

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
3842/2024

RECURRENTE: SECRETARIO DE
HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

QUEJOSA Y RECURRENTE
ADHESIVA: *****
***** , *****

PONENTE: MINISTRA LENIA BATRES GUADARRAMA

SECRETARIO: ANGEL JONATHAN GARCÍA ROMO
COLABORÓ: ADRIÁN FERNANDO ESCOBAR JÁUREGUI

SÍNTESIS

Hechos: Una sociedad mercantil que tributaba bajo el régimen de consolidación fiscal, con la calidad de controlada, promovió juicio contencioso administrativo en contra de la resolución al recurso de revocación que confirma diversa resolución a través de la cual se le impuso un crédito fiscal (multa) por declarar una pérdida fiscal mayor a la realmente sufrida, ya que la sociedad omitió declarar ingresos acumulables por conceptos de inventario acumulable.

Una vez substanciado debidamente el juicio la Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa del conocimiento, reconoció la validez de las resoluciones impugnadas.

Inconforme con la determinación la sociedad mercantil controlada, promovió juicio de amparo directo, manifestando como concepto de violación, entre otros, que fue incorrecto que se iniciaran facultades de comprobación fiscal a una sociedad controlada, ya que en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal dos mil doce, las únicas obligadas a responder por el impuesto consolidado ante la autoridad fiscal son las sociedades controladoras.

El Tribunal Colegiado del conocimiento dictó sentencia en la que concedió el amparo y protección de la justicia de la unión, bajo la consideración de que la autoridad fiscal antes de ejercer sus facultades de comprobación a la sociedad mercantil controlada, debía hacerlo con la controladora, ya que estas son las únicas causantes de los resultados consolidados.

Inconforme con la determinación la autoridad fiscal promovió recurso de revisión en el que medularmente refirió que la interpretación dada por el tribunal del conocimiento a diversos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal dos mil doce es inconstitucional.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

ÍNDICE TEMÁTICO

	Apartado	Criterio y decisión	Págs.
I.	COMPETENCIA	La Segunda Sala es competente para conocer del presente asunto.	15-16
II.	OPORTUNIDAD	El recurso es oportuno.	16-17
III.	LEGITIMACIÓN	La parte recurrente cuenta con legitimación.	17
IV.	ESTUDIO DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO	El recurso es procedente.	17-21
V.	CUESTIÓN PREVIA	Particularidades del régimen de consolidación fiscal y de las facultades de comprobación fiscal.	21-23
VI.	ESTUDIO DE FONDO	No hay fundamento constitucional o legal que exente a las sociedades controladas, en un régimen de consolidación, de las facultades de comprobación fiscal.	23-29
VII.	REVISIÓN ADHESIVA	Es infundada la revisión adhesiva.	29
VIII.	DECISIÓN	PRIMERO. En la materia de la revisión competencia de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se revoca la sentencia recurrida. SEGUNDO. Es infundada la revisión adhesiva. TERCERO. Devuélvanse los autos del juicio de amparo directo al Vigésimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito para que emita una nueva resolución, tomando en cuenta lo resuelto en esta ejecutoria.	29-30

- Régimen de Consolidación Fiscal.** ***** ** ***** , ***** ***** ** ***** ,
***** hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, consolidaba con la sociedad controladora ***** , ***** , ***** ***** ***** ** ***** ,
régimen que estuvo vigente hasta el año dos mil trece y consiste en el reconocimiento que la autoridad fiscalizadora otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aun cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales.
- Entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto correspondiente, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual.¹

