

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

QUEJOSOS: *****

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:

SENTENCIA

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 504/2018, promovido en ***** , en el juicio de amparo indirecto ***** (Cuaderno Auxiliar *****).

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en determinar, en caso de que se cumplan los requisitos de procedencia correspondientes, si el artículo 62, fracciones IX y X, y noveno transitorio, fracciones XVI y XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, violan los principios de equidad tributaria, proporcionalidad y desarrollo integral, así como los principios de abstracción y generalidad.

I. ANTECEDENTES DEL CASO

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 de Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, en particular los artículos 62, fracciones IX y X, y noveno transitorio, fracciones XVI y XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

2. **Juicio de amparo indirecto.** Inconformes con lo anterior, ***** y *****, por escrito presentado el trece de febrero de dos mil catorce,¹ ante la *****, solicitaron el amparo y protección de la justicia federal.
3. Los quejosos señalaron como garantías violadas en su perjuicio, las previstas en los artículos 1º, 13, 14, 31, fracción IV y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
4. Asimismo, como autoridades responsables y actos reclamados señalaron los siguientes:
 - a) Del Congreso de la Unión, la discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, en particular lo establecido en los artículos 62, fracciones IX y X, y noveno transitorio, fracciones XVI y XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos la promulgación y expedición del citado Decreto.
5. Por razón de turno, correspondió conocer al *****, cuyo titular mediante proveído de diecisiete de febrero de dos mil catorce, admitió la demanda de amparo, registrándola bajo el número *****.² En ese mismo proveído, se solicitaron los informes justificados a las autoridades responsables.

¹ Cuaderno de amparo indirecto *****, foja 2.

² Ibídem, fojas 101 a 106.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

6. Al respecto, la 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 que la sola discusión, votación y aprobación del citado Decreto, específicamente los artículos 62, fracciones IX y X y Noveno Transitorio, fracciones XVI y VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no causan afectación alguna a los intereses jurídicos de la quejosa pues la culminación del proceso legislativo no deriva en un perjuicio a la esfera de derechos del amparista.
7. Asimismo, el Presidente de la República, al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causales de improcedencia, las previstas en el artículo 61, fracciones XII y XXIII, al considerar que los artículos impugnados no le causan perjuicio porque se requiere de un acto posterior de aplicación para que incidan en su esfera jurídica.
8. Por su parte la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, no planteó causales de improcedencia.
9. Con fundamento en la Circular 3/CCNO/2014 de veinticuatro de abril de dos mil catorce, signada por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, así como el punto de Acuerdo C.CAR.38/2014-V, del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, se ordenó remitir el asunto al *****.
10. Mediante proveído de once de enero de dos mil diecisiete³, el *****, tuvo por recibido el juicio de amparo y lo registró con el número *****.
11. Seguidos los trámites de ley, el veintinueve de mayo de dos mil diecisiete, el juzgado de distrito auxiliar analizó las causales de improcedencia formuladas

³ Ibidem, foja 1050.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

en los informes justificados de las autoridades responsables y dictó sentencia⁴ en la que negó el amparo a las quejas.

12. **Recurso de revisión.** Inconformes con esta resolución, las quejas interpusieron recurso de revisión, ante la Oficialía de Correspondencia Común de los *****.
13. Correspondió conocer de dicho recurso al Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo presidente mediante acuerdo de presidencia de siete de agosto de dos mil diecisiete, lo admitió a trámite y registró bajo el número *****⁵.
14. Posteriormente, el Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva,⁶ el cual fue admitido a trámite mediante acuerdo de diecisiete de agosto de dos mil diecisiete.
15. El tribunal colegiado mediante sentencia de diecisiete de mayo de dos mil dieciocho,⁷ señaló que no existe causa de improcedencia pendiente de estudio y, determinó reservar jurisdicción a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver el problema de constitucionalidad planteado en contra de los artículos 62, fracciones IX y X y Noveno Transitorio, fracciones XVI y XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, por lo que ordenó remitir los autos del juicio de amparo y el recurso al Máximo Tribunal.
16. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de veintidós de junio de dos mil dieciocho,⁸ lo registró con el número ***** , ordenó notificar a las autoridades responsables y ordenó turnarlo al Ministro Alberto Pérez Dayán.

⁴ Ibídem, foja 1052 a 1081.

⁵ Toca ***** , foja 17.

⁶ Ibídem, fojas 26 a 51.

⁷ Ibídem, fojas 60 a 94.

⁸ Cuaderno del Amparo en Revisión 504/2018, fojas 79 a 83.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

17. Por auto de veintisiete de agosto de dos mil dieciocho, la Segunda Sala se abocó al conocimiento del presente asunto, ordenando enviar los autos a la Ponencia del Ministro Alberto Pérez Dayán, quien mediante dictamen de seis de septiembre de ese mismo año, estimó que como en el caso se impugnan, entre otros preceptos, las fracciones XVI y XVII del artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el asunto se debía remitir a la Comisión 77 de Secretarios de Estudio y Cuenta, a cargo del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.
18. Derivado de lo anterior, mediante acuerdo de once de septiembre de dos mil dieciocho, el Presidente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que por conducto de la Subsecretaría General de Acuerdos, el presente asunto debería enviarse al Tribunal Pleno, para su remisión a la Comisión referida en el párrafo que antecede.
19. Mediante acuerdo de dieciocho de septiembre de dos mil dieciocho, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en atención a que en sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno creó la Comisión 77 de Secretarios de Estudio y Cuenta, a cargo del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, a la cual se asignó la elaboración de los proyectos de resolución de los amparos en revisión en los cuales subsistiera el problema de constitucionalidad, entre otros, del artículo Noveno Transitorio, fracciones XVI y XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación, se determinó que el presente asunto se remitiera a dicha comisión y se reservara el turno respectivo, sin que ello implicara la suspensión del procedimiento, hasta en tanto este Máximo Tribunal emitiera criterio acerca de la problemática central planteada.
20. Mediante dictamen de cinco de julio de dos mil diecinueve el Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena solicitó al Ministro Presidente de este Alto Tribunal que el presente asunto se turnara a su Ponencia y se enviara a esta Primera Sala para su resolución, en atención a que en sesión privada de trece de junio de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno determinó que los asuntos a cargo de diversas

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

comisiones, como la Comisión 77, se resuelvan por la Sala de la adscripción del Ministro encargado de cada una de ellas.

21. El dos de agosto de dos mil diecinueve⁹, el Ministro Presidente de este Alto Tribunal determinó que el presente asunto se enviara a esta Primera Sala para su resolución.
22. Por auto de veintidós de agosto de dos mil diecinueve¹⁰, esta Primera Sala se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.

III. COMPETENCIA

23. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y conforme a lo previsto en el punto Tercero, en relación con la fracción III del punto Segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se cuestionó la constitucionalidad de los artículos 62, fracciones IX y X y Noveno Transitorio, fracciones XVI y XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente el primero de enero de dos mil catorce.
24. 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

⁹ *Ibidem*, foja 205.

¹⁰ *Ibidem*, foja 206.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas.

V. OPORTUNIDAD

25. Es innecesario analizar la oportunidad con la que se interpusieron el recurso de revisión principal y su adhesión, habida cuenta que el Tribunal Colegiado examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos¹¹.

V. LEGITIMACIÓN

26. El Tribunal Colegiado estimó que los recursos de revisión principal y adhesiva interpuestos por las quejas y por el Presidente de la República, respectivamente, se hicieron valer por personas legitimadas para ello, de ahí que resulta innecesario analizar este tema¹².

VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

27. A fin de resolver el presente recurso de revisión y su adhesiva, se estima pertinente resumir los conceptos de violación que hicieron valer las quejas en su demanda de amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los agravios formulados en el recurso principal y su adhesión, así como lo resuelto por el Tribunal Colegiado:
28. **Conceptos de violación.** En la demanda de amparo, las quejas expresaron los argumentos que a continuación se sintetizan:

Primero. Los artículos 62, fracciones IX y X y Noveno Transitorio, fracciones XVI y XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan las garantías individuales de igualdad, audiencia, así como el principio de equidad tributaria, porque:

- a) Las quejas exponen las premisas de la garantía de igualdad ante la ley y el principio de equidad tributaria, previstos en los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

¹¹ Toca ***** , foja 66 anverso y reverso.

¹² Ibídem, fojas 66 reverso y 67.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

- b) Después aducen que las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorgan un trato diferenciado injustificado entre personas morales que cumplen con los requisitos previstos en los artículos 60 y 61 de la ley en cita para tener el carácter de integradora o integradas —ser residentes en México integrantes de un grupo; propietarias de más del ochenta por ciento de las acciones con derecho a voto de otras sociedades y aquellas en las que más del referido porcentaje de tenencia accionaria sean propiedad directa o indirecta de una sociedad que encabeza el grupo— y aquellas que cuentan con dichas características y cuentan con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir y/o que prestan el servicio de transporte público aéreo, ya que únicamente a éstas les impide tributar en el régimen de integración fiscal.
- c) Las razones que se expresaron en el proceso legislativo para excluir del régimen de integración fiscal a las personas morales que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, no son objetivas, válidas, ni lógicas para justificar el trato diferenciado que se impugna. Ello es así, porque las pérdidas fiscales son el resultado natural de las operaciones de la empresa cuando las deducciones que efectuó exceden los ingresos acumulables que obtuvo en el ejercicio que tiene derecho a disminuir durante los diez ejercicios posteriores, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que no pueden considerarse como prácticas de abuso, ni una forma ilegítima para diferir el pago del impuesto. Desconocer esta cuestión implicaría presumir la mala fe de los contribuyentes, cuando conforme al artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente se presume lo contrario.

iii) Los fines extrafiscales señalados en la exposición de motivos del proceso legislativo, en el sentido de que no se permite que formen parte del régimen de integración empresas que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para impedir a los grupos incorporar sociedades perdedoras y con ello diferir el impuesto, no son válidos ni objetivos para justificar la constitucionalidad de las normas reclamadas.

Ello porque en el régimen de integración fiscal los impuestos a cargo y el diferido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se obtienen a partir de la suma de resultados fiscales de la integradora y sus integradas, y, para llegar a estos resultados necesariamente se disminuyeron las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores del grupo.

En este sentido, al impedir tributar en el régimen de integración a empresas que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores viola el principio de proporcionalidad impositiva, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque el grupo no pagará el impuesto conforme a su verdadera capacidad contributiva.

El combate a las prácticas de planeación fiscal que conducen a la evasión y elusión fiscales no son finalidades válidas para justificar el trato diferenciado que establece el artículo 62, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que impide a las empresas que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores tributar en el régimen de integración fiscal, porque corresponde a la autoridad fiscal demostrar que los contribuyentes incurren en dichas prácticas, de no realizarlo se violarían los derechos de los sujetos pasivos del tributo y su garantía de audiencia previa. Ello, porque la norma reclamada no concede a los

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

governados la posibilidad de demostrar previo a impedirles que tributen en el régimen de integración fiscal, que no en todos los casos las operaciones, incorporación o desincorporación de sociedades en un grupo empresarial son llevadas a cabo con el ánimo de generar una pérdida fiscal para erosionar la base del impuesto, o que estos actos no tienen un fin elusivo, sino que derivan de la mecánica de determinación del gravamen correspondiente, y son consecuencia normal de sus actividades.

En la exposición de motivos que culminó con la creación del régimen de integración fiscal se dijo que dicho régimen cuenta con una fácil fiscalización por parte de la autoridad, de ahí que resulte inconstitucional y contradictorio que se excluya del mismo a contribuyentes que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, bajo la premisa de que el abuso de estos conceptos, múltiples cambios al interior del grupo y diversas operaciones llevadas a cabo por los grupos de empresas se ha vuelto difícil de controlar y fiscalizar.

- d) El artículo 62, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de igualdad y el principio de equidad tributaria porque impide a los contribuyentes que forman parte de un grupo empresarial tributar en el régimen de integración fiscal por el hecho de tener pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, mientras que la fracción XVI del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias del ordenamiento en cita, sí permite que otros contribuyentes que también tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores tributen en el régimen de consolidación fiscal por el tiempo que les falte para concluir el periodo obligatorio de cinco ejercicios, lo que evidencia el trato diferenciado que se otorga a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.
- e) La fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada impide a las quejas a considerar dentro del régimen de integración fiscal a sociedades que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, mientras que a otros grupos de empresas en los que eventualmente no existen empresas con pérdidas sí les permite tributar en el régimen de integración, lo que denota un trato diferenciado injustificado con base en dichos conceptos, soslayando que ambas categorías de contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias por cumplir con los requisitos previstos en los artículos 60 y 61 del ordenamiento en cita.
- f) En la exposición de motivos del Ejecutivo Federal respecto de la fracción X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que impide a las personas que prestan el servicio de transporte público aéreo tributar en el régimen de integración fiscal, se señaló que se excluyeron para evitar que incluyeran a empresas perdedoras a efecto de disminuir artificialmente el resultado fiscal integrado y para impedir que el régimen sea utilizado por sectores que gozan de algún beneficio para efectos del impuesto respectivo, como las sociedades que componen el sistema financiero, las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las personas morales con fines no lucrativos, las

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

maquiladoras y las personas morales que prestan el servicio de transporte público aéreo.

i) El artículo 62, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de igualdad y no discriminación, así como el principio de equidad impositiva, porque a las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo les prohíbe tributar en el régimen de integración fiscal, sin que exista justificación objetiva y válida. Ello es así, porque del proceso legislativo que culminó con dicho precepto, particularmente del documento elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, titulado “Getting it right, una agenda estratégica para las reformas en México”, en el cual se mencionó que: *“Una práctica esencialmente abusiva, ya común en México, es que las grandes empresas establecen líneas aéreas privadas, que sólo cobran tarifas de primera clase para vuelos en jets privados y generan fuertes pérdidas que después la empresa consolidada puede deducir. (...)”* se advierte que dicha medida estaba dirigida a las aerolíneas que prestan servicio de transporte privado de pasajeros —de las que se mencionó que cobran elevadas tarifas para vuelos en jets privados y generan grandes pérdidas—, no así para las empresas que prestan dicho servicio de transporte público como las quejas.

ii) Las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo no pertenecen a algún sector que goce de algún beneficio para efectos del impuesto sobre la renta, como podría ser el caso de empresas que tienen autorización para operar como maquiladoras, las que prestan el servicio de transporte terrestre o las integrantes del sector agropecuario. Por consiguiente, las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo, al no tener un régimen especial para efectos del impuesto sobre la renta, se encuentran obligadas a determinar dicho impuesto conforme al régimen general para las personas morales.

También es incorrecto lo señalado en el proceso legislativo, en el sentido de que se excluyó del régimen de integración fiscal a las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo de pasajeros porque pueden manipular los efectos del régimen, ya que su operación no implica un ánimo elusivo, ni de evasión fiscal. Dichas afirmaciones violan la garantía de audiencia de las quejas y sus derechos previstos en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, porque no se les permite desvirtuar esos señalamientos antes de que se les prive del derecho a tributar en el citado régimen.

g) El artículo 62, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de equidad impositiva, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional porque sin que exista causa justificada otorga tratos diferenciados injustificados entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, ya que a las empresas que prestan el servicio privado de transporte aéreo sí les permite tributar en el régimen de integración, no así las que prestan dicho servicio en forma pública a las que se les impide acceder al régimen opcional.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

Segundo. El artículo 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque obliga al grupo empresarial a enterar un tributo sin considerar los resultados fiscales de sus integrantes que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y de aquellas que presten el servicio de transporte público aéreo. Para respetar dicho principio de justicia fiscal debería permitirse al grupo reconocer los resultados fiscales de todas las empresas, sin exclusión alguna.

Tercero. El artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los derechos humanos a la igualdad y no discriminación previstos en los artículos 1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos ya que otorga un trato diferenciado injustificado entre dos categorías de contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, pues soslayando que ambos cumplen con los requisitos previstos en los artículos 60 y 61 de la ley en cita, únicamente a los que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y los que prestan el servicio público de transportación aérea les impide tributar en el régimen de integración fiscal.

