegiado analizó el segundo agravio, formulado por el Presidente de la República en la revisión adhesiva, en el que refirió que se actualiza la causal de improcedencia y sobreseimiento prevista en los artículos 73, fracción XVIII y 74, fracción III, en relación con el 4 de la Ley de Amparo, al considerar que la norma que se impugna es de naturaleza futura e incierta.

Al respecto, señaló que le asiste interés jurídico a las quejas, pues de la lectura de la fracción VI del artículo Noveno Transitorio se desprende que las peticionarias de amparo tienen un derecho adquirido, conforme a la ley abrogada para disminuir sus pérdidas fiscales, pero si tienen pérdidas pendientes de disminuir, ello se hará

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

conforme a la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera que es evidente su interés para reclamar el artículo tildado de inconstitucional, pues esa nueva norma los rige para continuar con la deducción de las pérdidas declaradas en el saldo pendiente que subsista.

En tal virtud, señaló que el precepto impugnado afecta a la quejosa y no se trata de un acto futuro de realización incierta, pues el artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta coloca a las quejosas como sujetos del artículo tildado de inconstitucional.

Además, refirió que no es necesario acreditar que en el ejercicio fiscal del dos mil catorce tuvieron pérdidas fiscales, pues como ya quedó demostrado, si tienen pérdidas pendientes de disminuir a la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y deberán aplicar el artículo 57 de ese ordenamiento.

De ahí que, estimó que el hecho de que hayan tenido o no pérdidas fiscales en el ejercicio del dos mil catorce no las priva del interés jurídico para poder reclamar la inconstitucionalidad del dispositivo legal mencionado.

Una vez agotado el análisis de las causales de improcedencia propuestas, precisó que lo procedente era estudiar el agravio formulado por la recurrente adhesiva en donde aduce cuestiones relacionadas con la viabilidad del amparo, pero sobre la base de la deficiencia de los agravios de la revisión principal.

Así, la adherente arguye que las quejosas no impugnan las razones dadas por el juez A quo, sino que únicamente reiteran los conceptos de violación.

Al respecto, determinó que tales manifestaciones son inoperantes porque el solo hecho de existir planteamientos o modo de conceptos de violación impide actualizar la improcedencia del amparo y cosa

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

distinta es la idoneidad de unas alegaciones, pues tal cuestión incide en el fondo del asunto y no en la procedencia del amparo.

En el Considerando Séptimo, el tribunal colegiado reservó jurisdicción a la Suprema Corte de Justicia de la Nación y señaló que se le deben remitir los autos del presente asunto, en virtud de que no se actualizan los supuestos de competencia delegada para este órgano colegiado sobre el planteamiento de inconstitucionalidad del artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del uno de enero del dos mil catorce.

Lo anterior, pues atento a lo dispuesto en los puntos segundo, fracción III, cuarto, fracción I, inciso a) y noveno, fracciones II y III, del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que respecto al artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se ha emitido jurisprudencia ni tres precedentes, por lo que estimó pertinente remitir los autos al Alto Tribunal, para lo que tenga a bien resolver.

Consideró, que no le corresponde resolver del fondo del asunto, toda vez que subsiste el problema de constitucionalidad de un precepto de una ley federal del cual no existe jurisprudencia del Pleno o de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ni tres precedentes emitidos indistintamente por el Pleno o las Salas, en forma ininterrumpida y en el mismo sentido, en los que se resuelva el tema a tratar.

VII. ESTUDIO DE FONDO.

26. Esta Primera Sala estima que el primer agravio de la quejosa deviene de infundado por una parte e inoperante por otra, como se demostrará a continuación.
27. En el inciso A y B, del primer agravio del recurso de revisión, las quejas señalan que se dictó la sentencia recurrida en contravención de los

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

principios de congruencia y exhaustividad; en virtud de que el juez de distrito no apreció de forma correcta los argumentos que formuló en su primer concepto de violación.