- 3. **Facultades de comprobación fiscal.** Mediante oficio ***** de nueve de febrero de dos mil dieciocho, la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria (SAT), con fundamento en lo previsto en el artículo 52-A, fracción I, inciso b, en relación con el 42, primer párrafo, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación,² citó al contador público de la persona jurídica ***** (fusionante de *****) a fin de llevar a cabo la revisión de papeles de trabajo formulados respecto del dictamen fiscal del ejercicio fiscal dos mil doce.
- 4. De la revisión efectuada a los documentos presentados, la autoridad fiscal indicó que no fueron suficientes para desvirtuar diversas irregularidades contenidas en el dictamen fiscal emitido por el contador público inscrito.
- 5. En diverso requerimiento emitido por la autoridad fiscalizadora solicitó a la contribuyente información y documentación para conocer su situación fiscal respecto del ejercicio fiscal dos mil doce, iniciando así, el ejercicio de facultades de comprobación que compete a dicha autoridad.
- 6. Después de diversos desahogos efectuados por el contribuyente, derivado de los requerimientos formulados por la autoridad, se le informaron las irregularidades detectadas en el procedimiento a las cuales se encontraba sujeto, como lo fue la omisión de pagar las contribuciones a las que se encontraba obligada con relación al ejercicio fiscal dos mil doce. Asimismo, se le indicó que tenía derecho de promover la solicitud de acuerdo conclusivo.
- 7. En este sentido, ***** presentó a la autoridad fiscal información y documentos tendientes a desvirtuar los hechos u omisiones asentadas en el oficio de observación emitido.
- 8. Mediante correo institucional la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente informó a la autoridad fiscal, la solicitud de acuerdo conclusivo a solicitud de ***** , ***** .

¹ Jurisprudencia P./J. 120/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, Octubre de 2001, página 11, registro digital 188647 y rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN.**

² **Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

(...)

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

(...)

Artículo 52-A. Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

(...)

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público. (...)

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

9. **Resolución administrativa primigenia.** Mediante oficio ***** de nueve de septiembre de dos mil veintiuno, la Administradora de Fiscalización a Grupos de Sociedades “5” de la Administración General de Grandes Contribuyentes, determinó un crédito fiscal, en específico multa, a la sociedad controlada en cantidad de \$***** (***** y ***** ***** ***** ***** * ***** ** ***** ***** ***** *****) de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76, octavo párrafo, del Código Fiscal Federal,³ por declarar una pérdida fiscal mayor a la realmente sufrida, ya que la sociedad omitió declarar ingresos acumulables por conceptos de inventario acumulable en cantidad de \$***** (***** ***** ***** ***** ***** * ***** ** ***** * ***** ***** ***** *****).
10. **Recurso de Revocación.** En contra de dicha determinación, la contribuyente interpuso recurso de revocación. Mediante oficio ***** de veinte de junio de dos mil veintidós, la Administradora de Fiscalización a Grupos de Sociedades “5” de la Administración General de Grandes Contribuyentes del SAT, determinó confirmar la resolución recurrida.
11. **Juicio contencioso administrativo.** Inconforme con la determinación, ***** ***** ** ***** , ***** ***** ** ***** ***** demandó su nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Juicio. Conoció la Séptima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, órgano jurisdiccional que la registró con el expediente ***** y la admitió a trámite.
12. **Sentencia.** Seguido el juicio en todas sus etapas, el veintiocho de abril de dos mil veintitrés la Sala del conocimiento dictó sentencia en la que reconoció la legalidad y validez de la resolución impugnada, así como de la originalmente recurrida, conforme a las consideraciones siguientes:
- Se abordó el tema respecto de si la autoridad fiscalizadora debió iniciar sus facultades de comprobación respecto de la empresa controladora y no así en relación con la controlada y, por tanto, determinar a la primera el crédito fiscal impugnado.
 - El sistema fiscal que rige a este tipo de empresas es conocido como régimen de consolidación fiscal, son empresas con intereses económicos comunes y se les considera una unidad económica lo cual les permite bajo ese esquema realizar el pago del tributo correspondiente, aun y cuando legalmente se encuentran organizadas como sociedades individuales.
 - Una de sus características es reunir utilidades y pérdidas de la compañía controladora o sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para así poder pagar el impuesto o amortizar las pérdidas generadas por una sociedad del grupo con las utilidades generadas por otra sociedad del mismo grupo, independientemente que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual.

³ Artículo 76. (...)