Cuarto. El artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los derechos fundamentales al desarrollo integral, distribución equitativa del ingreso y la riqueza, a tener sistemas tributarios adecuados y equitativos, previstos en los artículos 33, 34 y 35 de la Carta de la Organización de Estados Americanos, en relación con el 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como el derecho a la protección a la honra y a la dignidad previstos en el artículo 11 de la Convención en cita por lo siguiente:

a) La obligación del Estado de garantizar un desarrollo integral se cumple cuando expide ordenamientos que garantizan sistemas tributarios equitativos y justos, esto es, que otorguen el mismo trato a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias y diferente a quienes se ubican en situaciones diversas, lo que no se cumple en el presente asunto, porque sin que exista causa justificada a los contribuyentes que cumplen con los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y/o que prestan el servicio de transporte público aéreo les impide tributar en el régimen de integración fiscal.

b) Se viola el derecho a la honra y reputación de las quejas a partir de las afirmaciones y calificativos utilizados por el legislador en el proceso legislativo, se les atribuyen conductas abusivas e ilegítimas sin sustento, entre las que destacan la creación de empresas perdedoras con el fin de aprovechar dichos conceptos en la determinación del impuesto; que dichos grupos empresariales podrían manipular los efectos del régimen, entre otras.

Quinto. El artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el artículo 13 de la Constitución Federal, al tratarse de una norma privativa que está dirigida a un sector de contribuyentes, que presentan ciertas características -que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y/o prestan el

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

servicio de transportación pública aérea- y les impide tributar en el régimen de integración fiscal, por lo que no cumple con los requisitos de generalidad y abstracción de la ley.

29. **Sentencia del Juez de Distrito.** En la resolución respectiva, se determinó negar el amparo a las quejas con base en las consideraciones que en la parte relativa señalan lo siguiente:

III) Certeza de los actos reclamados.

Son ciertos los actos reclamados: artículos 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno, fracciones XVI y XVII, de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, en virtud de que así lo manifestaron las autoridades responsables al rendir sus informes justificados.

IV) Estudio de causales de improcedencia.

Declaró infundada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo en la que el Presidente de la República adujo que las quejas carecen de interés jurídico para combatir los preceptos reclamados, porque su sola vigencia no les causa perjuicio y no acreditaron tener pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar. Ello por considerar, que contrario a lo que sostuvo la citada autoridad responsable, las quejas acreditaron prestar el servicio de transporte público aéreo; ser grupos de sociedades y contar con pérdidas fiscales de ejercicios previos a dos mil catorce pendientes de disminuir.

Desestimó la causal de improcedencia prevista en el artículo 62, fracción XXIII, de la Ley de Amparo, en relación con el numeral 77 de dicha ley, en la que el Presidente de la República planteó que no podrían concretarse los efectos de la protección constitucional. Contrario a lo esgrimido, el Juez estimó que en el juicio los efectos del amparo consistirían en permitir a las quejas tener el carácter de integradora o integrada, esto es, tributar en el régimen de integración fiscal.

El Juez también declaró infundada la causal de improcedencia esgrimida por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, en el sentido de que el juicio de amparo es improcedente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, porque la emisión de los preceptos reclamados por sí sola no afecta a las quejas. El juzgador señaló que las quejas sí cuentan con interés jurídico para reclamarlos, ya que con independencia de que no hayan formulado conceptos de violación específicos contra cada una de las etapas del proceso legislativo del que emanaron, la impugnación sí las comprende y de resultar fundados sus argumentos de inconstitucionalidad evidentemente tendrían cobertura respecto dichas fases legislativas.

V) Análisis de los conceptos de violación.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

Previa exposición de las premisas del principio de equidad impositiva previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el juez declaró inoperantes los conceptos de violación en los que las quejas adujeron la violación a las garantías de igualdad, no discriminación y al citado postulado de justicia fiscal, por considerar que se construyeron a partir de su situación particular y no explicaron la existencia de un trato inequitativo entre ellas y otros contribuyentes.

Por otra parte, declaró infundado el concepto de violación en el que las quejas sostuvieron que el artículo 62, fracciones IX y X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que les impide considerar dentro del régimen de integración fiscal a las empresas que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar a las que prestan el servicio de transporte público aéreo, viola el principio de proporcionalidad impositiva. Ello por considerar que no basta con afirmar que el gravamen no es acorde con la citada potencialidad para contribuir con el sostenimiento del Estado, para demostrar la inconstitucionalidad de las normas reclamadas, sino que es necesario que exista una relación entre el objeto del tributo y el monto del gravamen.

El Juez también consideró que el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado no es una ley privativa, esto es, que no viola el artículo 13 de la Constitución Federal, ya que se aplica sin distinción a todas las personas que se ubican en sus supuestos, sus efectos perduran después de su aplicación, máxime que no está dirigido a una persona individualmente identificada, se refiere a todos los contribuyentes que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que presten el servicio de transporte público aéreo, por lo que resulta evidente que cumple con los requisitos de generalidad y abstracción de la ley.

Por último, el juez determinó que el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero enero de dos mil catorce, no viola los derechos a un desarrollo integral; a la seguridad económica; a la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso; a tener sistemas impositivos adecuados y equitativos, previstos en los artículos 1 de la Constitución Federal, 33, 34 y 35 de la Carta de la Organización de Estados Americanos, en relación con el numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ni el derecho a la protección de la honra y la dignidad previstos en el numeral 11 de dicha Convención, por considerar, que si bien, conforme a la reciente reforma al artículo 1º constitucional los juzgadores tienen el deber de efectuar la interpretación más favorable en favor de la persona, el análisis de las normas reclamadas a la luz del derecho internacional procede únicamente cuando estas otorgan una protección mayor que la prevista en los preceptos constitucionales, y, en el caso, dicho análisis resulta innecesario, porque los conceptos de violación se estudiaron a la luz del texto constitucional y se declararon infundados e inoperantes, respectivamente.

30. **Recurso de revisión.** En el escrito respectivo, la parte quejosa expresó los siguientes agravios:

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

Primero. La sentencia recurrida es ilegal en la parte que declaró inoperante el primer concepto de violación en el que se planteó que el artículo 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las fracciones XVI y XVII del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento violan las garantías de igualdad, no discriminación y el principio de equidad tributaria, ya que contrario a lo resuelto, el Juez debió estudiar los argumentos hechos valer, porque las quejas no plantearon la inconstitucionalidad de dichas normas a partir de su situación particular, sino en atención a sus características y circunstancias generales, además el juzgador no expresó cuáles son esas situaciones particulares a las que supuestamente hicieron referencia las peticionarias del amparo.

Las recurrentes reiteran que no construyeron sus argumentos atendiendo a su situación particular, sino a partir de los supuestos jurídicos previstos en las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que impiden a las empresas que cuentan con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y a las que prestan el servicio de transporte público aéreo tributar en el régimen de integración fiscal, lo que desde su perspectiva viola la garantía de igualdad y no discriminación y el principio de equidad tributaria, porque les otorga un trato diferenciado injustificado frente a otros contribuyentes que no cuentan con dichos conceptos, o que se dedican a otra actividad distinta al transporte aéreo, que si pueden tributar en dicho régimen.

En este orden de ideas, las recurrentes sostienen que la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta crea dos categorías de contribuyentes—aquellos que cuentan con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y los que no tienen dichos conceptos—, lo que resulta inconstitucional, porque tener pérdidas fiscales o no, no resulta una razón válida para justificar un trato diferenciado entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Segundo. La sentencia recurrida es ilegal al declarar infundado el segundo concepto de violación en el que se adujo que los artículos 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno fracciones XVI y XVII de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que contrario a lo resuelto, en la demanda de amparo las quejas si construyeron argumentos a partir de una relación entre el objeto del tributo y el monto del gravamen y no solo meras referencias a la capacidad contributiva.

En este sentido, las recurrentes afirman que el objeto del régimen de integración para sociedades previsto en el Título II, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es gravar el desempeño global del grupo, de ahí que si los preceptos reclamados las obligan a pagar el impuesto respectivo sin reconocer los resultados fiscales de las empresas del grupo que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que prestan el servicio de

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

transporte aéreo público violan el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque las obliga a tributar conforme a una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva.

Tercero. La sentencia recurrida es ilegal al declarar infundado el quinto concepto de violación en el que se adujo que los preceptos reclamados transgreden el artículo 13 de la Constitución Federal, ya que contrario a lo que resolvió el Juez de Distrito, el artículo 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí es una norma privativa, ya que está dirigida a los contribuyentes que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que prestan el servicio de transporte público aéreo de pasajeros, impidiéndoles tributar en el régimen de integración fiscal, sin que exista causa justificada y soslayando que se encuentran en la misma situación que otros contribuyentes que cumplen con los requisitos previstos en los artículos 60 y 61 de la ley en cita, a los que sí se les permite tributar en dicho régimen.

Cuarto. La sentencia recurrida es ilegal al declarar infundado el cuarto concepto de violación en el que se adujo que los artículos 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno fracciones XVI y XVII de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento violan el derecho fundamental de desarrollo integral previsto en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de Estados Americanos, por lo siguiente:

- a) El artículo 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta no garantiza un sistema impositivo adecuado, ni equitativo, ni una justa distribución de la riqueza e ingreso que garantice su seguridad económica en igualdad de oportunidades dentro de un orden económico y social que le permita su plena realización, ya que sin que exista causa justificada se otorga un trato diferenciado a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.
- b) El Juez de Distrito no estudió correctamente el cuarto concepto de violación. Expuso el régimen de derechos humanos que existe en el sistema jurídico mexicano; no efectuó la interpretación de las normas que establecen los derechos fundamentales violados, tampoco expresó las razones por las que consideró que en el presente asunto los derechos fundamentales que se aducen violados se encuentran mejor tutelados en el derecho nacional y resulta innecesario acudir a los tratados internacionales.

Quinto. La sentencia recurrida viola el principio de exhaustividad de las resoluciones judiciales, ya que el Juez omitió estudiar los apartados F), numeral ii) y G), del primer concepto de violación en los que se planteó que los preceptos reclamados violan el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, al otorgar un trato diferenciado a las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo.

Afirman que en el inciso F, numeral ii), de su primer concepto de violación sostuvieron que se viola el principio de equidad impositiva al excluir del régimen

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

de integración fiscal a las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo de pasajeros.

Por otro lado, mencionan las recurrentes que en el inciso G, de su primer concepto de violación plantearon la inconstitucionalidad de las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, y sin embargo, el Juez de Distrito únicamente analizó lo relativo a la fracción IX del precepto citado, que impide ser integradoras o integradas a las sociedades que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

El juzgador no analizó la constitucionalidad de la fracción X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que impide tributar en el régimen de integración fiscal a las sociedades que presten el servicio de transporte público aéreo de pasajeros.

El juez también omitió estudiar los incisos C), numeral iii y F), numeral ii del primer concepto de violación en los que se planteó la transgresión a la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal.

Las recurrentes refieren que en el inciso C), numeral iii de su primer concepto de violación sostuvieron que dada la inconstitucionalidad del artículo 62, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al excluir del régimen de integración fiscal a las sociedades que cuentan con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar con el fin de evitar planeaciones fiscales que deriven en elusión o evasión se viola su garantía de audiencia previa.

Así mismo en el inciso F), numeral ii, del primer concepto de violación, las recurrentes alegan que al no permitir a las personas morales que presten el servicio público de transportación aérea ser integradoras o integradas se viola su garantía de audiencia previa.

También sostienen que el juez omitió pronunciarse respecto del tercer concepto de violación en el que plantearon que el artículo 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los artículos 1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos al otorgar un trato discriminatorio a los contribuyentes que se ubican en dichos supuestos. Esa omisión se traduce en una violación al artículo 16 de la Constitución Federal que establece la obligación de que todo acto de autoridad se encuentre fundado y motivado.

El Juez de Distrito no estudió el cuarto concepto de violación en el que se planteó la transgresión a los derechos a un desarrollo integral, a la protección de la honra y dignidad, no expresó las razones por las que consideró que los preceptos constitucionales tutelan efectivamente dichas prerrogativas y resulta innecesario acudir a la legislación internacional.

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

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

Primero. Procede confirmar la sentencia recurrida, ya que el artículo 62, fracciones IX y X y Noveno Transitorio, fracciones XVI y XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta no violan la garantía de equidad tributaria, ya que contrario a lo que afirman las recurrentes, no se está ante supuestos similares, sino frente a regímenes tributarios distintos, con requisitos propios, que ameritan un trato diverso.

La autoridad recurrente sostiene que el régimen de integración fiscal es opcional y de beneficio en el que a un grupo de empresas se les otorga la facilidad de determinar su resultado fiscal integrado. La sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado, con el cual cada sociedad del grupo determinará el impuesto a su cargo y el que podrá diferir.

El régimen especial para los grupos de sociedades es objetivamente distinto al régimen general, dicho esquema fue generado con la finalidad de dar competitividad a empresas frente al capital extranjero, bajo un sistema que favorece tanto de forma operativa, financiera y organizacional, donde cabe la posibilidad de diferir el pago del impuesto, por lo que su regulación requirió de una normatividad específica que guarda proporción con la consecución de los objetivos trazados y que en lo absoluto puede compararse o equipararse con el régimen general de la ley.

De esta forma, el trato diverso que se da a los contribuyentes del régimen general y los que tributan en el régimen de integración fiscal no viola el principio de equidad impositiva, ya que se trata de diferentes categorías de sujetos pasivos.

Por tanto, las personas que tributan en el régimen general y las que tributan en el régimen opcional para grupos de sociedades no se encuentran en la misma hipótesis, por lo que es claro que no existe el trato inequitativo del que se duelen las recurrentes, de ahí que se encuentre justificado el trato diverso, por lo que no se viola el principio de equidad impositiva.

En el presente asunto, por tratarse de normas tributarias se requiere una motivación ordinaria, es decir, el escrutinio constitucional a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con amplia libertad en la configuración del sistema tributario sustantivo y adjetivo. Lo anterior a fin de no vulnerar la política del legislador, en materia tributaria, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores, y por ende, la intensidad del control se ve limitada.

En esta tesitura, contrario a lo que afirman las recurrentes, las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no violan el principio de razonabilidad legislativa porque el legislador en ejercicio de su libertad de configuración normativa puede establecer los requisitos para que los contribuyentes accedan al régimen de integración fiscal, además de que existen razones objetivas y razonables para excluir a ciertos contribuyentes.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

Los preceptos reclamados persiguen una finalidad constitucionalmente válida, ya que establecen condiciones favorables para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales y al permitirles diferir el impuesto hasta por tres ejercicios fiscales se incentiva la competitividad frente a la inversión extranjera, al mismo tiempo que se aseguran los controles necesarios para evitar planeaciones fiscales.

Los preceptos reclamados cumplen con diversos objetivos: 1) Con el régimen de integración fiscal se simplifica la determinación del impuesto diferido para los contribuyentes y para la autoridad fiscal, 2) Existe certeza respecto del impuesto que se difiere en cada ejercicio, 3) Fácil fiscalización, ya que el impuesto diferido se determinará mediante la suma de los gravámenes diferidos manifestados en las declaraciones individuales, 4) Se limitan planeaciones fiscales tendientes a eludir o evadir el pago del tributo, tomando en cuenta que de permitirse la entrada a dicho régimen a empresas que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, lejos de lograr los objetivos descritos permitiría que los contribuyentes disminuyan la base impositiva.

Las limitantes para acceder al régimen de integración fiscal previstas en las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultan adecuadas para cumplir los fines perseguidos por el legislador, ya que con ello se impide que los grupos incorporen empresas perdedoras a efecto de disminuir artificialmente su resultado fiscal integrado, en detrimento de la recaudación, como sucedía en el régimen de consolidación fiscal.

Del proceso legislativo que culminó con la emisión de los preceptos reclamados, se advierte que la medida adoptada por el legislador prevista en el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta adecuada, idónea y susceptible de alcanzar el fin perseguido.

Las prohibiciones para que empresas con pérdidas fiscales pendientes de amortizar tributen en el régimen de integración fiscal constituye una medida necesaria, porque a través de ella se dota de mayor competitividad a las empresas nacionales frente a la inversión extranjera, en aras de que cumplan con sus obligaciones de la manera proporcional y equitativa que establezca la ley, evitando que algunos contribuyentes lleven a cabo prácticas contrarias a dichos fines.