28. En el apartado B.1, las quejas aducen que el A quo perdió de vista que la constitucionalidad de un precepto no deriva de su evolución legislativa, porque ello permitiría afirmar que todo dispositivo legal al provenir de un proceso legislativo debe considerarse como constitucional por ser establecido por el legislador.
29. En el apartado B.2, las recurrentes refieren que el reconocimiento de la verdadera capacidad contributiva ocurriría si los diez ejercicios se computaran únicamente cuando la pérdida fiscal se puede disminuir de una utilidad fiscal existente y si no existe utilidad entonces no debe computarse dentro del plazo de diez años a que se alude el precepto impugnado.
30. En el apartado B.3, las quejas aluden que es incorrecto que el A quo señalara que la capacidad contributiva no puede realizarse de manera ilimitada en el tiempo.
31. Asimismo, señalaron que no se pretendió que la amortización de las pérdidas no puede quedar ilimitada en el tiempo ni que se realizara el juicio de la capacidad contributiva hasta el final de la vida jurídica de la empresa, sino que buscan que se limite la posibilidad de amortizar a diez ejercicios en los que reporten utilidades.
32. Por último, en el apartado B.4 las quejas manifestaron que la cuestión sujeta a constitucionalidad no es determinar si el periodo de diez años es razonable o no para la amortización de las pérdidas sino que más bien si el principio de proporcionalidad tributaria es respetado cuando para el cómputo del plazo de diez años no se toma en consideración si los contribuyentes obtuvieron utilidad fiscal.
33. A consideración de esta Primera Sala, como se adelantó son infundados por una parte e inoperantes por otra, los argumentos de las quejas.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

34. En principio, porque el juez de amparo acudió a la evolución legislativa del precepto reclamado en aras de evidenciar cuál había sido la regulación normativa con respecto a la amortización de las pérdidas fiscales; sin embargo, esa no fue la razón fundamental para desestimar los argumentos del primer concepto de violación, sino que el legislador estableció un mecanismo para realizar la amortización de las pérdidas fiscales de la utilidad fiscal en los diez ejercicios siguientes, en aras de apreciar la capacidad contributiva del sujeto obligado en un lapso de tiempo determinado, reconociendo que la generación de utilidades en un ejercicio puede encontrarse precedida de pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores.
35. Además, el juez de amparo estimó razonable dicho lapso de tiempo, señalando que la apreciación de la capacidad contributiva no puede realizarse de manera ilimitada en el tiempo, ya que ello tendría como consecuencia la imposibilidad práctica de recaudar contribuciones, puesto que sería necesario esperar a que desapareciera el contribuyente para apreciar su capacidad contributiva.
36. También estimó que el plazo de diez ejercicios es suficiente para establecer una vinculación entre las pérdidas generadas en un determinado ejercicio con las utilidades producidas diez ejercicios después, reconociendo fluctuaciones en que puede incurrir una empresa cuando se encuentra en un proceso de descapitalización. En apoyo a esta consideración citó la tesis aislada 2a. LV/2007¹⁶.
37. En oposición a lo que arguyen las quejas, el juez de amparo no perdió de vista que la constitucionalidad de un precepto no deriva de su evolución

¹⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, junio de 2007, página: 346, de rubro y texto: "**PÉRDIDAS FISCALES. EL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** El referido numeral, al establecer la posibilidad de amortizar las pérdidas generadas en un ejercicio dentro del plazo de los 10 ejercicios siguientes, hasta por el monto de la utilidad fiscal que se genere en cada uno de ellos, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el plazo indicado constituye una temporalidad razonable para apreciar la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en un determinado ejercicio fiscal, y suficiente para reconocer los periodos irregulares de operación de una empresa, durante los cuales puede sufrir una descapitalización para efecto de generar utilidades futuras, dentro del curso normal de sus operaciones".

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

legislativa, pues como se vio, no fue la razón principal para determinar la validez constitucional del artículo 57, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino únicamente el punto de partida de su análisis.

38. De esa manera, si la evolución legislativa del precepto reclamado no fue la razón principal para declarar su constitucionalidad, entonces resultan inoperantes los argumentos de las quejas relativos a que el estudio que realizó el juez de amparo es incompleto y a que de las exposiciones de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1975 y 1981, no se advierte lo que se resolvió en la sentencia recurrida.
39. Es cierto que el legislador ha buscado en todo momento que al disminuir las pérdidas fiscales se reconozca al gobernado su verdadera capacidad contributiva; sin embargo de ello no se sigue, como lo afirman las quejas, que dicha capacidad únicamente se puede observar cuando se tome en cuenta si el particular obtuvo o no utilidad fiscal.
40. Efectivamente, para arribar a la anterior conclusión cabe señalar cuáles son los elementos esenciales del impuesto sobre la renta. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley relativa los sujetos del impuesto son las personas físicas y las personas jurídicas. El objeto del impuesto conforme al mencionado artículo 1 y al 16 del citado ordenamiento, son los ingresos¹⁷ acumulables¹⁸. La base del impuesto conforme al artículo 9 en el caso de personas morales es el resultado fiscal, siendo la tasa la del 30%. La época de pago es dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que concluya el ejercicio fiscal.
41. De particular relieve para la resolución del caso resulta la regulación normativa relativa a la forma en cómo se determina el resultado fiscal como base del impuesto sobre la renta.