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

- Esto permite que tanto la controladora como las controladas determinen un sólo resultado fiscal, sobre el cual se aplique la tasa impositiva del Impuesto sobre la Renta, para así determinar el impuesto consolidado, contemplando la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales del ejercicio corriente de la empresa controladora del grupo, con la de las empresas controladas y viceversa para tener flujo de efectivo.
- La mecánica para calcular el resultado fiscal consolidado de las sociedades controladas y determinar el Impuesto sobre la Renta consiste en determinar el resultado fiscal en lo individual, disminuyendo de sus ingresos acumulables las deducciones que le sean propias, determinando con ello su utilidad o pérdida fiscal en lo individual, a la cual pueden disminuir, el importe de las pérdidas fiscales que hubieran generado en el ejercicio anterior y se encuentren pendientes de ello.
- Por su parte la empresa controladora del grupo deberá sumar las utilidades fiscales del ejercicio de las sociedades controladas y respectivamente disminuir las pérdidas fiscales.
- La sociedad controladora, al ejercer la opción de consolidar y en el caso de que alguna de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, debe presentar declaraciones complementarias de consolidación, agrupando las modificaciones a la cual haya lugar y si en la declaración complementaria de consolidación resultan diferencias a cargo, la sociedad controladora se encuentra obligada a enterarlas.
- Asimismo, corresponde a la sociedad controlada la obligación de presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación, entregando la parte correspondiente sujeta a consolidación a la empresa controladora.
- En estos términos, la Sala determinó que no le asistía la razón a la accionante cuando refirió que las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora se debieron desplegar con la empresa controladora del grupo y no con ella.
- Refirió que la autoridad se encuentra habilitada, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para ejercer sus facultades con la finalidad de comprobar que los contribuyentes hayan cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades.
- Entonces, si en el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dos mil doce, se establecía que el resultado fiscal consolidado se obtiene de la cuantificación individual efectuada por cada empresa controlada, resulta inconcuso que ello le da validez a la autoridad para estar en plena posibilidad de determinar un crédito fiscal directamente a la empresa controlada.
- Lo anterior, aun y cuando la empresa controladora este a cargo de la declaración complementaria, pues ello no le impide a la autoridad verificar el cumplimiento de las obligaciones individuales directamente con las empresas del grupo.
- Así, la consecuencia legal de tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, es la de calcular un único resultado fiscal para beneficiar la disminución de pérdidas

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

fiscales inmediatas y tener flujo de efectivo para todo el grupo, pero ello no significa que se deba fiscalizar a una sola empresa como consecuencia de dicho régimen.

- Respecto de si la actora se encontraba obligada a considerar el inventario acumulable para efectos de la determinación fiscal de dos mil doce, la Sala resolvió que de lo dispuesto en el artículo Tercero Transitorio, fracción IV, del Decreto de reformas efectuadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación en uno de diciembre de dos mil cuatro, vigente a partir del año dos mil cinco, se advierten dos supuestos para efectuar la referida transición: a) no deducir las existencias de inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, toda vez que en el ejercicio en el que se adquirieron ya fueron deducidos conforme a la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil cuatro, o b) deducir el costo de lo vendido de los inventarios existentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, conforme al nuevo sistema de costo de lo vendido conforme se enajenen las mercancías; aun y cuando ya se hubieran deducido en el ejercicio en que se adquirieron, pero con la condición de acumular los inventarios en existencia hasta esa fecha, conforme a lo previsto en la fracción V del citado artículo tercero transitorio.
- En este sentido, en la declaración anual de dos mil cinco, la accionante determinó deducir conforme la fracción V referida, esto es, al costo de lo vendido en sus inventarios existentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, para lo cual debió acumular el valor de dicho inventario a sus demás ingresos acumulables, para así neutralizar la deducción de la cual previamente ya se había beneficiado al momento de adquirir la mercancía, lo cual aconteció de manera anterior al año dos mil cinco.
- En ese sentido, determinó que no le asistía razón a la accionante al sostener que no se encontraba obligada a considerar su inventario acumulable para efectos de la determinación de sus utilidades fiscales en el ejercicio fiscal de dos mil doce.
- La cantidad que señala la autoridad en la resolución impugnada, consistente en \$***** (***** ***** ***** ***** ***** * ***** ** ***** * ***** ***** *****), no se refiere a la parte de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, por el contrario, con ello se pretende evidenciar la omisión de apegarse a la mecánica establecida en la fracción IV y V del artículo Tercero Transitorio del Decreto de reformas efectuadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta a la que la accionante se apegó, pues omitió continuar revertiendo la doble deducción de sus inventarios.
- Reitera que en la declaración de dos mil cinco se manifestó la opción de deducir inventarios conforme al costo de lo vendido y un porcentaje de 15%, por lo cual, para el ejercicio fiscal dos mil doce, se tenía la obligación de continuar considerando un 8% del inventario pendiente de acumular, sin que hubiera aplicado tal mecánica de revisión de la deducción.
- Dado que la accionante eligió la opción de acumulación de inventarios conforme al costo de lo vendido, la autoridad advirtió la omisión en que incurrió en el sentido de continuar revirtiendo la doble deducción de la que gozó, pues esta se generó al momento en cual adquirió sus bienes y se generó nuevamente en el año dos mil cinco, cuando decidió deducir nuevamente, pero ahora conforme al costo de lo vendido.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