Aunado a lo anterior, dicha prohibición no representa una carga desmedida o injustificada para los gobernados, ya que si cuentan con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir podrán agotarlas en el régimen general de la ley en cita, y una vez que se encuentren fuera del supuesto de exclusión podrán acceder al régimen opcional de beneficio.

La limitante prevista en la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra justificada constitucionalmente pues evita que los contribuyentes manipulen de manera artificiosa el diferimiento del impuesto - mediante la aplicación de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar-.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

La intención del legislador es que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que tuviere una sociedad solo se disminuyan de la utilidad fiscal que obtenga la propia sociedad a nivel individual, no de las utilidades que generen otras sociedades del grupo.

Así, dado que las pérdidas fiscales a que hace referencia la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se generaron con anterioridad a la entrada en vigor del régimen de beneficio, de permitirse su entrada y disminución del resultado fiscal del grupo de empresas se generaría un impacto negativo en la base imponible, al verse reducida indebidamente, ocasionando que se tribute en forma desproporcional e inequitativa, contrario a lo que dispone el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Contrario a lo que afirman las recurrentes, la fracción X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al impedir a las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo tributar en el régimen de integración fiscal no viola el principio de equidad tributaria.

Lo anterior es así, ya que uno de los objetivos de la norma es limitar la entrada al régimen opcional a empresas que llevan a cabo prácticas abusivas, así como a aquellas en las que grandes grupos establecen líneas aéreas privadas que solo cobran tarifas de primera clase para vuelos en jets privados y generan fuertes pérdidas que después la controladora puede disminuir de las utilidades de otras empresas del grupo.

El supuesto que las recurrentes tildan de inconstitucional se refiere al transporte aéreo no regular, entendiéndose por este, el transporte de pasajeros, de carga, correo o una combinación de estos, que no está sujeto a tarifas, itinerarios, frecuencias, ni horarios fijos, y la entrada o salida de los puntos en territorio nacional.

Lo anterior, pues dadas las características y operación de las empresas dedicadas a dichas actividades son susceptibles de llevar a cabo conductas que tienen como fin la generación de pérdidas fiscales, que a la postre pueden incidir de manera negativa en la base imponible del grupo de empresas que pretenden agrupar sus resultados fiscales.

De la revisión de grupos de sociedades que tributaban en el régimen de consolidación fiscal se detectó que algunos de éstos creaban compañías de aerotaxis con el fin de establecer planeaciones fiscales para reducir el impuesto sobre la renta a pagar.

La Secretaría de Comunicaciones y Transportes detectó que prácticamente el setenta por ciento de las empresas con autorización para operar como taxis aéreos, no prestaban servicios al público en general, sino que funcionaban de forma privada para integrantes del grupo y sus propietarios. Esto permitía que las empresas de un mismo grupo o sus socios recibieran el servicio de aerotaxi

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

sin importarles el costo, pues gozaban de un servicio que de otra forma no hubieran obtenido.

Así mismo, las tarifas por la prestación del servicio de aerotaxi podían ser manipuladas, tanto a la alza como a la baja, con el fin de generar utilidades o pérdidas de acuerdo a las necesidades del grupo. De esta manera, las utilidades o pérdidas que generaban las empresas de aerotaxis servían para manipular el resultado fiscal consolidado, y consecuentemente pagar menos impuesto sobre la renta.

Por ejemplo, de las ciento treinta y tres empresas de aerotaxis registradas en dos mil diez, el sesenta y dos por ciento eran perdedoras y de las catorce que consolidaban, trece mostraban impuesto sobre la renta en cero en sus declaraciones anuales.

Como se puede apreciar, la sociedad controladora al conocer los ingresos y las deducciones de todas las empresas del grupo estaba en posibilidad de planear la disminución de sus utilidades fiscales o inclusive la generación de pérdidas fiscales, por lo cual manipulaba las tarifas de estas sociedades. Además, es evidente que el propósito de la inclusión de este tipo de sociedades en el grupo era para prestar el servicio exclusivamente a los integrantes del mismo y no al público en general.

De conformidad con lo anterior, es claro que la distinción efectuada por el legislador con respecto a las sociedades que se dedican al transporte aéreo en modalidades como las descritas descansa también sobre razones lógicas y constitucionalmente válidas, como son evitar que se distorsionen los principios del régimen opcional para grupos de sociedades.

Segundo. La autoridad adherente solicita que se confirme la sentencia recurrida en virtud de que los preceptos reclamados no violan el principio de proporcionalidad tributaria. Aduce que es correcto lo resuelto por el Juez de Distrito, en el sentido de que la sola referencia de las quejas referente a que las normas reclamadas no atienden a su capacidad contributiva resulta insuficiente para pronunciarse sobre la proporcionalidad de los preceptos reclamados.

En este orden de ideas, reiteran que al prohibir tributar en el régimen de integración fiscal a las empresas que cuentan con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores se evita que hagan uso indebido de estos conceptos para reducir indebidamente la base del impuesto, ya que de permitirse el ingreso, la consecuencia inmediata sería que el resultado fiscal integrado sea menor respecto de la sumatoria del resultado fiscal individual, por lo que el factor será más pequeño, y por consiguiente, las empresas integradas con utilidades podrán diferir más impuesto y, por ende, hacer un menor pago de este.

Por otra parte, es importante reiterar que aun cuando se determine el resultado fiscal integrado, las empresas de manera individual están obligadas a determinar sus resultados fiscales, ya que el hecho de pertenecer al grupo de integración

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

no significa que pierden su personalidad jurídica individual y en consecuencia sus derechos y obligaciones.

Adicionalmente, el hecho de que las empresas con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar no puedan tributar en el régimen de integración fiscal no significa que el grupo tribute bajo una base irreal, si se toma en cuenta que de conformidad con el artículo 57, de la Ley del Impuesto sobre la Renta el derecho a disminuir pérdidas fiscales es personal del contribuyente y puede aprovecharlas en un periodo de diez ejercicios, con lo cual se respeta su capacidad contributiva.

Tercero. Procede confirmar la sentencia recurrida, ya que los supuestos previstos en las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no violan el principio de protección contra leyes privativas previsto en el artículo 13 de la Constitución Federal, ya que se aplican sin distinción alguna a todos los individuos que se ubican en el supuesto jurídico y no desaparecen con motivo de su aplicación, lo que evidencia que no son normas privativas.

El precepto reclamado no menciona individualmente a una o varias personas, ni dispone que la obligación desaparezca una vez aplicada al caso concreto, sino que se refiere a todos los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada.

El régimen de integración fiscal es especial y opcional, para su regulación requiere de una normatividad específica ya que permite que las empresas que eligieron el mismo puedan diferir o aplazar el pago del impuesto sobre la renta.

En este sentido, los preceptos que reclaman las quejas son de aplicación general, abstracta e impersonal para aquellos sujetos que optaron por tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades, sin limitar su aplicación a un caso concreto y determinado o a una empresa en lo individual, además la vigencia de la norma pervive para regular los casos que se actualicen durante su vigencia, motivo por el cual es inexacto, que aquella tenga las características de una ley privativa.

Cuarto. Procede confirmar la sentencia recurrida, ya que el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola los principios al desarrollo integral, ni los derechos a la seguridad económica y distribución equitativa de la riqueza, ya que existe una razón válida que justifica el trato diferenciado, dichas prerrogativas se encuentran tuteladas en la Constitución Federal y no se advierte que los tratados internacionales invocados les otorguen un mayor beneficio o una protección más amplia, por lo que resulta innecesario realizar un análisis de convencionalidad.

32. **Sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito.** En la resolución respectiva determinó:

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

En el considerando segundo analizó la oportunidad de los recursos de revisión principal y adhesiva y determinó que se interpusieron oportunamente.

En los considerandos tercero y cuarto estudió la legitimación de los promoventes de los recursos de revisión principal y adhesivo interpuestos por las quejas y el Presidente de la República, respectivamente, y estimó que se interpusieron por personas legitimadas para ello.

En el considerando sexto el Tribunal Colegiado del conocimiento sostuvo que en la sentencia recurrida se desvirtuaron las causas de improcedencia expresadas por las autoridades responsables; que en la revisión adhesiva no se plantearon causas de improcedencia y que de oficio tampoco advertía la actualización de alguna, por lo que no existe motivo para sobreseer el juicio.

Aunado a lo anterior, consideró que en el presente asunto las quejas reclaman la inconstitucionalidad de un ordenamiento de carácter federal, -artículos 62, fracciones IX y X y Noveno Transitorio, fracciones XVI y XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta-, mediante los cuales el legislador determinó que las empresas que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que prestan el servicio de transporte público aéreo no pueden ser integradoras o integradas en el régimen opcional para grupos de sociedades; respecto del cual no existen precedentes sustentados por este Alto Tribunal, por lo que estimó actualizada la competencia originaria de la Suprema Corte y ordenó la remisión de los autos.

VII. ESTUDIO DE FONDO

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

33. El Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento, estimó que en el presente asunto no se actualiza ninguna causal de improcedencia y reservó a este Alto Tribunal, para su análisis, los aspectos relacionados con el fondo del asunto.
34. En consecuencia, en la materia de su competencia, esta Primera Sala efectuará el estudio de los agravios formulados por las quejas recurrentes en contra de la sentencia de primera instancia que les negó el amparo solicitado y, en su caso, los que hizo valer la autoridad adherente, en torno a los aspectos de constitucionalidad de los **artículos 62, fracciones IX y X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno fracciones XVI y XVII, de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento vigente a partir del**

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

primero de enero de dos mil catorce, a través del cual se regulan diversas prohibiciones para que las personas morales tengan el carácter de integradoras o integradas en el “Régimen opcional para grupos de sociedades”.

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

<p>B. Contexto y contenido de los preceptos reclamados en torno al “Régimen Opcional para grupos de sociedades”, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.</p>

36. Los preceptos reclamados en el presente asunto forman parte del Régimen opcional para grupos de sociedades previsto en el Título II, Capítulo VI, artículos 59 a 71, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil catorce.
37. Ahora bien, del análisis general de los preceptos que regulan el régimen opcional para grupos de sociedades, medularmente se advierte lo siguiente:
38. Los artículos 59, 63 y 66 en términos generales regulan la autorización para tributar en dicho régimen opcional, los requisitos para obtener ésta y señala cuando surtirá sus efectos; los artículos 60 y 61 establecen los requisitos de residencia y tenencia accionaria que deben reunir las sociedades para considerarse integradoras o integradas, respectivamente; **el artículo 62 enuncia a las sociedades que no se considerarán integradoras o integradas; entre las que se encuentran las que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y las que presten el servicio de transporte público aéreo**; el artículo 64 indica el procedimiento que deberán seguir las integrantes del grupo para determinar el impuesto del ejercicio y el diferido; el artículo 65 contiene la obligación de la integradora y las integradas de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta; el artículo 67 indica el plazo para enterar el impuesto

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

diferido; los artículos 68 y 69 prevén las reglas de desincorporación para las integradas y la integradora cuando dejen de aplicar el régimen opcional o no cumplan con los requisitos para considerarse como tales; el artículo 70 indica las obligaciones de la integradora y las integradas; y finalmente, el artículo 71 regula lo relativo a los pagos provisionales.

39. En este sentido, es importante destacar que el Régimen Opcional para grupos de sociedades que entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil catorce no es igual al de consolidación fiscal —actualmente abrogado—, guarda ciertas similitudes con aquél en la medida que es opcional y de beneficio; porque las empresas organizadas en grupos con intereses económicos comunes que reúnan los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen la posibilidad de decidir si ingresan a él o no y les permite diferir el impuesto sobre la renta hasta por tres ejercicios fiscales, pero también existen diferencias notables en la determinación del impuesto del ejercicio, ya que en este nuevo régimen no se permite a los contribuyentes aprovechar las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores pendientes de amortizar, a diferencia de la consolidación fiscal en el que si se reconocían dichos conceptos, entre otras.
40. Dicho lo anterior, esta Primera Sala procederá al estudio de los agravios o conceptos de violación hechos valer por las quejas.

1. AGRAVIOS EN LOS QUE SE PLANTEA QUE LAS RAZONES EXPRESADAS EN EL PROCESO LEGISLATIVO QUE CULMINÓ CON LOS PRECEPTOS RECLAMADOS NO SON OBJETIVAS, VÁLIDAS, NI SUFICIENTES PARA JUSTIFICAR EL TRATO QUE OTORGAN LOS NUMERALES RECLAMADOS A LAS RECURRENTES.

41. En su primer agravio las quejas combaten que se declarara inoperante su primer concepto de violación vinculado con la transgresión al principio de equidad impositiva. Sin embargo, en dicho apartado también combatieron las razones en que se apoyó el legislador para justificar la emisión de los preceptos reclamados argumentando que no son objetivas, válidas ni lógicas para justificar su constitucionalidad.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

42. En este sentido, de la sentencia recurrida se advierte que el juzgador calificó como inoperante la violación al principio tributario citado en el párrafo anterior y no se pronunció respecto de las razones legislativas controvertidas por las quejas, por lo que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, por cuestión de técnica, analizará en primer lugar dicho tema.
43. En la exposición de motivos de la iniciativa del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, que el Presidente de la República presentó el ocho de septiembre de dos mil trece ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión se dijo lo siguiente:

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

A. *Impuesto sobre la renta empresarial.*
(...)

Del régimen fiscal opcional para grupos de sociedades.

Con el fin de otorgar flexibilidad organizacional a las empresas, se propone establecer un régimen opcional para grupos de sociedades, a través del cual se brinden condiciones fiscales propicias para que nuestras empresas sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros, al tiempo que asegure los controles necesarios para evitar las planeaciones fiscales.

De conformidad con lo anterior, se propone establecer en la nueva Ley del ISR un régimen fiscal opcional para aquellas empresas que actuando a través de un grupo cumplan con ciertos requisitos que impidan manipular el resultado fiscal a través de planeaciones agresivas, abusos y que resultan fácilmente verificables para la autoridad tributaria. Esto redundará en un esquema sencillo que cierra posibles brechas de elusión y evasión fiscales, lo que tendrá efectos positivos en la recaudación, así como un eficiente control y fiscalización del régimen.

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

El nuevo régimen consiste en establecer el diferimiento hasta por tres años del ISR para los grupos de sociedades, a partir de un estricto control del ISR causado a nivel individual. Con esto, el impuesto diferido se determinará por ejercicio y se pagará en un plazo de tres ejercicios. Para tal efecto, la sociedad integradora

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

calculará un factor de resultado fiscal integrado con el que se determinará el ISR a enterar y el impuesto que podrá diferir.

El factor del resultado fiscal integrado se obtendrá de la suma de los resultados y pérdidas fiscales de las sociedades que integran el grupo (resultado fiscal integrado), dividido entre la suma de los resultados fiscales obtenidos en el ejercicio, este factor se aplicará al impuesto que le hubiere correspondido a las sociedades de no aplicar el esquema propuesto.

En cada ejercicio, tanto la sociedad integradora como las integradas deberán calcular el ISR a partir de multiplicar su gravamen individual por el factor del resultado fiscal integrado. De forma continua y con posterioridad a los tres ejercicios que se establecen para diferir el ISR, cada empresa deberá enterar al fisco el diferencial entre el impuesto pagado y el generado.

Para la determinación del impuesto diferido, únicamente se considerará la sumatoria de utilidades y pérdidas fiscales, abandonando los cálculos complejos como las comparaciones de las cuentas de utilidad fiscal neta; de los registros de utilidades fiscales netas; registros de la CUFIN y controles de la CUFINRE. Tampoco se considerarán variaciones en la participación accionaria.

Considerando que el factor del resultado fiscal integrado se determinará en cada ejercicio por cada grupo, con base en el resultado individual y el integrado, el nuevo esquema permitirá que las empresas integradas del grupo con una operación más eficiente, puedan beneficiarse del diferimiento.

Se ha puesto especial cuidado en que el nuevo esquema no contenga elementos que puedan ser fácilmente utilizados para establecer prácticas de abuso y buscar de forma ilegítima diferir el ISR. Por este motivo, se propone establecer que los grupos no puedan incorporar empresas perdedoras a efecto de disminuir artificialmente su resultado fiscal integrado.