¹⁷ Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 52/96, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IV, octubre de 1996, Página: 101, de rubro: "**RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO**".

¹⁸ Al respecto es aplicable la tesis aislada 1a. CLXXXIX/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, enero de 2007, página 483, de rubro: "**RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO**".

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

42. El artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es del tenor siguiente:

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.

43. Del citado precepto se advierte que la fórmula para determinar el resultado fiscal gira en torno a un elemento fundamental, consistente en la utilidad fiscal, la cual se determina restando a la totalidad de ingresos acumulables las deducciones autorizadas¹⁹ y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Al resultado de dicha sustracción, denominado utilidad fiscal, a su vez se le disminuyen, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios anteriores.

44. Ahora, la mencionada utilidad fiscal puede ser positiva o negativa. Se está en presencia de utilidad fiscal positiva o utilidad fiscal propiamente dicha cuando en un ejercicio fiscal los ingresos acumulables son mayores o

¹⁹ El artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es el que establece los conceptos que resultan deducibles.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

superan en monto a las deducciones autorizadas. Por ejemplo, en un ejercicio fiscal una empresa tiene ingresos acumulables por \$1,000,000.00, y deducciones autorizadas por \$200,000.00, su utilidad fiscal es de \$800,000.00. En cambio se podría denominar utilidad fiscal negativa cuando en un ejercicio fiscal los ingresos acumulables son menores o no superan en monto a las deducciones autorizadas, siendo éstas superiores, por ejemplo, la misma empresa tiene en un ejercicio fiscal ingresos acumulables por \$1,000,000.00, y deducciones autorizadas por \$1,500,000.00, su utilidad fiscal presenta un déficit de \$500,000.00.

45. En ese contexto, precisamente cuando existe ese déficit en la utilidad fiscal, el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo denomina pérdida fiscal y establece la forma en cómo se determina, entre otras cuestiones. Por tratarse del precepto impugnado se procede a insertar su texto, que es del tenor siguiente:

Artículo 57. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

46. Del reproducido precepto se advierte que la pérdida fiscal se incrementará, en su caso, con un específico concepto, consistente en la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en los términos del artículo 123 Constitucional.
47. Asimismo, el párrafo segundo de dicho precepto y que es objeto impugnación constitucional, establece un límite temporal para poder ejercer el derecho a disminuir la pérdida fiscal, consistente en un plazo de diez ejercicios siguientes a la generación de la pérdida y hasta agotarla.
48. El párrafo tercero del invocado numeral dispone que cuando el contribuyente no ejerza su derecho a disminuir la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, encontrándose en la posibilidad de hacerlo, perderá el derecho a realizarlo en ejercicios posteriores y hasta la cantidad por la que pudo hacerlo. Como se verá enseguida esta porción normativa resulta fundamental para la resolución de este asunto.
49. Asimismo, los párrafos cuarto y quinto disponen que el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio se actualizará -para lo cual se establece un factor de actualización-, así como el supuesto relativo a cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida²⁰.

²⁰ En cuanto a la forma en que debía realizarse el cálculo de la actualización en otra legislación del impuesto sobre la renta, es ilustrativa la jurisprudencia 2a./J. 30/2000, Novena Época, Semanario

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

50. El párrafo sexto prevé que el derecho a la disminución de las pérdidas fiscales es personal del contribuyente e intransferible a otra persona, ni como consecuencia de fusión²¹
51. Por último, el párrafo séptimo dispone la forma en cómo se realiza la disminución de pérdidas fiscales en los casos de escisión de sociedades.
52. Pues bien, ahora debe señalarse cuál es la función que desempeña la disminución de pérdidas fiscales para efectos de considerarse para determinar la base del impuesto.
53. La disminución, también llamada “amortización”, de pérdidas fiscales es una figura jurídica sustractiva que permite disminuir la utilidad fiscal, con las pérdidas fiscales sufridas en anualidades anteriores, lo cual, tradicionalmente, se limita a un periodo determinado. La aplicación de dicho concepto en la mecánica del impuesto sobre la renta se justifica en el reconocimiento de la continuidad de la operación de la empresa en el tiempo.
54. Así, si bien puede resultar razonable que el fisco requiera cortes anuales para la determinación de la situación jurídica del causante del impuesto sobre la renta, también se reconoce que dicho corte anual –el ejercicio fiscal– no agota el desarrollo ordinario de la empresa, por lo que se permite

Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, abril de 2000, página 164, de rubro: **“RENTA. FORMA EN QUE DEBE CALCULARSE, EN EJERCICIOS REGULARES, EL FACTOR DE ACTUALIZACIÓN EN RELACIÓN A PÉRDIDAS FISCALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO”**.