- El contribuyente optó por deducir sus inventarios al momento de realizar su declaración en el dos mil cinco, entonces, dicho concepto debe sumarse a los ingresos acumulables para ser tomado en cuenta para el cálculo del impuesto como si fuera un ingreso, aunque no lo sea, pues solo de esa forma se revierte la doble deducción que respecto a dicho valor ya se había hecho con anterioridad, de lo contrario se desconocería la opción elegida para buscar evitar la doble deducción.
- Contrario a lo afirmado por la actora, lo cierto es que la condición sí está contemplada por el legislador, específicamente cuando refiere que *“No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías.”*
- Se concluye que no le asiste la razón al accionante cuando intenta controvertir la naturaleza jurídica del inventario acumulable, respecto del cual refiere que es un ingreso acumulable, sin embargo, este debe ser considerado para efectos de considerar en la deducción de inventario por costo de lo vendido.
- Es infundado que la resolución recurrida sea ilegal al sustentarse en la tesis **I.9o.A.45 A (10a.)** de rubro: **INVENTARIOS ACUMULABLES. AL CONSTITUIR UN INGRESO ACUMULABLE PARA EL CÁLCULO DE LA UTILIDAD FISCAL GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEBEN CONSIDERARSE PARA EL DE LA BASE DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS**,⁴ porque si bien es cierto la autoridad cita dicha tesis, no es el único fundamento en el cual descansa su acto.
- La accionante no hizo valer ante la autoridad fiscalizadora que en su declaración complementaria, de ocho de noviembre de dos mil dieciocho, señaló la deducción del inventario conforme al sistema de costo de lo vendido, por lo tanto no lo puede argumentar en el juicio contencioso administrativo.
- Finalmente, del diverso juicio contencioso administrativo y del amparo directo citados por la actora, que se hicieron valer como cosa juzgada refleja, no se resolvieron en el sentido que refirió, pues no se determinó que los inventarios de las empresas controladas debían acumularse en su caso hasta el momento su enajenación; por el contrario, se determinó su regulación de conformidad a la fracción IV y V del artículo Tercero Transitorio del Decreto de reforma efectuado a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el uno de diciembre de dos mil cuatro.

13. **Demanda de amparo directo.** Inconforme con la determinación, ******* ***** ****
*********, ******* ***** ** ***** *******, promovió juicio de amparo directo, señalando medularmente como conceptos de violación los siguientes:

- La responsable lleva a cabo una indebida interpretación del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación y 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio dos mil doce, al considerar que resulta correcto afirmar que la autoridad fiscalizadora podía iniciar indistintamente sus facultades de comprobación con la

⁴ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 2, Enero de 2014, Tomo IV, página 3075 y registro digital 2005382.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

empresa controladora o con la controlada y, por tanto, determinar a cualquiera de ellas el crédito fiscal impugnado.