Es un hecho que permitir la incorporación de empresas con pérdidas, llevará a que el resultado fiscal integrado sea menor respecto a la sumatoria del resultado fiscal individual, por lo que el factor será más pequeño y por consiguiente las empresas integradas con utilidades podrán diferir más impuesto y, por ende, hacer un menor pago de éste.

El nuevo esquema fiscal reconoce que cuando los grupos están en proceso de consolidación de su actividad productiva, o bien, se encuentran en la parte baja del ciclo económico, pueden diferir totalmente el ISR de las sociedades integradas con utilidades. Esto es, cuando tengan un resultado a nivel integrado cercano a cero y la suma de los resultados individuales sea mayor. En este caso, no habría pagos parciales del ISR a nivel individual, por lo que se diferirá todo el impuesto generado.

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

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

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

La metodología para determinar el pago del impuesto, la cual parte de la suma de resultados fiscales, en los que ya incluyen la aplicación de las pérdidas de las integradas o de la integradora, no consiente que las empresas que se incorporan al régimen puedan considerar las pérdidas anteriores.

Con esta limitación se procura que las pérdidas generadas de forma previa al ingreso de la empresa a este régimen no lo contaminen, pues de otra manera se incentiva a incorporar a empresas perdedoras con el único fin de afectar el resultado fiscal para aumentar el diferimiento del ISR. Este tratamiento eficiente y transparente al régimen, dado que se busca que las empresas sólo consideren las utilidades y pérdidas generadas en el ejercicio y no de las que fueron generadas en periodo previo.

Respecto a la participación accionaria, considerando que establecer un límite de participación accionaria bajo posibilita el ingreso al régimen de empresas que buscan sólo beneficiarse, se propone establecer un porcentaje mínimo de participación accionaria del 80%.

Esta medida permitiría el acceso al nuevo régimen fiscal de empresas con solidez económica que buscan ser competitivas y evitará la entrada a empresas que únicamente busquen utilizar de forma abusiva este nuevo esquema, más que por una razón válida de eficiencia económica.

Con el fin de que este régimen no sea utilizado al mismo tiempo por sectores que gozan de algún beneficio para efectos del ISR o que por la operación que realizan puedan manipular los efectos del régimen, se propone excluir de aplicarlo a las sociedades que componen el sistema financiero, a las sociedades y asociaciones civiles, a las sociedades cooperativas, a las personas morales con fines no lucrativos, a las empresas que tienen autorización para operar como maquiladora, a las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo, entre otras.

Con el fin de facilitar el acceso a este nuevo régimen a las empresas que han venido tributando en el régimen de consolidación y cumplen con los requisitos establecidos para acceder a este esquema, se ha establecido que dispondrán de un ejercicio para solventar dichas condiciones, de tal forma que aquellas sociedades serias en su manejo y operación y que son prudentes en la aplicación de las disposiciones fiscales podrán aplicar este nuevo esquema fiscal.

El nuevo régimen opcional para sociedades tiene las ventajas siguientes:

a) Simplificación fiscal. Será más fácil la determinación del impuesto diferido tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal, por la utilización de un factor que se obtendrá de dividir el resultado del grupo entre los resultados individuales.

b) Certeza del impuesto. El régimen propuesto permite que se conozca con certeza el impuesto que se difiere en cada ejercicio, toda vez que en las declaraciones anuales se reflejará tanto el impuesto a pagar en el ejercicio como el que se difiere en el mismo.

c) Fácil fiscalización. En virtud de que el impuesto diferido se determinará a través de una simple suma del impuesto diferido manifestado en las declaraciones individuales.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

d) *Limitación a las planeaciones fiscales tendientes a eludir y/o evadir el pago del impuesto e ingresos fiscales mayores debido a la sustitución del régimen actual.*

Adicionalmente, a través de este esquema se pretende impulsar la competitividad internacional e inversión extranjera de nuestro país y, del mismo modo, procurar una mayor eficiencia recaudatoria del sistema tributario, todo lo cual favorecerá el desarrollo y crecimiento económicos.

Por otra parte, se propone excluir de la aplicación de este régimen a diversos contribuyentes que por sus características cuentan actualmente con regímenes de tributación especiales, tal es el caso de las sociedades que componen el sistema financiero, las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila, las personas morales con fines no lucrativos, entre otras. Lo anterior, ya que se busca evitar que la convivencia de este régimen con los que les son aplicables a las personas morales citadas, genere evasión o elusión fiscales.

(...).”

44. Posteriormente, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión dictaminó lo siguiente:

“D. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

(...)

Trigésima Séptima. Esta Dictaminadora coincide en que se implemente en la Ley cuya emisión se plantea, un régimen fiscal opcional que consista en establecer para los grupos de sociedades la posibilidad del diferimiento hasta por 3 años del ISR, siempre que se cuente con un estricto control del ISR causado a nivel individual. El impuesto diferido se determinará por ejercicio y se pagará en un plazo de tres ejercicios. Para tal efecto, la sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado con el que se determinará el ISR a enterar y el impuesto que podrá diferir.

Esta Comisión considera acertado que en este nuevo esquema fiscal no se difiera el ISR cuando se decreten dividendos o se distribuyan utilidades que no provienen de la CUFIN, entre las empresas del grupo, lo que garantiza un tratamiento igual para todas las empresas; por lo tanto, cuando alguna empresa del grupo distribuya dividendos y éstos no provengan de la CUFIN, se pagará el ISR de forma inmediata. De esta forma los contribuyentes que opten por este régimen, aplicarán el mismo tratamiento fiscal que los contribuyentes que pagan el ISR en el momento en que distribuyen dividendos fuera de la CUFIN.

Asimismo, se considera acertado que se establezca un porcentaje mínimo de participación accionaria del 80%, con lo que se permitirá el acceso al nuevo régimen fiscal a empresas con solidez económica que buscan ser competitivas, y se evitará la entrada a empresas que únicamente busquen utilizar de forma abusiva este nuevo esquema.

Esta Dictaminadora, al igual que el Ejecutivo Federal, coincide en que el nuevo régimen opcional para sociedades tiene las siguientes ventajas: simplificación fiscal, ya que será más fácil determinar del impuesto diferido tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal; certeza del impuesto que se difiere en cada ejercicio; fácil fiscalización, en virtud de que el impuesto diferido se determinará a través de una simple suma del impuesto diferido manifestado en las declaraciones individuales y limitación a las conductas tendientes a eludir y/o

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

evadir el pago del impuesto e ingresos fiscales mayores debido a la sustitución del régimen actual.

Finalmente, esta Dictaminadora también coincide en que sean excluidos de este régimen a contribuyentes que por sus características cuentan actualmente con regímenes de tributación especiales, como sucede con el sistema financiero, las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila, las personas morales con fines no lucrativos, entre otras, con lo que se evitará generar evasión o elusión fiscales.

(...).”

45. Una vez discutido y aprobado el proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta que contiene los preceptos reclamados, - entre otros ordenamientos- el dieciocho de octubre de dos mil trece fue remitido a la Cámara de Diputados al Senado de la República para su discusión. El proyecto fue turnado a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda de dicho órgano legislativo y en el dictamen respectivo se mencionó lo siguiente:

“D. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

(...)

TRIGÉSIMA CUARTA. Estas Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, coinciden en que sea establecido un régimen fiscal opcional aplicable a grupos de sociedades, consistente en poder diferir hasta por 3 años el impuesto sobre la renta, siempre que las empresas cuenten con un estricto control del impuesto sobre la renta causado a nivel individual, el impuesto que se difiera debe determinarse por ejercicio y ser pagado en un plazo de tres ejercicios. Por lo tanto, la sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado con el que se determina el impuesto sobre la renta a enterar y el impuesto que puede diferir.

También se coincide, en que sea establezca que no podrá diferirse el impuesto sobre la renta cuando se decretan dividendos o se distribuyen utilidades que no provienen de la CUFIN, entre las empresas del grupo, y así poder garantizar un tratamiento igual para todas las empresas; por consiguiente, en los casos que las empresas del grupo distribuyan dividendos y éstos no provengan de la CUFIN, se debe pagar el impuesto sobre la renta de forma inmediata. De igual forma, los contribuyentes que opten por aplicar este régimen, deben aplicar el mismo tratamiento fiscal que aplican los contribuyentes que pagan el impuesto sobre la renta en el momento en que distribuyen dividendos fuera de la CUFIN.

Estas Comisiones Unidas comparten el criterio en el sentido de que el porcentaje mínimo de participación accionaria sea del 80%, con esta medida se logrará que sólo puedan acceder a este nuevo régimen fiscal las empresas con solidez económica que buscan ser competitivas, y se evita la entrada a empresas que únicamente buscan utilizar de forma abusiva este esquema.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

De igual forma coinciden estas Comisiones, respecto a las ventajas que se obtienen con este nuevo régimen, como lo son: la simplificación fiscal, ya que facilita la determinación del impuesto diferido tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal; certeza del impuesto que se difiere en cada ejercicio; fácil fiscalización, en virtud de que el impuesto diferido se determina mediante una simple suma del impuesto diferido manifestado en las declaraciones individuales y limitación a las conductas tendientes a eludir y/o evadir el pago del impuesto e ingresos fiscales mayores debido a la sustitución del régimen actual.

Finalmente, se coincide en que no puedan acceder a este régimen aquellos contribuyentes que por sus características cuentan actualmente con regímenes de tributación especiales, tales como el sistema financiero, las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila, las personas morales con fines no lucrativos.

(...).”

46. En abono a lo anterior, en el documento elaborado por la OCDE denominado “Getting it right’ (Entendiéndolo) Una agenda estratégica para las reformas en México”, que se citó dentro de la exposición de motivos de la iniciativa cuarenta y siete a cargo del Diputado Carol Antonio Altamirano del Partido de la Revolución Democrática para eliminar el Régimen de consolidación fiscal se dijo lo siguiente:

“En México la consolidación fiscal se remonta a un decreto publicado en 1973, mediante el cual se concedieron estímulos fiscales a las sociedades o unidades económicas que fomentaban el desarrollo industrial y turístico del país. El objetivo principal del decreto fue proteger a las empresas mexicanas para que incrementaran su productividad.

Bajo este objetivo, en 1982 se incorporó el régimen a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se mantiene en la ley de 2002.

El 7 de diciembre de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, en vigor a partir del 1 de enero de 2010, dentro de las que destacan reformas en materia de consolidación fiscal, cuyo objetivo primordial fue reducir el plazo de aprovechamiento de los beneficios fiscales de diez a cinco ejercicios fiscales.

En México la consolidación fiscal se remonta a un decreto publicado en 1973, mediante el cual se concedieron estímulos fiscales a las sociedades o unidades económicas que fomentaban el desarrollo industrial y turístico del país. El objetivo principal del decreto fue proteger a las empresas mexicanas para que incrementaran su productividad.

Bajo este objetivo, en 1982 se incorporó el régimen a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se mantiene en la ley de 2002.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

El 7 de diciembre de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, en vigor a partir del 1 de enero de 2010, dentro de las que destacan reformas en materia de consolidación fiscal, cuyo objetivo primordial fue reducir el plazo de aprovechamiento de los beneficios fiscales de diez a cinco ejercicios fiscales.

La consolidación fiscal es un régimen de tributación en el que un grupo de empresas separadas legalmente, responden a un mismo interés común y determinan conjuntamente un solo resultado fiscal y, en consecuencia, pagan un solo impuesto.

La consolidación fiscal es una ficción, porque el grupo no existe como tal, al no tener personalidad jurídica propia, sino que únicamente existe para efectos fiscales.

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

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

Al efecto, el artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que una sociedad controlada pasa a formar parte de una controladora cuando un porcentaje superior al cincuenta por ciento de sus acciones con derecho a voto es adquirido en propiedad por ésta, ya sea de manera directa, indirecta o de ambas formas.

Por otra parte, la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), permite el acreditamiento del Impuesto sobre la Renta (ISR) pagado por las sociedades controladas dentro de la consolidación fiscal.

En el ámbito internacional, la consolidación fiscal se encuentra implementada exclusivamente en unos cuantos países con economías desarrolladas: Alemania, Australia, Estados Unidos de América, España, Francia, Italia, Japón, Países Bajos y el Reino Unido, con múltiples variantes, sin que exista un modelo único de consolidación fiscal, pero tienen como claro propósito fomentar el desarrollo de una superestructura económica competitiva en el ámbito internacional.

No obstante, dicha política no resulta justificable en una economía emergente, como es la nuestra, toda vez que el Régimen de Consolidación Fiscal mexicano representa gastos fiscales del orden de los 12 mil 352 millones de pesos en el ISR y 10 mil 218 millones de pesos en el IETU, solamente en el presente ejercicio fiscal, y lo único que hemos obtenido los mexicanos es fortalecer el desarrollo de monopolios y el enriquecimiento de unos cuantos empresarios que se benefician de los diferimientos en el pago del ISR empresarial, financiando sus operaciones con recursos económicos que deberían corresponder al erario para financiar el gasto público y los problemas sociales, y se ha convertido en un verdadero subsidio a los empresarios más ricos de México.

La propia Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) nos ha recomendado en su documento Getting it right, una agenda estratégica para las reformas en México, (2012, pp. 76-77) “hacer una evaluación adicional de los costos y beneficios de sus numerosos regímenes especiales de

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

tributación... Algunas de las debilidades del sistema de impuesto sobre la renta empresarial implican complejas cuestiones de planeación fiscal; ciertos cambios en las reglas pueden ayudar a evitar el abuso. Un ejemplo de este cambio, y de hecho una reforma planteada en el Pacto por México, se refiere a las limitaciones a la consolidación de pérdidas de empresas recién adquiridas que pueden usarse para compensar el gravamen de las utilidades dentro de grupos corporativos.”

Por lo anterior, se propone derogar el Régimen de Consolidación Fiscal tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta como en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

(...).”

47. Del proceso legislativo que culminó con los preceptos reclamados, se advierte que el legislador expresó las siguientes razones para crear el régimen opcional para grupos de sociedades:

- ❖ Otorgar flexibilidad a las empresas en cuanto su estructuración;
- ❖ Fomentar la competitividad de las empresas frente a la inversión extranjera.
- ❖ Establecer los controles necesarios para evitar las planeaciones fiscales, lo cual se traducirá en una mejor recaudación, fomento y crecimiento económicos.
- ❖ Eficiente control y fiscalización del régimen.
- ❖ Beneficiar a los grupos que tributaban en el régimen de consolidación fiscal y a los nuevos que cumplan con los requisitos.
- ❖ Diferir el impuesto hasta por tres ejercicios fiscales, a partir de un estricto control del impuesto causado a nivel individual.
- ❖ El impuesto diferido se determinará cada ejercicio y se pagará en tres años.
- ❖ La sociedad integradora determinará un factor de resultado fiscal integrado con el que determinará el impuesto sobre la renta a enterar y el diferido. El citado factor se obtendrá sumando los resultados fiscales y las pérdidas fiscales de las integrantes del grupo, dividido entre la suma de los resultados fiscales obtenidos en el ejercicio, factor que se aplicará al impuesto que le hubiere correspondido a las sociedades de no aplicar el esquema propuesto.
- ❖ Cada ejercicio la sociedad integradora y las integradas deberán determinar el impuesto multiplicando gravamen individual por el resultado del factor del resultado fiscal integrado, una vez transcurridos los tres

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

ejercicios que se puede diferir el gravamen cada empresa deberá enterar la diferencia entre el impuesto pagado y el generado.