²¹ En cuanto a la validez constitucionalidad de la intransferibilidad de ese derecho, son aplicables las jurisprudencias P./J. 48/2003 y P./J. 49/2003, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, agosto de 2003, páginas 44 y 46, de rubros: **“PÉRDIDAS FISCALES. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE EL DERECHO A DISMINUIRLAS ES PERSONAL DEL CONTRIBUYENTE QUE LAS SUFRE Y QUE DICHO DERECHO NO PUEDE TRANSMITIRSE A OTRA PERSONA NI COMO CONSECUENCIA DE LA FUSIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”** y **“PÉRDIDAS FISCALES. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE EL DERECHO A DISMINUIRLAS ES PERSONAL DEL CONTRIBUYENTE QUE LAS SUFRE Y QUE DICHO DERECHO NO PUEDE TRANSMITIRSE A OTRA PERSONA NI COMO CONSECUENCIA DE LA FUSIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”**.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

conjuntar el impacto de las utilidades fiscales presentes con el de las pérdidas fiscales pasadas.

55. En efecto, conforme al artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el concepto aditivo equivalente a las pérdidas fiscales amortizables lo constituyen las utilidades fiscales, y de la resta de aquéllas -adicionadas con la participación de los trabajadores en las utilidades- frente a éstas se obtiene lo que la legislación nacional denomina “resultado fiscal”.
56. Finalmente, en lo referente al impacto que tiene la disminución de pérdidas fiscales en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, se observa que únicamente reducen la base del impuesto conforme a su valor nominal, disminuyendo la deuda tributaria solo en razón de la tasa del gravamen, de manera análoga a lo que acontece con las deducciones, pues en ambos supuestos el impacto de la figura sustractiva tiene lugar antes de la aplicación de la tasa del impuesto. Estas consideraciones encuentran sustento en la tesis aislada 1a. LXX/2009²².
57. Sentado lo anterior, como se mencionó, las pérdidas fiscales tienen una naturaleza sustractiva o minorativa de los ingresos acumulables para determinar la utilidad fiscal. De manera que, con independencia del tratamiento que el legislador le haya dado a las pérdidas fiscales en las distintas legislaciones del impuesto sobre la renta, esto es, ya sea que las haya considerado deducciones²³ o como un concepto a disminuir de la utilidad fiscal²⁴, lo cierto es que el reconocimiento de las pérdidas fiscales encuentra cobertura en el derecho fundamental a la capacidad contributiva.
58. Precisamente atendiendo a esa naturaleza sustractiva o minorativa es posible aplicar a las pérdidas fiscales los distintos estándares que respecto a las deducciones permiten clasificarlas en estructurales o no estructurales,

²² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, mayo de 2009, página 93, de rubro: **“RENTA. FUNCIÓN DE LA DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES AMORTIZABLES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO”**.

²³ Por ejemplo en la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1965, el artículo 20 fracción IV, era enfático en darle el carácter de deducción a las pérdidas fiscales, tal y como se advierte de su texto. **“Artículo 20.** De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones: [...] **IV.** La amortización de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores”.

²⁴ Como se hace actualmente en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

tal y como se ha establecido por esta Suprema Corte en las jurisprudencias 1a./J. 103/2009²⁵ y 1a./J. 15/2011²⁶.

59. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones:

a) Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

b) Por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o

²⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, diciembre de 2009, página 108, de rubro: **“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”**.

²⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIII, febrero de 2011, página 170, de rubro: **“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

60. Con base en los anteriores criterios, las deducciones en materia del impuesto sobre la renta se clasifican en deducciones estructurales y no estructurales.
61. Las deducciones estructurales tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.
62. Ahora, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales.

63. Las deducciones no estructurales o “beneficios”, son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.
64. En ese contexto, es válido concluir que las pérdidas fiscales se integran por erogaciones necesarias –compra de insumos, renta de un local, entre otros, por poner un par de ejemplos– para la generación de los ingresos acumulables objeto del impuesto sobre la renta, por lo que son un concepto estructural para determinar la utilidad fiscal y, en su caso, el resultado fiscal en materia de dicho impuesto, que permiten subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.
65. Lo antes expuesto se robustece cuando el artículo 57, párrafos segundo y tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, por una parte, la posibilidad que tiene el contribuyente como derecho, de disminuir las pérdidas fiscales de un ejercicio de la utilidad fiscal dentro del lapso de diez ejercicios siguientes hasta agotar el monto de las pérdidas y, por otra, que

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

en caso de no hacer uso de ese derecho a disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pudiendo hacerlo, precluirá tal derecho en los ejercicios posteriores y hasta la cantidad en la que pudo hacerlo.