- La sentencia es ilegal, pues con fundamento en el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la entidad obligada a reconocer la modificación de la utilidad fiscal que integra el resultado fiscal consolidado es precisamente la sociedad controladora, razón por la cual las autoridades fiscales sí se encuentran obligadas a iniciar facultades de comprobación directamente con esta última y, de ser el caso, dirigir y notificar a la misma, el correspondiente crédito fiscal.
- Que si bien de conformidad con el artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran obligadas a determinar el impuesto del ejercicio a nivel individual, lo cierto es que ello no puede implicar que se encuentre obligada a determinar y pagar el impuesto del ejercicio derivado de la modificación de la utilidad fiscal, pues resulta por demás evidente que dicha obligación recae en su controladora.
- Que si bien las sociedades controladas tienen la obligación de presentar la declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiere consolidación, dichas sociedades no tienen la obligación de enterar el impuesto a nivel consolidado, menos cuando sea una modificación que debe de ser reconocida en una declaración complementaria.
- El artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no establece una obligación a las sociedades controladas de realizar el pago del impuesto, tampoco que deban de presentar declaraciones complementarias con el fin de subsanar errores que deriven en la modificación de la utilidad fiscal. Siendo que el artículo 72 del mismo ordenamiento establece que dicha obligación recae en la sociedad controladora al ser quien reconoce tales modificaciones.
- No es válido que la responsable haya señalado que la autoridad fiscalizadora puede determinar un crédito fiscal a la sociedad controlada y el mismo a la controladora.
- La sentencia es ilegal al no verificarse debidamente las circunstancias que daban lugar a la imposición de la multa para efecto de determinar a quién se le debía de imputar la misma, pues esta debió de ser impuesta a la sociedad controladora y no así a la controlada, al ser la primera quien aprovechó realmente las pérdidas y por las cuales se impuso la multa.
- Conforme a lo previsto en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, para ser acreedor a la multa resulta necesario que el contribuyente haya aprovechado las pérdidas fiscales declaradas en exceso, es decir, se necesita de una acción posterior al simple hecho de declarar.
- Del contenido del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se observa que la intención del legislador únicamente fue castigar a quienes tengan ventajas económicas obtenidas indebidamente por los contribuyentes que aprovecharon las pérdidas improcedentes, por lo que es ilegal la sentencia, pues la multa debió de ser impuesta a la sociedad controladora y no así a la controlada.
- Es ilegal que en la sentencia se haya considerado que la autoridad nunca cuestionó la naturaleza de los ingresos para los inventarios acumulables, y que en

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

lugar de ello lo que se determina es la omisión de apegarse a la mecánica establecida en las fracciones IV y V del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dos mil cinco, para con ello revertir la doble deducción de inventarios.

- Es ilegal que se haya determinado que debió de considerar para efectos del cálculo de la determinación del resultado fiscal o de las pérdidas fiscales, el inventario acumulable.
- La sala reconoce expresamente que el concepto de "inventario acumulable" es una ficción jurídica, y que efectivamente no es un ingreso acumulable que modifique positivamente su haber patrimonial y que tampoco está expresamente previsto en un dispositivo legal con la naturaleza jurídica de un ingreso, ni mucho menos está previsto en la mecánica de los pagos provisionales, lo cual hace prueba plena en contra.
- Se dejó de atender que en lo principal la reforma mediante la cual se efectuó la transición del sistema de deducción de compras al de costo de lo vendido, configuró el inventario acumulable como una ficción establecida con el propósito de neutralizar o reversar los efectos de la doble deducción, por lo que resulta evidente que no constituye un ingreso acumulable.
- Si bien se ejerció la opción prevista en el artículo tercero transitorio, el inventario no produjo una modificación positiva a su patrimonio, en virtud de que únicamente se trató de un concepto utilizado para reversar una deducción, pues al acumular el valor de adquisición se revierte la deducción efectuada por ese concepto.
- Contrario a lo resuelto por la sala responsable, la fundamentación de la resolución emitida por la entonces autoridad demandada se basó únicamente en la tesis aislada **I.9o.A.45 A (10a.)** de rubro: **INVENTARIOS ACUMULABLES. AL CONSTITUIR UN INGRESO ACUMULABLE PARA EL CÁLCULO DE LA UTILIDAD FISCAL GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEBEN CONSIDERARSE PARA EL DE LA BASE DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.**⁵
- Si bien las autoridades pueden invocar criterios orientadores, lo cierto es que no se puede tener por cumplido el principio de legalidad, bajo la simple fundamentación de un criterio aislado.
- Debieron señalar de manera concreta las disposiciones jurídicas que supuestamente clasifican el inventario acumulable como un ingreso que debe considerarse para la determinación de la utilidad fiscal.
- La tesis no debió de ser invocada para resolver la litis planteada, pues además de no ser obligatoria, refiere a la base de la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y no así, para efectos de la determinación de la utilidad fiscal en los individual o del resultado fiscal consolidado.
- Es ilegal que no se haya estudiado la declaración presentada el ocho de noviembre de dos mil dieciocho, a partir del hecho de no haber sido sometida a estudio de las

⁵ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 2, Enero de 2014, Tomo IV, página 3075 y registro digital 2005382.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

autoridades demandadas, pues las autoridades demandadas cuentan con acceso a una base de datos interna que les permite tener conocimiento de las declaraciones presentadas en términos del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