- ❖ Para la determinación del impuesto diferido únicamente se consideran utilidades y pérdidas fiscales, abandonando cálculos complejos como las comparaciones de las cuentas de utilidad fiscal neta; los registros de utilidades fiscales netas; registros de la cuenta de utilidad fiscal neta y controles de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida; ni las variaciones en la participación accionaria.
- ❖ Se pretende que régimen no contenga elementos que puedan ser fácilmente utilizados por los contribuyentes para establecer prácticas abusivas y diferir en forma ilegítima el pago del gravamen. Por ese motivo no podrán incorporar empresas perdedoras para disminuir su resultado fiscal integrado.
- ❖ Permitir que se incorporen al régimen a empresas con pérdidas ocasionará que el resultado fiscal integrado sea menor respecto de la suma del resultado fiscal individual, por lo que el factor será más pequeño y por consiguiente, las empresas integradas con utilidades podrán diferir más impuesto, y por ende, pagar menos impuesto diferido.
- ❖ Si bien, la determinación del pago del impuesto parte de los resultados fiscales, en los que se consideran las pérdidas fiscales del ejercicio de la integradora e integradas, no se permite que sus integrantes apliquen pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores, para no contaminar el régimen.
- ❖ Se concede una facilidad a las empresas que se encuentran al inicio de su actividad económica, consistente en diferir la totalidad del impuesto cuando su resultado fiscal integrado sea cercano a cero y la suma de sus resultados fiscales individuales sea mayor.
- ❖ Con un porcentaje mínimo de ochenta por ciento de participación accionaria disminuye el ingreso de sociedades que solo buscan beneficiarse del régimen.
- ❖ Se impide tributar en dicho régimen opcional de beneficio a contribuyentes que gozan de algún beneficio para efectos del impuesto sobre la renta, o por las operaciones que realizan, como son las sociedades que integran el sistema financiero, las sociedades y

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las personas morales con fines no lucrativos, las empresas maquiladoras y las que prestan el servicio de transporte público aéreo, entre otras.

- ❖ Cuando el grupo decreta el pago de dividendos que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta no se diferirá el impuesto, sino que deberá pagarse inmediatamente, con lo cual se genera igualdad respecto de otros contribuyentes que también se ubican en dichos supuestos.
- ❖ En la exposición de motivos de una de las iniciativas en las que se planteó la eliminación del régimen de consolidación fiscal la OCDE en el documento titulado “Getting it right” (que en español significa Entendiéndolo), recomendó hacer una evaluación de los costos y beneficios de los numerosos regímenes especiales de tributación en México, y por lo que respecta al impuesto sobre la renta empresarial se advertían complejas cuestiones de planeación fiscal, que podrían corregirse con cambios en las reglas, por ejemplo, limitar el aprovechamiento de pérdidas de empresas de reciente adquisición utilizadas para disminuir el gravamen de otras empresas del grupo.

48. Precisado lo anterior, los preceptos reclamados establecen lo siguiente:

“CAPÍTULO VI DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

Artículo 62. *No tendrán el carácter de integradora o integradas, las siguientes sociedades:*

(...)

IX. *Aquellas que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en términos de lo dispuesto por el artículo 57 de esta Ley, que se hubieren generado con anterioridad a la fecha en que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 60 ó 61 de esta Ley, según corresponda.*

X. *Las empresas que presten el servicio de transporte público aéreo.”*

“DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

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

(...)

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

XVI. Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, cuenten con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, y se encuentren dentro del periodo de cinco ejercicios que señala el tercer párrafo del artículo 64 de la referida Ley, podrán continuar determinando el impuesto sobre la renta consolidado durante los ejercicios fiscales pendientes de transcurrir para concluir dicho periodo, conforme a las disposiciones establecidas en el citado Capítulo, así como en el Capítulo V del Título II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones que se encontraron vigentes al 31 de diciembre 2013. Asimismo, dichos contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones relativas a la presentación de los avisos referidos en el citado Capítulo VI, resultándoles aplicables las infracciones y multas a que se refieren las fracciones XI y XII de los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

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

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

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

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

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

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

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

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

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el grupo de sociedades

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

deberá reunir los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y además no ubicarse en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 62 de dicha Ley. La sociedad integradora que al 1 de enero de 2014, no cuente con la participación establecida en el artículo 61 de esta Ley en sus sociedades integradas, podrá ejercer la opción en comento, siempre que al 31 de diciembre de 2014 cumpla con la participación requerida en dichos artículos y no se trate de una sociedad de las referidas en el artículo 62 de la misma Ley. En caso de no cumplir con dicha participación a esta última fecha, la sociedad integradora deberá desincorporar a la sociedad de que se trate de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de dicha Ley, considerando como fecha de desincorporación el 1 de enero de 2014, y tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre la renta que se difirió en los pagos provisionales del ejercicio con actualización y recargos, calculados desde que debieron efectuarse dichos pagos y hasta que los mismos se realicen.

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

49. Del análisis de las normas transcritas previamente se advierte lo siguiente:
50. De conformidad con las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, no podrán tener el carácter de integradoras o integradas las personas morales que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, generadas con anterioridad a la fecha en que se reúnan los requisitos a que se refieren los artículos 60 o 61 del ordenamiento citado, así como las empresas que presten el servicio de transporte público aéreo.
51. La fracción XVI del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada permite a los contribuyentes que venían tributando en el régimen de consolidación fiscal que se encontraban dentro del periodo de permanencia obligatoria de cinco ejercicios fiscales, a seguir pagando el impuesto conforme a dicho régimen abrogado, aplicando las normas que le resultaban aplicables, hasta concluir ese ciclo, y posteriormente, los obliga a pagar el impuesto diferido en los cinco ejercicios posteriores en un programa de pagos en distintos porcentajes.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

52. Conforme a la fracción XVII del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, los contribuyentes que contaban con autorización para tributar en el régimen de consolidación fiscal podrán optar por tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades sin necesidad de obtener la autorización a que se refiere el artículo 63 del ordenamiento citado, siempre que a más tardar el quince de febrero de dos mil catorce la sociedad integradora presente un aviso en el cual señale que ejercerá dicha opción y manifieste la denominación o razón social de todas las personas morales que conformarán el grupo, así como el porcentaje de participación integrable de la sociedad integradora en cada sociedad integrada.
53. La disposición transitoria referida en el párrafo que antecede, además establece que el grupo de sociedades deberá reunir los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; no deberán ubicarse en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 62 de dicho ordenamiento; también permite que una sociedad integradora que no cuente con la participación integrable ingrese al régimen, siempre y cuando antes del treinta y uno de diciembre de dos mil catorce cumpla con dicho porcentaje de participación, ya que de no hacerlo deberá desincorporarse y enterar el impuesto diferido con la actualización y recargos correspondientes, **y, finalmente, dispone que las sociedades que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, generadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, sí podrán tributar en el régimen opcional de grupos de sociedades, pero no podrán aplicar dichas pérdidas.**
54. Para justificar lo anterior, es preciso indicar, en primer término, que esta Primera Sala sostiene el criterio de que en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, toda vez que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control está limitada.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

55. En ese sentido, el test de proporcionalidad de una norma tributaria se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva o constitucionalmente válida o aceptable; además, en el análisis de la idoneidad y necesidad de los medios, no se debe exigir que el legislador haya justificado cuál de todos los medios disponibles cumple en todos los grados o niveles de intensidad la finalidad perseguida, sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado.
56. Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis aislada 1a. LIII/2012, emitida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, cuyo rubro y texto es:

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. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

57. Como se observa, las prohibiciones para que las empresas que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que presten el servicio de transporte público aéreo sean integradoras o integradas en el Régimen opcional para grupos de sociedades, obedece a las siguientes finalidades:

- Evitar que empresas actuando en un grupo manipulen el resultado fiscal mediante planeaciones agresivas y abusos.
- Impedir que el nuevo régimen contenga elementos que puedan ser fácilmente utilizados para diferir ilegítimamente el pago del impuesto, por lo que no se permite incorporar empresas perdedoras a efecto de disminuir el resultado fiscal integrado.
- Permitir el acceso al régimen a empresas perdedoras implicaría que el resultado fiscal integrado sea menor (respecto de la sumatoria del resultado fiscal individual), ocasionando que el factor sea menor, y, por consiguiente, las empresas con utilidades diferirían más impuesto y pagarían menos gravamen.
- Se procura que las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores no afecten el nuevo régimen.
- Este tratamiento de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores hace eficiente y transparente el nuevo régimen, dado que las empresas que tributen en él únicamente podrán considerar las utilidades y pérdidas fiscales generadas en el ejercicio.
- Impedir que otros contribuyentes que gozan de algún beneficio para efectos del impuesto sobre la renta, o que por la naturaleza de las actividades que realizan manipulen los efectos del régimen se estimó

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

conveniente excluir a las personas que prestan el servicio público de transporte aéreo, entre otras.

58. Dichas finalidades, a juicio de esta Primera Sala, **resultan constitucionalmente válidas**, toda vez que la imposición de las restricciones impugnadas para tener el carácter de integradoras o integradas abona a que las empresas que pretenden tributar en dichos términos no utilicen las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para manipular el resultado fiscal integrado y difieran indebidamente el impuesto a su cargo, lo que en última instancia permite constatar la observancia del mandato establecido a cargo de los gobernados de contribuir al gasto público, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.
59. La intención del legislador es que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que tuviere una sociedad solo puedan disminuirse de la utilidad fiscal que obtenga la propia sociedad a nivel individual, no en el grupo.
60. Así, dado que las pérdidas fiscales a que hace referencia la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se generaron con anterioridad a la entrada en vigor del régimen de beneficio, de permitirse su entrada y disminución del resultado fiscal del grupo de empresas se generaría un impacto negativo en la base imponible, al verse reducida indebidamente, ocasionando que se tribute en forma desproporcional e inequitativa.
61. Por lo que se refiere a la fracción X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a la prohibición para las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo tributen en el régimen opcional de sociedades, el legislador decidió excluirlas por estimar que dada la naturaleza de las operaciones que realizan, donde los grandes grupos establecen líneas aéreas privadas, que solo cobran tarifas de primera clase para vuelos en jets privados y generan fuertes pérdidas que después la controladora puede disminuir de las utilidades de otras empresas del grupo.
62. Asimismo, se considera que las restricciones impugnadas **cumplen con los criterios de ser idóneas y necesarias**.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

63. Son necesarias porque a través de ella se dota de mayor competitividad a las empresas nacionales, frente a la inversión extranjera, en aras de que tributen de la manera proporcional y equitativa que disponga la ley, evitando que algunos contribuyentes lleven a cabo prácticas contrarias a dichos fines.
64. Aunado a lo anterior, dicha prohibición no representa una carga desmedida e injustificada para los gobernados, ya que los contribuyentes que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar que no podrán disminuir en el nuevo régimen opcional, sí podrán aprovecharlas en el régimen general.
65. Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que las restricciones previstas en el artículo 62, fracciones IX y X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta contribuyen a la realización del fin contemplado por el legislador, resultando idóneas y necesarias, habida cuenta que en materia tributaria no debe exigirse al legislador que justifique el empleo de una medida de entre todas las intervenciones imaginables, sino que al tratarse de un escrutinio laxo, basta con que el medio elegido abone al cumplimiento de dicha finalidad.
66. En este orden de ideas, también deviene **infundado** el argumento de las quejas en el sentido de que el legislador les impidió tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades por considerar que gozan de un régimen tributario especial, cuando no es así. Tal argumento es incorrecto, porque el creador de la norma si bien mencionó que se excluye del régimen opcional para grupos de sociedades a contribuyentes que gozan de algún beneficio tributario, como son las integrantes del sistema financiero o las empresas maquiladoras, también expresó que se excluía de dicho régimen a las personas que por las operaciones que realizan difieran indebidamente el impuesto, como sucede con las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo.

2. AGRAVIOS EN LOS QUE SE COMBATE QUE EL JUEZ DE DISTRITO DECLARÓ INFUNDADO EL CUARTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN EN EL QUE ADUJERON QUE LAS FRACCIONES IX Y X DEL ARTÍCULO 62 DE LA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL CATORCE VIOLAN LOS DERECHOS A UN DESARROLLO INTEGRAL; A LA DISTRIBUCIÓN EQUITATIVA DEL INGRESO Y LA RIQUEZA Y A CONTAR CON SISTEMAS TRIBUTARIOS EQUITATIVOS Y JUSTOS.

67. En el cuarto agravio las peticionarias alegan que la sentencia recurrida es ilegal al declarar infundado el cuarto concepto de violación en el que adujeron que el artículo 62, fracciones IX y X de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el derecho fundamental de **desarrollo integral** previsto en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de Estados Americanos, porque no garantiza un sistema impositivo adecuado ni equitativo, ni una justa distribución de la riqueza e ingreso que garantice su seguridad económica en igualdad de oportunidades dentro de un orden económico y social que les permita su plena realización, ya que sin que exista causa justificada otorga tratos diferenciados a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.
68. También sostienen que el Juez de Distrito no estudió correctamente dicho concepto de violación, que se limitó a exponer el régimen de derechos humanos que existe en el sistema jurídico mexicano; no efectuó la interpretación de las normas que establecen los derechos fundamentales violados, tampoco expresó las razones por las que consideró que en el presente asunto los derechos fundamentales que se aducen violados se encuentran mejor tutelados en el derecho nacional, por lo que resulta innecesario acudir a los tratados internacionales.
69. Dicho agravio es **fundado**, toda vez que del análisis de la sentencia recurrida se advierte que el juez omitió pronunciarse respecto de dichos temas, por lo que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación los estudiará.
70. Para abordar tales planteamientos, esta Primera Sala estima necesario precisar que los artículos 25, 26, apartado A, y 28 de la Constitución General de la República, establecen que el Estado será rector del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución; que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación; y, a través de la prohibición de monopolios, prácticas monopólicas, estancos y exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, proteger la competencia y libre concurrencia.

71. Como se ve, dichas normas constitucionales, en general, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.
72. En ese sentido, el texto constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, así como al Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Constitución General.¹³
73. Sin embargo, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones -artículo 73, fracción VII-¹⁴, sin perder de vista los derechos subjetivos respectivos -artículo 31, fracción IV-¹⁵.
74. En ese contexto, en la jurisprudencia 2a./J. 1/2009, de rubro: **“RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL**

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

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

(...).”

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

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

(...).”

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

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

ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA¹⁶, se estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica, debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.

75. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución General, por lo que resulta inexacto estimar que dichos preceptos establecen derecho fundamental alguno relacionado con el crecimiento económico, la competitividad y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo –tomando en cuenta esas metas– conducir el desarrollo nacional y, al efecto, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado estimen convenientes.
76. En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.
77. Lo anterior se desprende de la jurisprudencia 1a./J. 39/2006, de rubro: **“INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA**

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

INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.”¹⁷

78. Consecuentemente, los argumentos en los que se aduce violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes, resultan **inatendibles**, puesto que no constituyen derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido mediante el juicio de amparo.
79. No obstante esa conclusión, se advierte que la quejosa recurrente insiste en que las restricciones para que las personas morales con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que presten el servicio de transporte público aéreo tengan el carácter integradoras o integradas, **no fomenta el crecimiento económico**, implica una serie de obstáculos, lo que tendrá como consecuencia **falta de competitividad** de las personas morales que tienen estas características, provocando una **injusta distribución del ingreso y la riqueza**.
80. Al respecto, deben tenerse presentes las consideraciones del Pleno de este Alto Tribunal, al resolver la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014¹⁸, las cuales en la parte que interesa señalan lo siguiente:

“(…)

Como se puede apreciar de la síntesis de los conceptos de invalidez, los accionantes parten de la premisa consistente en que con el establecimiento de la tasa en la región fronteriza, se conseguirá alcanzar el fin constitucional consistente en la competitividad y desarrollo económico del país, por lo que su establecimiento es constitucionalmente exigible al legislador, en términos de lo previsto por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como 17, 33, 34, 39 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos define a la competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual de conformidad con el artículo 25 constitucional se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, las contrataciones de las empresas del Estado y la participación en el sector social.

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

¹⁸ Resuelta en sesión de veintiséis de agosto de dos mil catorce, por mayoría de ocho votos a favor, en contra de los emitidos por la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero y el Ministro José Ramón Cossío Díaz, ausente el Ministro Sergio A. Valls Hernández.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

De conformidad con el Reporte del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., uno de los factores que más incidencia tiene en la falta de competitividad de nuestro país, es la ineficiente regulación, pues derivado de los costos de cumplimiento, entre otras razones por el exceso en trámites y permisos, no se logra alcanzar el potencial en sectores como hidrocarburos, telecomunicaciones, transportes, electricidad, medicamentos, construcción, entre otros.

La situación anterior genera un impacto negativo en la facilidad de apertura de negocios, aumento en la brecha de la corrupción, generación de mercados informales, entre otros, lo cual constituye una barrera para la libre competencia, y con ello, un rezago en la economía nacional que afecta el consumo en general.