66. Cabe señalar que el anterior beneficio (derecho a disminuir las pérdidas fiscales en un determinado plazo) no es una concesión graciosa del legislador, sino el otorgamiento de un derecho legal para hacer efectivo el derecho fundamental a la proporcionalidad tributaria que reconoció el mismo legislador al advertir que las pérdidas fiscales son un concepto estructural en materia del impuesto sobre la renta. De modo que no podría argumentarse que por ser normas de beneficio son inmunes al control en sede constitucional. Al respecto es aplicable la tesis aislada 2a. LIII/2016²⁷.
67. Asimismo, el hecho de que en el caso se trate de una persona moral no resta mérito alguno para considerar que en el caso de conceptos estructurales en materia del impuesto sobre la renta, como las pérdidas fiscales, ese solo hecho –ser una persona jurídica– justifique medidas legislativas que prohíban absoluta e irrestrictamente el derecho a disminuir las pérdidas fiscales, dado que la forma jurídica de una persona no es impedimento para ello. Cobra aplicación al caso la tesis aislada 2a. LV/2014 (10a.)²⁸.
68. Ahora, debe destacarse que la circunstancia de que las pérdidas fiscales sean un concepto estructural en el impuesto sobre la renta, no implica que el legislador se encuentre impedido para establecer requisitos, modalidades o limitantes al derecho a disminuirlas de la utilidad fiscal, por el contrario, el poder normativo correspondiente dimana del artículo 73, fracción VII, de la Constitución, lo que trae como consecuencia que al diseñar el sistema tributario cuente con un amplio –más no ilimitado– margen de configuración

²⁷ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 33, agosto de 2016, tomo II, página 1300, de rubro: **“DEDUCCIONES. EL HECHO DE QUE A TRAVÉS DE ÉSTAS SE ESTABLEZCAN BENEFICIOS, NO IMPLICA QUE SEAN INMUNES AL CONTROL CONSTITUCIONAL”**.

²⁸ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 7, junio de 2014, tomo I, página 820, de rubro: **“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA ADOPCIÓN DE UNA FORMA CORPORATIVA DE UNA PERSONA MORAL NO JUSTIFICA MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE PROHÍBAN ABSOLUTA E IRRESTRINGIDAMENTE GOZAR DE AQUÉLLAS”**.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

legislativa, respetando en todo momento los derechos fundamentales contenidos, entre otros preceptos, en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. En tal sentido son aplicables la jurisprudencia 1a./J. 159/2007²⁹ y la tesis aislada 2a. LXXX/2008³⁰.

69. Así, la cuestión a dilucidar es, como lo arguye la recurrente, a partir de qué momento debe computarse la limitante temporal de diez ejercicios fiscales para disminuir las pérdidas fiscales, o sea, si únicamente a partir de que existe utilidad fiscal o a partir de que se genera la pérdida fiscal.
70. El momento a partir del cual debe computarse el plazo de diez ejercicios fiscales para poder disminuir las pérdidas fiscales debe computarse a partir del ejercicio siguiente al en que se genere la pérdida fiscal sin que rebase el plazo de diez ejercicios fiscales siguientes a ello.
71. Para arribar a la anterior conclusión en principio debe destacarse que el solo hecho de que exista el plazo de diez ejercicios fiscales posteriores para disminuir las pérdidas fiscales de la utilidad fiscal, implica el reconocimiento por parte del legislador que dada la naturaleza del hecho imponible del impuesto sobre la renta -obtención de utilidad fiscal- previsto en la ley, existen una serie de vicisitudes fácticas y económicas que conllevan a que en la mayoría de los casos al desarrollar cualquiera de tales actividades que deberían generar ingresos acumulables, éstos no se generen, por lo que debe reconocerse que existe un periodo que podría denominarse preoperativo de un empresa en el cual –por regla general– no se obtiene utilidad fiscal, sino por el contrario, pérdidas fiscales.
72. El reconocimiento de un plazo preoperativo, incluso ha sido el motivo para establecer la exención de un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, como lo fue el impuesto al activo, sin que dicha exención resultara

²⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, diciembre de 2007, página 111, de rubro: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”**.

³⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, junio de 2008, página 447, de rubro: **“JUSTICIA TRIBUTARIA. NATURALEZA CONSTITUCIONAL DE SUS PRINCIPIOS”**.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

violatoria del derecho de equidad tributaria, tal y como lo reconoció esta Suprema Corte en la jurisprudencia P./J. 3/91³¹.