- Es ilegal la sentencia que se impugna, pues la responsable debió de haber estudiado los argumentos hechos valer en los incisos f), h), k), l), m) de la demanda, no obstante, no se indicó el motivo por el cual resultaba procedente considerar que su estudio en nada tornaría ilegal el acto.
- En la sentencia se desconoce la existencia de cosa juzgada refleja en el sentido de que, en el caso de que se deba de considerar el inventario acumulable, éste se debe de llevar a cabo hasta el momento en que enajene dicho inventario, lo cual fue determinado por el Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el amparo directo ***** promovido por ***** , ***** ** **** en contra de la sentencia dictada en el juicio contencioso administrativo *****.
- En el asunto en comento se resolvió que, si bien se debe de considerar el inventario acumulable de sus controladas para calcular el resultado fiscal consolidado, ello es únicamente al momento en que la sociedad controlada enajena el inventario y, por tanto, se acumulará por vía de utilidad o pérdida fiscal.
- Es inconveniente e inconstitucional la interpretación adoptada en las resoluciones impugnadas, respecto de la fracción IV del artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en clara contravención al principio *pro-persona* contenida en el artículo 1o. de la CPEUM, así como a las garantías de irretroactividad de la ley, proporcionalidad y equidad tributarias.
- Que, en respeto a los derechos humanos, se debió de resolver en el sentido de que el inventario acumulable no incorpora una renta real y disponible para el sujeto pasivo, y por consiguiente, no incrementa el patrimonio, pues únicamente se trata de un concepto que tiene por objeto principal, revertir una deducción efectuada con posterioridad.
- Al momento de interpretar lo dispuesto en la fracción IV del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberá de hacerlo a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la constitución y en los tratados internacionales, otorgando la protección más amplia.
- La interpretación realizada por la responsable es contraria a los derechos humanos, pues el inventario acumulable no debe considerarse para el cálculo de la utilidad fiscal consolidada del ejercicio, pues no constituye un ingreso acumulable al no encontrarse expresamente establecido como ingreso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Suponer que el inventario se deba de considerar como un ingreso, implica una modificación a la base gravable del ISR, reflejando una capacidad contributiva ficticia que la sociedad controlada no tiene.
- Se deben de tener presentes que existen diferencias entre un concepto acumulable y un ingreso acumulable, siendo que el primero únicamente tiene por objeto reconocer los efectos de reversión de una deducción previamente aplicada,

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

sin que dicha partida se incluya dentro de la base gravable del ISR, mientras que el ingreso sí influye en la cuantificación de la obligación tributaria.

- El inventario tampoco debe de ser considerado por la sociedad controladora a efecto de determinar el resultado fiscal consolidado, de conformidad con lo previsto en el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues dicho concepto no constituye un ingreso.
- La SCJN ha resuelto que para que un ingreso sea acumulable, resulta indispensable que la Ley del Impuesto Sobre la Renta de manera expresa señale qué se considera objeto de gravamen.
- Es inconveniente e inconstitucional la interpretación y aplicación adoptada en la sentencia en relación con el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, al contravenir los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, en relación con el principio de culpabilidad, de atribuididad de la pena, de imputación objetiva, culpabilidad independiente y el principio de acción que rigen en materia punitiva.
- Con la interpretación y aplicación del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se transgreden diversos principios al establecer una multa por actos que de ninguna manera pueden ser atribuidos a los contribuyentes que no cometen el hecho imponible.
- Resulta inconstitucional la interpretación y aplicación de lo dispuesto en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, a los contribuyentes que forman parte de un Grupo en el cual tributaban bajo el régimen de consolidación fiscal, siendo que son las sociedades controladoras las que terminan aprovechando las pérdidas y no así las sociedades controladas. Luego entonces, resulta aplicable la multa a la sociedad controladora.
- Resulta contrario a derecho aquellos actos que sancionan a los gobernados sin considerar su verdadera culpabilidad al castigarlos por los actos que no le son atribuibles.

14. **Sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito.** Juicio de amparo directo que se registró con el expediente ***** y fue radicado en el Vigésimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. El veintidós de marzo de dos mil veinticuatro, dictó sentencia en la que **concedió el amparo y protección** de la justicia de la unión, bajo las consideraciones siguientes:

- Que el régimen de consolidación fiscal implica reunir las utilidades y pérdidas en una unidad económica y permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del propio grupo.
- Que en términos de los artículos 64, segundo párrafo, 72, fracción III, y 76, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la sociedad controladora tiene la obligación de presentar declaración complementaria de consolidación cuando: a) alguna de las controladas presenta declaración complementaria para subsanar errores u omisiones; y, b) la autoridad fiscal modifica la utilidad o pérdida fiscal de una de las controladas, lo que impacta en el resultado fiscal consolidado, la pérdida

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestado y deriva en un impuesto a cargo.