Es así que lo que verdaderamente determinará la competitividad en nuestro país será conseguir la eficiencia de estos sectores, por lo que el aumento en el nivel de competencia al que aspira la Constitución Federal se logra a partir de una política económica integral.

Los impuestos, como instrumentos de política financiera, son herramientas que puede establecer el Estado con la expectativa de alterar el comportamiento de los agentes económicos para incentivar o desincentivar determinada conducta, dada su incidencia en el mercado, en tanto que cumplen con dos funciones, uno, modifican los ingresos disponibles, y dos, modifican los precios de los bienes y servicios.

La eficacia de un impuesto para alterar una conducta viene dada por diversos factores, siendo el grado de competitividad de la economía uno de los más importantes, ello es así toda vez que en un escenario competitivo los precios tienden al punto de equilibrio de modo que al ser alterados, por el efecto de establecer un impuesto se modificará el patrón de consumo, sin embargo, en un escenario con tendencias monopólicas, el fabricante no resiente el impacto del impuesto por lo que los precios se mantienen al alza y no se logrará el fomento al consumo que se busca.

Es así que se advierte que, si bien los precios son alterados por los impuestos, y por tanto, constituyen un factor que incide en el comportamiento del consumo, lo que verdaderamente determina el nivel de competencia es la eficiencia de los diversos sectores económicos, y no únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales, pues incluso su grado de eficacia depende de las condiciones de la economía.

Por lo que, contrario a lo que aducen los promoventes, el establecimiento de un impuesto no consigue por sí mismo aumentar el nivel competitivo de la economía, sino que sólo a partir de una política económica integral se aumentará la competitividad, y entonces será eficaz el establecimiento de un impuesto que busca modificar una conducta.

La política tributaria no puede actuar aisladamente, sino que debe complementarse con otros sectores estratégicos, como políticas monetarias, cambiarias, crediticias, etc., por lo que no se podría afirmar que una tasa menor en la región fronteriza siempre sea el instrumento idóneo para alcanzar objetivos constitucionales, como el de impulsar la competitividad del país.

De esta forma, se desprende que los promoventes parten de una premisa errónea, al afirmar que el hecho de establecer una política fiscal que prevea una

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

tasa menor en la región fronteriza, conseguirá necesariamente aumentar la competitividad y con ello vulnerar el artículo 25 constitucional.

Ello, ya que la tasa del impuesto al valor agregado no podría considerarse el único medio idóneo para asegurar la competitividad, como para exigirle al legislador su establecimiento, pues nada indica que con ello se alcanzarán los fines constitucionales previstos.

En este sentido, si bien la competencia es una obligación prevista en el artículo 25 constitucional, ello no significa que un incentivo fiscal sea la única forma de alcanzarla, para poder exigirle al legislador su establecimiento, menos aún que sea necesariamente mediante una tasa menor del impuesto al valor agregado.

Aunado a ello, debe considerarse que toda vez que la competitividad depende del nivel de eficiencia de diversos factores macroeconómicos, tales como los sectores estratégicos, privados, empresas del Estado, entre otros, las políticas que conllevan a aumentar la competitividad son variables, al igual que dichos sectores.

Es decir, una política para aumentar la competitividad puede ser eficaz en un determinado momento histórico dadas las condiciones macroeconómicas, sin embargo, toda vez que los factores que inciden en la economía son dinámicos, también deben serlo las políticas económicas.

Es así que se advierte la imposibilidad constitucional de exigir al legislador que establezca un mecanismo tributario específico, pues si bien el fin permanece constante, los medios más eficaces para alcanzarlo deberá dictarlos el legislador, de conformidad con las condiciones económicas que se presenten en un determinado momento histórico, pudiendo este Alto Tribunal pronunciarse únicamente sobre la constitucionalidad de la medida adoptada pero no respecto de su idoneidad.

Es por ello que si bien es cierto que es constitucionalmente válido utilizar herramientas fiscales con la finalidad de establecer una política fiscal que tienda a impulsar a la competitividad del país, también lo es que ello se encuentra dentro de la esfera de libre configuración del diseño del sistema tributario, como lo ha sostenido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, y como se desarrolló previamente en el quinto considerando.

De tal forma, el hecho de que el legislador hubiere tenido como política económica impulsar la competitividad, mediante el uso de medidas fiscales, como la tasa del impuesto al valor agregado en las zonas fronterizas al once por ciento, no significa que con ello únicamente se logre tal fin, ni que al diseñar toda política tributaria deba atenderse ese fin, porque ello vulneraría su libre configuración tributaria.

De conformidad con lo expuesto, es posible afirmar que si bien los impuestos o medidas fiscales pueden servir como instrumentos para impulsar la competitividad a través de incentivar ciertas conductas, su establecimiento no garantiza el nivel de competitividad al que aspira la Constitución Federal, por lo que no es posible exigirle al legislador su creación, sino que ello dependerá de que en ejercicio de su libre configuración los establezca como parte de una política económica, respecto de la cual este Alto Tribunal no puede juzgar su idoneidad, además de que tratándose de materia tributaria los límites a la configuración del impuesto se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

Por las razones anteriores, este Alto Tribunal Constitucional concluye que son infundados los conceptos de invalidez de los promoventes, ya que en materia tributaria la necesidad de establecer mecanismos que impulsen la competitividad atiende a una cuestión extrafiscal, respecto de la cual el legislador goza de libertad para crear o eliminar.

(...).”

81. De lo anterior, se advierte que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la competitividad se puede alcanzar mediante la eficiencia de una política económica integral, la cual puede configurarse a partir de la implementación de diversos mecanismos o herramientas que coadyuven al establecimiento de un nivel de desarrollo amplio y competitivo.
82. Una de esas herramientas es la fijación de contribuciones, que como instrumentos de la política financiera del país, ayudan al Estado a incidir en el dinamismo de los aspectos económicos, ya sea para incentivar o desincentivar determinadas conductas.
83. De ese modo, si bien la eficacia de un tributo puede modificar diversos factores que fluctúan en la economía del país, lo cierto es que para cambiar o promover la competitividad, entre otros propósitos, deben concurrir una serie de circunstancias de índole económico y de la propia interacción del mercado; sin que ello dependa en exclusiva de la política o el diseño impositivo que en un momento el Poder Ejecutivo y el Legislativo establezcan. Es decir, los instrumentos tributarios no constituyen el único mecanismo para incrementar el nivel de competitividad.
84. Así, el sistema fiscal que se fije, *per se*, no puede entrañar una garantía del crecimiento económico, del grado de competitividad del sector productivo o de una más justa distribución del ingreso y la riqueza, puesto que es mediante políticas de carácter integral, a través de las cuales se obtendrán las herramientas que permitan alcanzar el desarrollo nacional al cual aspira la Constitución.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

85. Considerar a la política fiscal como un medio aislado por el que necesariamente se potencializan los mercados es inexacto, pues a dicha herramienta debe adicionarse la implementación de componentes estratégicos, propios de la dinámica social y económica, ya sea en el ámbito público o privado.
86. En esas condiciones, es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien, como se ha sostenido, los impuestos y, en sí, el diseño tributario, pertenecen al abanico de mecanismos que conforman la política económica integral que impulsa el fomento económico, eleva el nivel de competitividad del país y favorece una más justa distribución del ingreso y la riqueza, no es el único instrumento del que se vale el Estado para influir en el desarrollo de los sectores productivos.
87. El legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que en un momento determinado permitan configurar la política económica y tributaria, correspondiendo al Poder Judicial de la Federación la obligación de velar por que esas medidas sean constitucionalmente válidas, pero no si son idóneas en el contexto de aspectos macroeconómicos, sociales y financieros.
88. Además, el hecho de que en determinado momento el legislador haya establecido beneficios o tratamientos tributarios especiales, no puede llevar a la convicción de que es el único mecanismo para incentivar el desarrollo de los sectores productivos, ni que exista obligación constitucional de prever esos mecanismos de beneficio; considerar lo contrario, quebrantaría el principio de división de poderes, puesto que esa libertad de configuración únicamente le corresponde al Poder Legislativo. Así, pretender que el juez constitucional analice la idoneidad de las medidas implementadas o la supresión de regímenes tributarios, implicaría que se sustituyan las facultades exclusivas del legislador.
89. Ahora bien, en la especie, la quejosa recurrente edifica el argumento total de su impugnación bajo la premisa de que al no permitirles tener el carácter de integradoras o integradas, deja de fomentar el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, y desalienta la competitividad de

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

las personas morales que tienen dichas características; sin embargo, al tenor de las consideraciones anteriores, no puede aceptarse tal postura.

90. Ello es así, porque si bien a partir de dos mil catorce el legislador creó el régimen opcional para grupos de sociedades, para los grupos de empresas que reúnan los requisitos correspondientes, el cual inclusive se considera como de beneficio al permitir el diferimiento en el pago del impuesto para de esa forma incentivar las actividades a las que se dediquen y, en general, la productividad del país, lo cierto es que no es la única herramienta de la política económica que potencializa el desarrollo nacional.
91. No puede afirmarse que el otorgamiento de preferencias, excepciones o regímenes especiales en materia tributaria sea el único vehículo que permitirá incrementar la competitividad de las personas morales que en un momento determinado tributen de determinada manera.
92. En ese sentido, se reitera, no existe posibilidad constitucional de exigir coactivamente al legislador que sin distinción alguna permita a todos los contribuyentes tributar en un mismo régimen, ya que el ejercicio de la libre configuración del sistema impositivo así como la fijación de la política económica que se estime más conveniente, corresponde exclusivamente a los Poderes Legislativo y Ejecutivo en sus respectivos ámbitos competenciales, sin que este Alto Tribunal se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la medida adoptada que, en el caso, consiste en la eliminación del régimen de consolidación fiscal.
93. Consecuentemente, es **infundado** el agravio analizado, ya que la necesidad de establecer medidas que impulsen la competitividad, el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, atiende a una serie de elementos que no quedan comprendidos en el sistema tributario, sino que abundan en la política económica integral que se emplee, respecto de la cual, el legislador goza de libertad para crear, así como para establecer requisitos.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

94. Por consiguiente, si las restricciones para que las recurrentes no tengan la calidad de integradoras o integradas no implica un atentado en contra del **crecimiento económico**, de la **competitividad** y una **justa distribución del ingreso y la riqueza**, no resulta violatoria de los artículos 25 de la Constitución General de la República, en relación con el 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, los cuales se adujeron transgredidos.
95. En términos similares a los expuestos, esta Primera Sala resolvió los amparos en revisión **195/2016** y **1010/2014**, bajo la ponencia del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, en las sesiones de catorce de agosto de dos mil diecinueve.
96. Por otra parte, el argumento en el cual se insiste en la violación al **derecho a un desarrollo integral** porque las normas reclamadas impiden a las personas morales con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que prestan el servicio de transporte público aéreo tener el carácter de integradoras o integradas, provoca que el **sistema tributario** incumpla con la exigencia de ser **adecuado y equitativo**, debe **desestimarse**.
97. En efecto, es cierto que del artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos¹⁹, se desprende la voluntad de los Estados miembros de

¹⁹ **Artículo 34**

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

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

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

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

98. No obstante, el establecimiento de sistemas tributarios con esas características constituye una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, de manera que en su conjunto deben ser adecuadas y equitativas de conformidad con las modalidades y procedimientos que cada Estado fije como propias.
99. Por tanto, si un sistema impositivo debe entenderse como un orden jurídico tributario en su conjunto, es decir, como una unidad organizada de porciones normativas percibidas como un resultado total, es claro que la idoneidad o equidad de dicho sistema en su integridad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere el tratado invocado.
100. Así se establece en la tesis aislada 1a. X/2014 (10a.), emitida por esta Primera Sala, de rubro: **“SISTEMAS IMPOSITIVOS ‘ADECUADOS Y EQUITATIVOS’. SU CONCEPCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 34 DE LA CARTA DE LA ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS.”**²⁰
101. En concordancia con el criterio de referencia, dado que las disposiciones reclamadas que establecen restricciones para que las personas morales tengan el carácter de integradoras o integradas no tienen el alcance de incidir en el sistema tributario en su integridad, se estima que tampoco pueden definir por sí que éste resulte inadecuado e inequitativo en términos del tratado internacional señalado.

k) Vivienda adecuada para todos los sectores de la población;

l) Condiciones urbanas que hagan posible una vida sana, productiva y digna;

m) Promoción de la iniciativa y la inversión privadas en armonía con la acción del sector público, y

n) Expansión y diversificación de las exportaciones.”

²⁰ **Datos de localización:** Décima Época. Registro: 2005411. Primera Sala. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 2, enero de 2014, Tomo II. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a. X/2014 (10a.). Página: 1124.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

102. De esta manera, si no queda acreditado que a través de las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, el sistema tributario en su integridad se torna inadecuado e inequitativo, por vía de consecuencia, dichos preceptos reclamados no violan el **derecho a un desarrollo integral** a que se refieren los artículos 29, 32, 33, 34 y 44 de la Carta de la Organización de Estados Americanos –preceptos que se adujeron transgredidos–, ya que la inclusión de las disposiciones reclamadas tendría que haber provocado una afectación de esa naturaleza para considerar que el Estado mexicano habría incumplido con su compromiso de impulsar ese desarrollo, lo que en la especie no ocurrió.
103. En términos similares a los expuestos, esta Primera Sala resolvió los **amparos en revisión 195/2016, 248/2016 y 138/2017**, bajo la ponencia del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, en las sesiones de treinta de agosto y trece de septiembre de dos mil diecisiete, y veintitrés de mayo de dos mil dieciocho.
104. Ahora, no pasa desapercibido que lo inadecuado e inequitativo de la inclusión del esquema de salida del régimen de consolidación fiscal –argumento ya desestimado–, se hace depender de las siguientes circunstancias: **a)** No se permite a las empresas que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores o que presten el servicio de transporte público aéreo tener el carácter de integradoras o integradas, **b)** que no se permite considerar en la determinación del resultado fiscal integrado las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, ni los conceptos generados por empresas que prestan los servicios antes mencionados.
105. En función de ello, la quejosa recurrente aduce que los preceptos reclamados resultan desproporcionales e inequitativos, al no corresponder a la capacidad contributiva de las sociedades integradoras e integradas y generar tratos diferenciados injustificados.
106. Al respecto, esta Primera Sala observa que el análisis de cada una de esas cuestiones debe realizarse a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

Por consiguiente, el estudio respectivo habrá de desarrollarse en apartados subsecuentes conforme a los agravios que en concreto se hubiesen hecho valer en esos aspectos.

3. AGRAVIOS EN LOS QUE SE COMBATE QUE EL JUEZ DE DISTRITO DECLARÓ INFUNDADO EL SEGUNDO CONCEPTO DE VIOLACIÓN EN EL QUE SE ADUJO QUE LAS FRACCIONES IX Y X DEL ARTÍCULO 62 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL CATORCE VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

107. En el segundo agravio aducen que la sentencia recurrida es ilegal en la parte en que declaró infundado el segundo concepto de violación, en el que sostuvieron que las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, al no permitir tener el carácter de integradoras o integradas a las personas morales que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y a las que presten el servicio de transporte público aéreo, violan el **principio de proporcionalidad tributaria**, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque ocasionan que el grupo —al no poder reconocer los conceptos generados por dichos contribuyentes— no tribute conforme a su verdadera capacidad contributiva.
108. Aunado a lo anterior, de la sentencia recurrida se advierte que el Juez de Distrito declaró infundado dicho argumento, por considerar que las quejas únicamente mencionaron que el impuesto no atiende a su capacidad contributiva, por lo que resultaba insuficiente para emprender el estudio correspondiente.
109. Desde esta óptica, se estima **fundado** el agravio respectivo, ya que a juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del análisis del concepto de violación respectivo se advierten suficientes elementos para analizar las normas reclamadas a la luz del principio de **proporcionalidad impositiva**, por lo que con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo se emprenderá su estudio.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

110. En este sentido, es importante destacar que el principio de proporcionalidad tributaria emana del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y al respecto, este Alto Tribunal ha determinado que dicho postulado consiste esencialmente en que los contribuyentes paguen impuestos de acuerdo a su verdadera capacidad contributiva, esto es, que pague más gravamen quien tiene mayor capacidad económica y menos quien revele una potencialidad inferior para aportar parte de sus rendimientos o utilidades para sufragar los gastos del Estado.