73. Consciente de tal situación -periodo preoperativo-, el legislador previó que esas mermas fiscales se pudieran disminuir de la utilidad fiscal pero esta disminución debe llevarse en el plazo de diez ejercicios posteriores a su generación.
74. La razón de esa limitante temporal radica en que el derecho fundamental a la proporcionalidad tributaria, como cualquier otro derecho fundamental, no es absoluto, sino que es dable establecerle restricciones de conformidad con el artículo 1 de la Constitución. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 2/2012³².
75. Máxime que la intensidad del escrutinio constitucional para analizar tales restricciones es laxa o débil, por lo que el análisis de proporcionalidad correspondiente requiere de un mínimo y no de un máximo, tal y como se ha sostenido en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006³³ y en la tesis aislada 1a. LIII/2012 (10a.)³⁴.
76. Ahora, el otorgamiento del derecho –entendido no como beneficio fiscal sino como derecho legal no fundamental pero no por ello desvinculado de éste– a disminuir las pérdidas fiscales de la utilidad en el plazo de diez ejercicios hasta agotarlas y, en caso de no ejercer tal derecho estando en

³¹ Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, tomo VII, enero de 1991, página 7, de rubro: **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTÍCULO 6o., FRACCIONES III Y IV, DE LA LEY, QUE ESTABLECE LA EXENCIÓN DE CONTRIBUYENTES MENORES, DE AQUELLOS QUE ESTÁN SUJETOS A BASES ESPECIALES DE TRIBUTACIÓN, DE LOS QUE SE HALLAN EN PERIODO PREOPERATIVO, EN EL DE OPERACION INICIAL O EN EL DE LIQUIDACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”**.

³² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, página 533, de rubro: **“RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE TOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS”**.

³³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, de rubro: **“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”**.

³⁴ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VII, abril de 2012, tomo 1, página 882, de rubro: **“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”**.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

posibilidades, lo perderá el contribuyente, resulta ser idóneo para poder apreciar la capacidad contributiva que se somete a imposición.

77. Ello es así, porque atendiendo al principio ontológico de la prueba, consistente en que lo ordinario se presume y lo extraordinario se prueba, se presume que cualquier empresa al empezar a operar comercialmente lo hace partiendo de que en algún momento generara utilidad fiscal, de manera que ésta es la regla general, y solo por excepción al actualizarse situaciones contingentes la empresa operará con pérdidas fiscales. En tal sentido es aplicable la tesis aislada 1a. CCCXCVI/2014 (10a.)³⁵.
78. De esa forma, entonces, el plazo de diez ejercicios para poder aplicarse el derecho a disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de la utilidad fiscal, hasta agotar el monto de aquellas, debe computarse a partir del ejercicio siguiente al en que se genere la pérdida fiscal pero sin que rebase el plazo de diez ejercicios fiscales.
79. En ese orden de ideas, no es posible coincidir con los argumentos de las quejas recurrentes, dado que ello implicaría ampliar indebidamente el plazo que estableció el legislador para apreciar la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, pues en lugar de subjetivizar el gravamen, se daría pauta a conductas probablemente elusivas, cuando no defraudadoras por parte de los contribuyentes, siendo que éstos tienen la obligación fundamental de contribuir al gasto público.
80. En búsqueda de hacer más entendible y gráfico el anterior argumento se inserta el siguiente cuadro que pone de relieve la indebida ampliación del plazo para disminuir las pérdidas fiscales de la utilidad fiscal, de seguir la propuesta argumentativa de las quejas recurrentes.

| Plazo para disminuir las pérdidas (Artículo 57, segundo párrafo Ley del Impuesto Sobre la Renta) | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|---------|---------|----------|---------|---------|----------|---------|---------|----------|----------|---------|----------|
| Ejercicio fiscal | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| Resultado del ejercicio fiscal | Pérdida | Pérdida | Pérdida | Utilidad | Pérdida | Pérdida | Utilidad | Pérdida | Pérdida | Utilidad | Utilidad | Pérdida | Utilidad |
| | | | | 1 | | | 2 | | | 3 | | 4 | |
| | Plazo según argumento de la recurrente → | | | | | | | | | | | | |

³⁵ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 12, noviembre de 2014, tomo I, página 706, de rubro: “**CARGA DE LA PRUEBA. SU DISTRIBUCIÓN A PARTIR DE LOS PRINCIPIOS LÓGICO Y ONTOLÓGICO**”.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