111. Las premisas básicas del principio de proporcionalidad impositiva se desprenden de las jurisprudencias P./J. 109/99 y P./J. 10/2003 sustentadas por el Pleno de este Alto Tribunal con los rubros: **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.”**²¹ y **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”**²²

112. Por otra parte, es importante precisar, que el Régimen Opcional para grupos de sociedades que entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil catorce en sustitución del régimen de consolidación fiscal —actualmente abrogado— es opcional y de beneficio, porque las empresas organizadas en grupos con intereses económicos comunes que reúnan los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen la posibilidad de decidir si ingresan a él o no, y se les permite diferir el impuesto sobre la renta hasta por tres ejercicios fiscales.

113. Aunado a lo anterior, es importante mencionar que conforme al artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, las pérdidas fiscales son conceptos que se generan cuando las deducciones

²¹ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 192849. Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Noviembre de 1999. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página 22.

²² **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 184291. Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo. XVII, Mayo de 2003. Materia(s): Administrativa. Página 144.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

autorizadas del ejercicio superan el monto de los ingresos acumulables, y cuando ello suceda, no se pagará el impuesto sobre la renta.

114. Por otro lado, los artículos 9, 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno, fracción XVII de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento, vigente a partir de dos mil catorce establecen lo siguiente:

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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.”

(...).”

“Artículo 64. La sociedad integradora y sus integradas para determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio que deberán enterar, así como el que podrán diferir, estarán a lo siguiente:

I. La sociedad de que se trate determinará su resultado o pérdida fiscal del ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley.

II. La sociedad integradora obtendrá el resultado fiscal integrado, como sigue:

a) Sumará el resultado fiscal del ejercicio de que se trate, correspondiente a las sociedades integradas.

b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades integradas, sin la actualización a que se refiere el artículo 57 de esta Ley.

c) Según sea el caso, sumará su resultado fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización a que se refiere el artículo 57 de esta Ley.

Los conceptos señalados en los incisos anteriores se sumarán o se restarán en la participación integrable.

III. La sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado correspondiente al ejercicio de que se trate, el cual se obtendrá dividiendo el resultado fiscal integrado del ejercicio entre la suma de los resultados fiscales obtenidos en dicho ejercicio por la sociedad integradora y por sus sociedades integradas en la participación integrable. El factor de resultado

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

fiscal integrado se calculará hasta el diezmilésimo.

En caso de que el resultado fiscal integrado resulte negativo, el factor de resultado fiscal integrado será cero.”

“DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

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

(...)

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

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el grupo de sociedades deberá reunir los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y además no ubicarse en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 62 de dicha Ley. La sociedad integradora que al 1 de enero de 2014, no cuente con la participación establecida en el artículo 61 de esta Ley en sus sociedades integradas, podrá ejercer la opción en comento, siempre que al 31 de diciembre de 2014 cumpla con la participación requerida en dichos artículos y no se trate de una sociedad de las referidas en el artículo 62 de la misma Ley. En caso de no cumplir con dicha participación a esta última fecha, la sociedad integradora deberá desincorporar a la sociedad de que se trate de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de dicha Ley, considerando como fecha de desincorporación el 1 de enero de 2014, y tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre la renta que se difirió en los pagos provisionales del ejercicio con actualización y recargos, calculados desde que debieron efectuarse dichos pagos y hasta que los mismos se realicen.

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

115. Del artículo 9, primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el resultado fiscal se determina a partir de la utilidad fiscal que resulta de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

116. El artículo 64, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los procedimientos para determinar el impuesto del ejercicio que deberán enterar y podrán diferir los contribuyentes; señala que la sociedad de que se trate determinará el resultado fiscal o pérdida fiscal en términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y dicho precepto en su fracción I indica que dicho monto se obtendrá disminuyendo a los ingresos acumulables del ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
117. El artículo Noveno fracción XVII de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que las sociedades que al treinta y uno de diciembre de dos mil trece tributaban en el régimen de consolidación fiscal pueden tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades sin necesidad de obtener la autorización a que se refiere el artículo 63 de la ley en cita, para lo cual únicamente deberán presentar aviso antes del quince de febrero de dos mil catorce en el cual señale que ejercerá dicha opción y manifieste la denominación o razón social de la totalidad de las sociedades que conformarán el grupo así como el porcentaje de participación integrable de la sociedad integradora en cada sociedad integrada. **El último párrafo de la fracción referida en el párrafo que antecede señala que éstas sociedades que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores generadas hasta la fecha indicada sí podrán incorporarse el régimen opcional en comento, pero en ningún caso podrán aplicar dichas pérdidas.**
118. En este orden de ideas, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce al no permitir a las sociedades que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que presten el servicio de transporte público aéreo ser integradoras o integradas, respectivamente, no viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional por lo siguiente:
119. Respecto de las personas morales con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, no resulta desproporcional que la fracción IX del

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta les impida tener el carácter de integradoras o integradas, en primer lugar, porque tal y como se expresó en el proceso legislativo, dichas restricciones tienen por objeto evitar el aprovechamiento de dichos conceptos para disminuir el resultado fiscal integrado del ejercicio dos mil catorce, esto es, incorporar al nuevo régimen opcional elementos generados en otros regímenes —del general o del de consolidación fiscal—, y, en segundo término, porque dichos conceptos si pueden aprovecharlos en el régimen general de ley, conforme a la mecánica de cálculo prevista en la fracción II del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

120. En este contexto, no pasa inadvertido para esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que si bien la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la restricción previamente comentada, para el caso de contribuyentes que ya venían tributando en el régimen de consolidación fiscal y a la entrada en vigor de las normas reclamadas se encontraban fuera del periodo de permanencia obligatoria, la fracción XVII del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias del ordenamiento en cita sí les permite incorporarse al nuevo régimen, pero sin poder aplicar las referidas pérdidas fiscales.
121. Lo anterior evidencia que ambas porciones normativas tienen como finalidad prohibir que los contribuyentes utilicen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en la determinación del resultado fiscal integrado que deberán determinar los contribuyentes que tributen en el régimen opcional para grupos de sociedades.
122. Ahora, en lo referente a las personas morales que prestan el servicio de transporte público aéreo, opera una razón similar a la descrita en el párrafo que antecede, ya que como se mencionó en el proceso legislativo, dada la naturaleza de las operaciones que realizan esta clase de contribuyentes —tratándose del transporte aéreo no regular, que es una modalidad del transporte público aéreo, en el que se encuentra el servicio de taxi aéreo, entre otros,— para evitar que manipulen indebidamente las pérdidas fiscales para disminuir la base del resultado fiscal integrado, es que se les impide tener el carácter de integradas o integradoras, pues como quedó evidenciado en los párrafos que

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

antecedentes, en el nuevo régimen opcional para grupos de sociedades no se pueden considerar dichos conceptos en la determinación del gravamen.

123. En este orden de ideas, también resulta **infundado** el primer concepto de violación, inciso c), numeral iii), en el que afirman que no obstante que las normas reclamadas impidan a personas morales con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores tener el carácter de integradas o integradoras, dichos conceptos necesariamente se consideran al determinar los resultados fiscales individuales de las empresas del grupo, lo cual es incorrecto, pues como se ha dicho en los párrafos anteriores, en la determinación del resultado fiscal o pérdida fiscal del ejercicio para efectos del régimen opcional para grupos de sociedades únicamente se consideran ingresos acumulables, deducciones autorizadas y participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, conforme a lo previsto en la fracción I del artículo 9 de la Ley del impuesto sobre la Renta.

4. AGRAVIOS EN LOS QUE SE COMBATE QUE EL JUEZ DE DISTRITO DECLARÓ INOPERANTE EL PRIMER CONCEPTO DE VIOLACIÓN EN EL QUE ADUJERON QUE LAS FRACCIONES IX Y X DEL ARTÍCULO 62 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL CATORCE VIOLAN EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE EQUIDAD.

124. En el primer agravio las recurrentes alegan que la sentencia recurrida es incorrecta en la parte que el juez declaró inoperante el primer concepto de violación en el que adujeron que las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, **viola las garantías de igualdad y no discriminación y el principio de equidad tributaria**, previstos en los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente, porque contrario a lo resuelto, no plantearon la transgresión a los citados principios atendiendo a su situación particular, sino a partir de su situación frente a la ley.

125. El agravio previamente sintetizado es **fundado**.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

126. Lo anterior es así, porque contrario a lo que se resolvió en la sentencia recurrida, del **primer concepto de violación en sus diversos incisos**, se advierte que las quejas adujeron que las normas reclamadas les otorgan tratos diferenciados respecto de otros contribuyentes con los que consideran encontrarse en igualdad de circunstancias; aspectos que a juicio de esta Primera Sala son suficientes para emprender su examen a la luz del principio de equidad tributaria, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo.
127. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el principio de equidad se refiere al derecho que tienen todos los gobernados, de recibir el mismo trato que quienes se ubican en igual situación de hecho, en la inteligencia de que dicha igualdad de trato es jurídica, ya que no implica que todos los sujetos lleguen a encontrarse, en toda circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, pero sí que en términos de ley, las personas gocen de igualdad jurídica.
128. Dicha aseveración se contiene en la siguiente jurisprudencia sostenida por el Tribunal Pleno:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”²³.

129. De la referida jurisprudencia destaca que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció los elementos objetivos que delimitan la garantía de equidad tributaria, a saber:

- a) No toda desigualdad de trato implica una violación a dicha garantía, sino sólo cuando la ley distingue entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin una razón objetiva y razonable;
- b) Por lo tanto, a iguales supuestos deben corresponder idénticas o análogas consecuencias jurídicas;
- c) En principio, el legislador no tiene prohibición para establecer una desigualdad de trato, pero sí cuando ésta resulta artificiosa o injustificada; y, finalmente,
- d) La diferenciación tributaria debe conservar el trato equitativo, de tal manera que las consecuencias jurídicas que deriven sean acordes a las garantías de igualdad.

130. El propio Tribunal Pleno ha destacado que todos los hombres son iguales ante la ley y, en cuanto a la garantía de equidad, ha sostenido que los poderes públicos han de tomar en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación, deben ser tratados de igual manera. Así, el principio de equidad implica la necesidad de no generar un trato discriminatorio ante situaciones análogas.²⁴

²³ Tesis jurisprudencial P./J. 41/97, establecida en la novena época por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual se aprecia en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, correspondiente a junio de mil novecientos noventa y siete, página 43.

²⁴ **“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.** El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

131. En torno al mismo principio de equidad, el Tribunal Pleno también ha establecido que dicha garantía implica que los contribuyentes de un mismo impuesto, que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica, lo cual implica que debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales.

132. Ahora bien, las quejas en su primer concepto de violación adujeron lo siguientes:

En el inciso a) de su primer concepto de violación sostuvieron que las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce otorgan un trato diferenciado injustificado entre personas morales que cumplen con los requisitos previstos en los artículos 60 y 61 de la ley en cita para tener el carácter de integradora o integradas —ser residentes en México integrantes de un grupo; propietarias de más del ochenta por ciento de las acciones con derecho a voto de otras sociedades y aquellas en las que más del referido porcentaje de propiedad accionaria sean propiedad directa o indirecta de una sociedad que encabeza el grupo— a las que les permite tributar en el régimen opcional para sociedades y aquellas que también reúnen los requisitos y tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir y/o que prestan el servicio de transporte público aéreo, a las que les impide tributar en esos términos.

En el inciso b), también de su primer concepto de violación las impetrantes señalaron que el artículo 62, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil catorce viola la garantía de igualdad y el principio de equidad tributaria porque impide a los contribuyentes que forman parte de un grupo empresarial tributar en el régimen de integración fiscal por el hecho de tener pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, mientras que la fracción XVI del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias del ordenamiento en cita, sí permite que otros contribuyentes que también tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores continúen tributando en el régimen de consolidación fiscal por el tiempo que les falte para concluir el periodo obligatorio de cinco ejercicios, lo que evidencia el trato diferenciado que se otorga a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica"

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

En el primer concepto de violación inciso d), expusieron que la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada impide a las quejas considerar dentro del régimen de integración fiscal a sociedades que tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, mientras que a otros grupos de empresas en los que eventualmente no existen empresas con pérdidas sí les permite tributar en el régimen de integración, lo que denota un trato diferenciado injustificado, construido a partir de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, soslayando que ambas categorías de contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias, por cumplir con los requisitos previstos en los artículos 60 y 61 del ordenamiento en cita.

En el inciso e), de su primer concepto de violación manifestaron que la exposición de motivos del Ejecutivo Federal respecto de la fracción X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —que impide que las personas que prestan el servicio de transporte público aéreo tributen en el régimen de integración fiscal—, se señaló que se excluyeron para evitar que incluyeran a empresas perdedoras a efecto de disminuir artificialmente el resultado fiscal integrado y para impedir que el régimen sea utilizado por sectores que gozan de algún beneficio para efectos del impuesto respectivo, como las sociedades que componen el sistema financiero, las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las personas morales con fines no lucrativos, las maquiladoras y las personas morales que prestan el servicio de transporte público aéreo.

En el inciso e), numeral i), de su primer concepto de violación alegaron que el artículo 62, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce viola las garantías de igualdad y no discriminación, así como el principio de equidad impositiva, porque a las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo les prohíbe tributar en el régimen de integración fiscal sin que exista justificación objetiva y válida. Ello es así, porque del proceso legislativo que culminó con dicho precepto, particularmente del documento elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, titulado “Getting it right, (que en español significa Entendiéndolo) Una agenda estratégica para las reformas en México”, se mencionó que: *“Una práctica esencialmente abusiva, ya común en México, es que las grandes empresas establecen líneas aéreas privadas, que sólo cobran tarifas de primera clase para vuelos en jets privados y generan fuertes pérdidas que después la empresa consolidada puede deducir. (...)”* Revela que dicha medida estaba dirigida a las aerolíneas que prestan servicio de transporte privado de pasajeros —respecto de las que se dijo que cobran elevadas tarifas para vuelos en jets privados y generan grandes pérdidas—, no así para las empresas que prestan dicho servicio de transporte público como las quejas.

En el inciso e), numeral ii), de su primer concepto de violación las impetrantes manifestaron que las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo no pertenecen a algún sector que goce de algún beneficio para efectos del impuesto sobre la renta, como podría ser el caso de empresas que tienen autorización para operar como maquiladoras; las que prestan el servicio de transporte terrestre o las integrantes del sector agropecuario. Por consiguiente,

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo, al no tener un régimen especial para efectos del impuesto sobre la renta, se encuentran obligadas a determinar dicho impuesto conforme al régimen general para personas morales.

Por último, en el inciso f), del primer concepto de violación indicaron que el artículo 62, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce viola el principio de equidad impositiva, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque sin que exista causa justificada otorga tratos diferenciados injustificados entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, ya que a las empresas que prestan el servicio privado de transporte aéreo sí les permite tributar en el régimen de integración, a diferencia de las que prestan dicho servicio en forma pública a las que se les impide acceder al régimen opcional.

133. Del análisis de los conceptos de violación previamente sintetizados se advierte que devienen infundados e inoperantes, por lo siguiente:

134. El primer trato diferenciado injustificado que se aduce en el **inciso a) del primer concepto de violación** entre contribuyentes que cumplen los requisitos previstos en los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los que también cumplen con dichos requisitos, pero adicionalmente tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o prestan el servicio de transporte público aéreo deviene **infundado**. Ello es así, porque no es verdad que ambas categorías de contribuyentes se encuentren en igualdad de circunstancias. La diferencia radica en el hecho de que el grupo mencionado en segundo término pese a reunir los requisitos de residencia y tenencia accionaria previstos en los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respectivamente, tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y por la naturaleza de las operaciones que realizan, respectivamente, podrían manipular dichos conceptos fiscales, en ambos casos con la finalidad de disminuir el impuesto del ejercicio, de ahí que dichos parámetros son los que los diferencian de otros contribuyentes que no tienen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que prestan un servicio distinto al de transporte público aéreo, por lo que es válido que la norma les otorgue un trato distinto.