81. Por lo expuesto, contrario a lo que arguyen las quejas recurrentes, la verdadera capacidad contributiva no se aprecia solamente si los diez ejercicios fiscales para amortizar las pérdidas fiscales se computan cuando exista utilidad fiscal.
82. Adicionalmente, es acertada la consideración del juez de amparo, relativa a que la capacidad contributiva no puede realizarse de manera ilimitada en el tiempo, porque como se vio, el derecho a la proporcionalidad tributaria no es absoluto, estando facultado el legislador para establecer modalidades, requisitos o restricciones a su ejercicio, tal como resulta la limitante temporal para disminuir las pérdidas fiscales en el plazo de diez ejercicios siguientes a que se generaron, pues únicamente de esta forma se reconoce la verdadera capacidad contributiva, dado que sería ilógico que el cómputo para deducir las pérdidas fiscales fuera a partir de la existencia de utilidad fiscal, ya que ello implicaría la manipulación de la base gravable del impuesto sobre la renta y la posible inexistencia del tributo, con palmario desconocimiento de la obligación fundamental de contribuir al gasto público.
83. Así, las razones antes manifestadas permiten concluir que resulta razonable el plazo de diez ejercicios fiscales para disminuir las pérdidas fiscales de la utilidad fiscal computados a partir del ejercicio siguiente a que se generaron tales pérdidas.
84. En conclusión, el artículo 57, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal dos mil catorce, no transgrede el derecho a la proporcionalidad tributaria, en su vertiente de capacidad contributiva, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.
85. En el agravio segundo, las quejas recurrentes señalaron que la sentencia recurrida es ilegal, ya que el juez A quo declaró inoperante el segundo concepto de violación, por el cual se hizo valer la transgresión al principio de equidad tributaria, sin que hubiera apreciado de forma correcta los argumentos expuestos en el mismo.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

86. En efecto, el artículo 57, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, establece que al contribuyente que tiene una pérdida fiscal se le permita amortizarla en los diez ejercicios siguientes, con independencia de que en alguno de esos ejercicios tenga utilidad o pérdida, lo que da lugar a dos situaciones: la primera en atención a los contribuyentes que dentro del plazo de diez años tengan en alguno de ellos utilidad fiscal y la segunda en atención a los contribuyentes que dentro del plazo de diez años tengan en alguno de ellos pérdida fiscal.
87. De esa forma, se trata de dos supuestos de hecho distintos que no son hipotéticos como lo refiere el juez de amparo, sino que derivan de lo establecido expresamente en la ley. Sin embargo ambos contribuyentes contarán de forma igualitaria con un plazo de diez años para amortizar sus pérdidas fiscales.
88. Si bien es cierto que, como lo resolvió el juez de amparo, todos los destinatarios de la norma se encuentran en la misma posibilidad de amortizar las pérdidas fiscales, esa no fue la cuestión sujeta a análisis constitucional, sino si ese plazo de diez años es computado de forma distinta para algunos contribuyentes respecto de otros (los que sí cuentan con utilidad fiscal respecto de los que no la tienen).
89. Incluso, debe valorarse que esa situación no es hipotética. Es una circunstancia no sujeta a valoración que el plazo para amortizar las pérdidas está limitado a diez años de calendario, como también lo es que en esos ejercicios las empresas pueden igualmente obtener utilidades o sufrir pérdidas, y que en los años de pérdidas no podrán computarse en el plazo de diez años de calendario. En tales circunstancias, dicha afectación claramente es resentida de manera diversa en dos grupos de empresas, lo que definitivamente trasciende en términos del principio de equidad tributaria.
90. Sin embargo, a consideración de esta Primera Sala los agravios sintetizados resultan inoperantes e infundados.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