135. Respecto del trato desigual que aducen las quejas en el **primer concepto de violación inciso c)**, frente a los contribuyentes que se encuentran dentro

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

del periodo de permanencia obligatoria de cinco ejercicios fiscales del régimen de consolidación fiscal, —a quienes la fracción XVI del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta les permite seguir tributando en dichos términos hasta concluir ese ciclo—, resulta claro que ambas categorías de contribuyentes no se encuentran en condiciones iguales, ya que los mencionados en segundo término pueden seguir determinado su resultado fiscal consolidado aprovechando dichos conceptos, porque así se los permitían las normas vigentes al momento de ejercer la opción respectiva, mientras que los contribuyentes que ya concluyeron dicho periodo obligatorio, conforme a las normas que regulan el esquema de salida del régimen de consolidación fiscal, a partir del ejercicio dos mil catorce tienen la obligación de desconsolidar al grupo y pagar el impuesto diferido, lo que revela la existencia de diferencias entre ambos grupos de sujetos pasivos.

136. Por otra parte, deviene **inoperante el argumento del inciso d), del primer concepto de violación** en el que se adujo que la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce otorga tratos diferenciados injustificados entre contribuyentes que eventualmente tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y quienes no, ya que dicho argumento se construye a partir de situaciones hipotéticas. Apoya esta conclusión la jurisprudencia sustentada por este Alto Tribunal, con el rubro: **“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA.”**²⁵

137. El **inciso f) del primer concepto de violación**, en el que sostienen que la fracción X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, viola el principio de equidad tributaria, porque establece un trato diferenciado injustificado entre las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo y las que prestan dicho servicio en forma privada, pues únicamente a las primeras les impide tener el carácter de integradoras o

²⁵ **Datos de localización.** Novena Época. Registro: 183118. Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Octubre de 2003. Materia(s): Común. Tesis: 2a./J. 88/2003. Página: 43.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

integradas en el régimen opcional para grupos de sociedades, soslayando que ambas se encuentran en igualdad de circunstancias.

138. El concepto de violación previamente sintetizado es **infundado**. Para corroborar dicho acerto es importante acudir a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley de Aviación Civil y su Reglamento.
139. De conformidad con lo previsto en la fracción VI del artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el espacio aéreo forma parte del territorio nacional.
140. Aunado a lo anterior, el artículo 1 de la Ley de Aviación Civil establece que dicho ordenamiento es de orden público y tiene por objeto regular la explotación, uso o aprovechamiento del espacio aéreo situado en el territorio nacional, respecto de los servicios de transporte aéreo civil y del Estado.
141. Posteriormente, la fracción XIV del artículo 2 de la Ley de Aviación Civil establece que servicio al público de transporte aéreo es el que se ofrece de manera general y que, en términos de dicho ordenamiento incluye el servicio público sujeto a concesión, así como otros servicios sujetos a permiso.
142. Enseguida, el artículo 18 de la Ley de Aviación Civil señala que el servicio al público de transporte aéreo se clasifica en:
- 1) nacional o internacional,
 - 2) regular o no regular y
 - 3) de pasajeros, carga o correo.
143. El servicio público de transporte aéreo regular es el que está sujeto a itinerarios, frecuencias de vuelo y horarios. Para prestar dicho servicio en su modalidad de nacional se requiere concesión otorgada por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes y sólo podrá prestarse por personas morales mexicanas. (Artículos 2, fracción XV, y 9 de la Ley de Aviación Civil).

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

144. De conformidad con lo previsto en el artículo 23 de la Ley de Aviación Civil los servicios de transportación aérea nacional no regular incluyen, entre otros, los de fletamento y de taxis aéreos. Adicionalmente el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Aviación Civil incluye dentro de esta categoría a las ambulancias aéreas y servicios no regulares, establecidos en atención al desarrollo tecnológico, de conformidad con la norma oficial correspondiente.
145. Por otra parte, el servicio de transporte aéreo privado se divide en comercial y no comercial.
146. En términos del artículo 27 de la Ley de Aviación Civil, el servicio de transporte aéreo privado comercial es el que se destina al servicio de una o más personas físicas o morales, distintas del propietario o poseedor de la aeronave, con fines lucrativos. Dentro de esta categoría se encuentran los servicios aéreos especializados que, a su vez, comprenden los de aerofotografía, aerotopografía, publicidad comercial, fumigación aérea, provocación artificial de lluvias y capacitación y adiestramiento, entre otros. Aunado a lo ello, el artículo 14 del Reglamento de la Ley de Aviación Civil establece que dicho servicio está sujeto a permiso y debe operar sólo en las áreas autorizadas por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, y el artículo 17 del Reglamento citado, dispone que entre los servicios especializados referidos previamente se encuentran el transporte de troncos, la extinción y control de incendios, el arrastre de planeadores, el paracaidismo, la inspección y vigilancia aérea, la construcción aérea, el levantamiento orográfico, el servicio panorámico, las prácticas de entrenamiento de vuelo realizadas por centros de formación o de capacitación y adiestramiento, así como una combinación de éstos.
147. Conforme al artículo 28 de la Ley de Aviación Civil, el transporte privado no comercial es aquél que se destina a uso particular sin fines de lucro, la operación para prestar este tipo de servicio no requerirá de permiso, pero deberá contar con los certificados de matrícula y aeronavegabilidad, y con póliza de seguro. Las personas que operen estas aeronaves, en ningún caso podrán prestar servicios comerciales a terceros. En abono a ello, el artículo 59 del Reglamento de la ley en cita, establece que los clubes aéreos, de aeromodelismo dinámico, así como la práctica de deportes aéreos debe operar

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

en los lugares y con las condiciones que señalen las normas oficiales mexicanas respectivas.

148. De lo hasta aquí expuesto, se advierte que existen diferencias entre las personas morales que prestan el servicio de transporte público aéreo y las que prestan dicho servicio en forma privada. Las primeras deben solicitar concesión para otorgar dicho servicio, mientras que las segundas lo pueden prestar con permiso. Otra diferencia es que tratándose del transporte aéreo regular —que es el que se sujeta a las rutas nacionales, itinerarios y frecuencias— únicamente lo pueden prestar personas morales mexicanas, mientras que el servicio privado aéreo comercial lo pueden prestar personas físicas, morales, nacionales o extranjeras.
149. Así mismo, del análisis global de los diversos tipos de transporte aéreo, se advierte que los de carácter público —regular o irregular— están más enfocados al transporte de pasajeros, carga o correo, mientras que los servicios de transporte privado se relacionan a otro tipo de actividades, como aerografía, fumigación, provocación artificial de lluvias, capacitación y adiestramiento, entre otros, máxime que en el caso del servicio privado no comercial, no hay ánimo de lucro, sino únicamente recreativo, —supuesto en el cual no tendría sentido tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades—, lo que demuestra lo infundado de los argumentos de las recurrentes y las diferencias que existen entre un tipo y otro de personas que se dedican a dichas actividades.
150. En abono a lo anterior, es importante mencionar que en el documento elaborado por la OCDE denominado “Getting it right’ (que en español significa Entendiéndolo) Una agenda estratégica para las reformas en México”, en la foja 77 se mencionó lo siguiente:
- “Una práctica especialmente abusiva, ya común en México, es que las grandes empresas establecen líneas aéreas privadas, que sólo cobran tarifas de primera clase para vuelos en jets privados y generan fuertes pérdidas que después la empresa controladora puede deducir.”
151. Acorde con lo expresado por la OCDE, en la exposición de motivos del proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta presentada

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

por el Presidente de la República a la Cámara de Diputados se mencionó lo siguiente:

“Con el fin de que este régimen no sea utilizado al mismo tiempo por sectores que gozan de algún beneficio para efectos del ISR o que por la operación que realizan puedan manipular los efectos del régimen, se propone excluir de aplicarlo a las sociedades que componen el sistema financiero, a las sociedades y asociaciones civiles, a las sociedades cooperativas, a las personas morales con fines no lucrativos, a las empresas que tienen autorización para operar como maquiladora, a las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo, entre otras.”

152. Lo anterior revela que las prohibiciones para que las empresas que prestan el servicio de transporte público aéreo atiende en principio a las recomendaciones que formula la OCDE, en el sentido de que las actividades que realizan cuando prestan el servicio de taxi aéreo — categoría del transporte público aéreo no regular— revela que establecen líneas aéreas privadas que cobran tarifas elevadas para vuelos en jets privados, que a la postre se traducen en grandes pérdidas fiscales que aprovechan los contribuyentes que tributan en grupos para disminuir la base del impuesto, por lo que el legislador incorporó una prohibición para los contribuyentes que se dedican a dichas actividades tributen en el régimen opcional para grupos de sociedades.
153. Por consiguiente, dadas las diferencias entre los contribuyentes que prestan el servicio de transporte público aéreo y los que prestan dichos servicios en forma privada, ocasiona que no se encuentren en la misma situación frente a la ley, de ahí que resulte acorde con el principio de equidad tributaria que se les otorgue un trato diverso.
154. En esta tesitura, resulta innecesario emprender el estudio del tercer concepto de violación en el que se afirma que las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, al impedir a las personas morales que tengan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que prestan el servicio público de transporte aéreo tener el carácter de integradoras o integradas viola las garantías de **igualdad y no discriminación** previstas en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

155. Lo anterior es así, porque tales argumentos parten de las mismas razones por las que se estima que dichas normas violan el principio de equidad tributaria. Tópico respecto del cual, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó el análisis correspondiente y considera que no se materializa la inconstitucionalidad aducida. Adicionalmente, porque del análisis de los preceptos reclamados no se advierte que otorguen trato desigual o discriminatorio a las recurrentes con base en alguna de las categorías prohibidas por el artículo 1º de la Constitución Federal.

5. AGRAVIOS EN LOS QUE SE ADUCE QUE EL JUEZ DE DISTRITO OMITIÓ EL ESTUDIO DEL CUARTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN EN EL QUE SE ALEGA QUE LOS PRECEPTOS RECLAMADOS VIOLA LOS DERECHOS A LA HONRA Y REPUTACIÓN.

156. En la parte final del cuarto agravio se afirma que el Juez de Distrito omitió pronunciarse respecto del cuarto concepto de violación en el que se alega que las afirmaciones y calificativos utilizados por el legislador en el proceso legislativo en el que se les atribuyen conductas abusivas e ilegítimas, sin sustento, entre las que destacan la creación de empresas perdedoras con el fin de aprovechar dichos conceptos en la determinación del impuesto, que dichos grupos podrían manipular los efectos del régimen entre otras, violan los **derechos a la honra y reputación de las impetrantes.**

157. Dicho agravio es **fundado, pero solo en cuanto a la falta de estudio de dichos argumentos**, ya que del análisis de la sentencia recurrida se advierte que el juzgador omitió pronunciarse al respecto, por lo que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo realizará el examen correspondiente.

158. En este orden de ideas, el cuarto concepto de violación que se analiza deviene **infundado.**

159. Lo anterior es así porque las razones expresadas por el legislador en el proceso legislativo no se les atribuyen directamente a las recurrentes, -

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

individualmente identificadas-, sino que se citaron en términos generales para justificar porqué en el caso resulta conveniente impedir que las empresas con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar o que presten el servicio de transporte público aéreo, conforme a lo previsto en las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce no pueden ser integradoras o integradas en el régimen opcional para grupos de sociedades, de modo alguno constituyen actos de privación o molestia en perjuicio de las quejas que atenten contra su honra o dignidad, por lo que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que no se viola el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos²⁶

6. AGRAVIOS EN LOS QUE SE COMBATE QUE EL JUEZ DE DISTRITO DECLARÓ INFUNDADO EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN EN EL QUE ADUJERON QUE LAS FRACCIONES IX Y X DEL ARTÍCULO 62 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIOLAN EL ARTÍCULO 13 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

160. En su agravio tercero afirman que la sentencia es ilegal al declarar infundado el quinto concepto de violación en el que adujeron que las fracciones IX y X del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce son normas privativas que violan el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

161. El agravio previamente sintetizado es **inoperante**.

162. Lo anterior es así, ya que no combate las consideraciones mediante las cuales el juez estimó que las normas reclamadas no violan el artículo 13 de la Constitución Federal, sino que reiteran lo expresado en sus conceptos de violación.

²⁶ "Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad.

2. Nadie puede ser objeto de ingerencias (sic) arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.

3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas ingerencias (sic) o esos ataques."

7. AGRAVIOS EN LOS QUE SE ADUCE QUE EL JUEZ DE DISTRITO OMITIÓ ESTUDIAR EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN EN EL QUE LAS IMPETRANTES PLANTEARON QUE LAS FRACCIONES IX Y X DEL ARTÍCULO 62 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIOLAN LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

163. En el quinto agravio alegan que la sentencia es ilegal en la parte que omitió el estudio de los conceptos de violación, en los que se planteó la transgresión a la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
164. Dicho agravio es **fundado**.
165. Lo anterior, es así porque en efecto el juzgador federal omitió el análisis de dichos temas, por lo que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo efectuará el estudio correspondiente.
166. En el inciso c), numeral iii), del primer concepto de violación las quejas adujeron que la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, viola su garantía de audiencia porque previo a que se les impida tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades no se les da la oportunidad de demostrar que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar son resultado natural de las operaciones de la empresa.
167. Así mismo, en el inciso f), numeral ii), también de su primer concepto de violación expresaron que a las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo previo a que se les impida tributar en el régimen opcional no se les da la oportunidad de demostrar que la naturaleza de las operaciones que realizan no tiene como finalidad manipular las pérdidas fiscales para obtener el diferimiento del impuesto.
168. Del análisis conjunto de ambos conceptos de violación, medularmente se advierte que las quejas estiman que las normas reclamadas resultan

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

inconstitucionales porque previo a que les impidan tributar tener el carácter de integradoras o integradas, no se les da la oportunidad de demostrar que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar que tienen o que las operaciones que realizan no tienen la finalidad de manipular la base del resultado fiscal integrado y diferir indebidamente el impuesto del ejercicio.

169. Los conceptos de violación antes referidos devienen **infundados**.

170. Lo anterior es así, ya que la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que nadie podrá ser privado de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

171. Desde esta óptica, en el caso que nos ocupa, no se materializa violación alguna a la garantía que se analiza, ya que no estamos frente a ningún acto de privación, esto es, en modo alguno se priva a las quejas de sus propiedades, posesiones o derechos, por lo que no es necesario que previo a que se les impida tener el carácter de integradas o integradoras se les otorgue la garantía de audiencia.

VIII. REVISIÓN ADHESIVA.

172. Completado el análisis de los agravios hechos valer por las quejas recurrentes y, en su caso, los conceptos de violación omitidos, sin que alguno de ellos hubiese prosperado para modificar o revocar la sentencia recurrida que declaró la constitucionalidad de las normas reclamadas, se concluye que la revisión principal ha resultado **infundada**.

173. En vía de consecuencia, al ser innecesario el estudio de los agravios contenidos en el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República, dicho medio de defensa debe declararse **sin materia**. Sirve de apoyo a lo anterior, la **jurisprudencia** 1a./J. 71/2006, cuyo rubro señala: “REVISIÓN

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE ESTABA SUJETA EL INTERES DEL ADHERENTE”.²⁷

IX. DECISIÓN

174. Al haberse desestimado los agravios formulados por la quejas recurrentes en la revisión principal en los aspectos de fondo, así como los conceptos de violación que resultó procedente analizar, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que, en la materia de la revisión, se debe **confirmar** la sentencia recurrida y **negar** el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por dichas peticionarias en contra de los artículos 62, fracciones IX y X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce y Noveno, fracciones XVI y XVII de las Disposiciones Transitorias de dicho ordenamiento, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.
175. Por último, debe declararse **sin materia** la revisión adhesiva interpuesta por el Presidente de la República.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia de revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se **confirma** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a *********, en contra de los artículos 62, fracciones IX y X y Noveno Transitorio, fracciones XVI y XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, en términos de esta ejecutoria.

²⁷ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 174011. Primera Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre de 2006. Materia(s): Común. Tesis: 1a./J. 71/2006. Página: 266.

AMPARO EN REVISIÓN 504/2018

TERCERO. Se declara sin materia la revisión adhesiva.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113 Y 116 DE LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA, Y 110 Y 113 DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA; ASÍ COMO EL ACUERDO GENERAL 11/2017, DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PUBLICADO EL DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIECISIETE EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.