91. La causa de pedir del segundo concepto de violación que formuló la quejosa recurrente residió, en síntesis, en que se genera un trato desigual a dos contribuyentes para disminuir las pérdidas fiscales de la utilidad fiscal en el plazo de diez ejercicios fiscales siguientes, si dicho plazo se computa a partir de que se generan pérdidas fiscales o a partir de que se genera utilidad fiscal.
92. A esa causa de pedir, como se vio al sintetizar la sentencia recurrida, el juez de amparo respondió, en esencia, con dos argumentos. El primero relativo a que era inoperante el concepto de violación segundo por versar sobre situaciones o circunstancias hipotéticas, dado que la posible obtención de una pérdida fiscal no es la razón del precepto reclamado ni de sus condiciones generales. El segundo referente a que no se viola el principio de equidad tributaria, dado que todos los destinatarios de la norma se encuentran en la misma posibilidad de amortizar sus pérdidas, por lo que no se genera trato diferenciado alguno.
93. De esa forma, si bien es cierto que asiste razón a la recurrente en cuanto que el concepto de violación segundo no lo hizo valer a partir de situaciones o circunstancias hipotéticas, no menos cierto resulta también que subsiste la segunda razón que manifestó el juez de amparo para desestimar el referido concepto de violación, en virtud de que no se transgrede el derecho a la equidad tributaria al otorgar a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta la posibilidad de disminuir las pérdidas fiscales de la utilidad en el plazo de diez ejercicios fiscales hasta agotar su monto.
94. Efectivamente, la inoperancia del concepto de violación por tratarse de situaciones o circunstancias hipotéticas, resulta ser una consideración accesoria o secundaria que no sustenta el fallo, por lo que aun cuando resulta incorrecta, ello no tiene como consecuencia revocar la sentencia recurrida, máxime que en el caso esa consideración es incompatible con la razón principal que manifestó el juez de amparo para desestimar el referido concepto de violación, consistente en que el precepto reclamado no transgrede el principio de equidad tributaria.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

95. Así, si la recurrente impugna esa consideración secundaria, discordante y contradictoria con la razón principal de decisión, es inconcuso que ese argumento se torna inoperante, porque aunque le asista la razón, ello no tendría la fuerza suficiente para que se revocara el fallo combatido, dado que seguiría rigiendo la consideración principal. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 19/2009³⁶.
96. Ahora, si la recurrente impugna la consideración principal de la sentencia recurrida a partir de que se viola el citado derecho de equidad tributaria atendiendo a cómo debe computar el plazo de diez ejercicios para disminuir las pérdidas fiscales, como se vio, no le asiste razón en la medida en que dicho plazo se computa a partir del ejercicio siguiente en que se generaron las pérdidas fiscales.
97. Por ende, no se genera trato diferenciado alguno entre dos contribuyentes atendiendo a si cuentan con pérdidas fiscales o utilidad fiscal al momento de iniciar el cómputo del plazo de diez ejercicios siguientes para disminuirlas, pues todos los contribuyentes personas jurídicas del impuesto sobre la renta se encuentran en la misma situación respecto a la posibilidad de hacer valer el derecho a disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a partir de que se generaron en el plazo de diez ejercicios siguientes.
98. En virtud de lo anterior, esta Primera Sala estima que el artículo 57, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, no transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.
99. Finalmente, la recurrente principal no formuló agravio alguno contra las consideraciones de la sentencia recurrida por las cuales se calificó de infundado el concepto de violación tercero que hicieron valer las quejas recurrentes, por lo que, en consecuencia, tales consideraciones deben

³⁶ Novena Época, jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, marzo de 2009, página 5, de rubro: **“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE COMBATEN ARGUMENTOS ACCESORIOS EXPRESADOS EN LA SENTENCIA RECURRIDA, MÁXIME CUANDO ÉSTOS SEAN INCOMPATIBLES CON LAS RAZONES QUE SUSTENTAN EL SENTIDO TORAL DEL FALLO”**.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

permanecer incólumes. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 62/2006³⁷.

100. En el mismo sentido resolvió la Segunda Sala el amparo en revisión 882/2015, en sesión de veintiocho de junio de dos mil diecisiete, por unanimidad de cinco votos.

VIII. REVISIÓN ADHESIVA

101. En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado e inoperante de los argumentos esgrimidos por las quejas, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República, respecto al tema de constitucionalidad de la norma, ha quedado sin materia.

102. Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente.

103. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006³⁸ de esta Primera Sala de rubro: ***“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”***.

IX. DECISIÓN.

³⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, septiembre de 2006, página 185, de rubro: ***“REVISIÓN EN AMPARO. LAS CONSIDERACIONES NO IMPUGNADAS DE LA SENTENCIA DEBEN DECLARARSE FIRMES”***.

³⁸ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquella para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”.

AMPARO EN REVISIÓN 823/2017

104. Al haberse agotado el análisis de los aspectos de constitucionalidad, de conformidad con todo lo razonado, lo procedente es confirmar la sentencia recurrida en la materia competencia de esta Suprema Corte y; negar el amparo a las quejas, solicitado en contra del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación, por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular el artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo expuesto y fundado se,

RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión 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 **Telefónica Móviles México, Sociedad Anónima de Capital Variable** y **Pegaso PCS, Sociedad Anónima de Capital Variable**, en contra del artículo 57, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TERCERO. Se declara sin materia el recurso de revisión adhesiva.

Notifíquese; con testimonio de esta ejecutoria, devuélvase los autos relativos al lugar de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.