- Que en términos de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia **2a./J. 42/2015** de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME A ESE RÉGIMEN, ES ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD CONTROLADORA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)**,⁶ sostenida por la Segunda Sala de la SCJN, la sociedad controladora es la titular de las utilidades fiscales generadas por las sociedades del grupo y también lo es en la misma proporción de las operaciones y/o hechos que dieron origen a los ingresos gravados, en consecuencia, a la sociedad controladora le es atribuible la causación del impuesto sobre la renta a nivel consolidado.
- En el artículo 72, primer párrafo, y fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece como obligación la presentación de la declaración complementaria por parte de la controladora cuando *“la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación y determina modificar la utilidad o la pérdida fiscal, lo puede hacer por una o por más sociedades controladas, esto es, al revisar a la sociedad controladora, es que determina las modificaciones, sin que haya necesidad de revisar a cada una de las controladas en lo individual”*.
- Es obligación de la sociedad controladora presentar declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones de sus controladas, al ser la responsable frente a la autoridad fiscal con motivo del régimen de consolidación, lo que la hace responsable de informar la utilidad o la pérdida que afecta el resultado fiscal consolidado o el impuesto acreditado manifestado, lo cual deriva en un impuesto a cargo, por lo que es con ésta sociedad con quien deben iniciarse facultades de comprobación.
- Es ilógico iniciar facultades de comprobación con una sociedad controlada porque en un régimen de consolidación, quien modifica los resultados consolidados es la controladora, que si bien actúa con base en la información de las controladas, es la responsable ante el fisco porque es quien soporta las consecuencias de las modificaciones.
- La sociedad controladora es la que tiene la responsabilidad de modificar sus resultados con base en los de las controladas, razón por la que es a través de ella que se tienen que revisar la pérdida o utilidad fiscal de las controladas.
- Lo resuelto en los amparos en revisión 401/2011, 544/2011, 458/2011, 492/2011 y 538/2011 del índice de la Segunda Sala de la SCJN es coincidente con la interpretación contenida en la sentencia respecto del artículo 72, primer párrafo, y fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- La afirmación relativa a que las facultades de comprobación deben iniciarse con la sociedad controladora se corrobora con las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del uno de enero de dos mil catorce, que sustituyó el régimen de consolidación fiscal por el régimen opcional para grupos de sociedades, en que tanto la integradora como las integradas, llevan la cuenta de utilidad fiscal neta en lo individual y la sociedad integradora no debe presentar una

⁶ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II, página 1247 y registro digital 2009109.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

declaración anual integrada, por lo que se otorgó a la autoridad mayor control para facilitar la fiscalización sobre cada una de las empresas que integran el grupo, lo cual es contrario al régimen de consolidación fiscal al reconocer que la autoridad fiscal no podía revisar a la controlada en lo particular, pues en dicho régimen se reunían las utilidades y pérdidas como si se tratara de una sola empresa.

- Por lo anterior, determina dejar sin efectos la sentencia reclamada y ordena se emita una nueva en la que **a.** se considere que fue incorrecto el inicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal con la sociedad controlada y no la controladora; y **b.** se declare la nulidad lisa y llana de ambas resoluciones impugnadas.

15. **Recurso de revisión.** Inconforme con la determinación, el Secretario de Hacienda y Crédito Público a través del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos de la Procuraduría Fiscal de la Federación, promovió recurso de revisión, señalando como agravio único el siguiente:

- La interpretación que efectuó el Tribunal Colegiado a los artículos 64, segundo párrafo, 72, fracción III, y 76, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal dos mil doce, no es conforme a los principios de legalidad y seguridad jurídicas, previstos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de ejercicio de las facultades de las autoridades en materia fiscal que se derivan de los artículos 16, antepenúltimo párrafo, y 31, fracción IV, de la CPEUM. Existe otra interpretación de los mismos artículos que sí es conforme con a lo dispuesto en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la CPEUM.
- Que en los fallos que dieron origen a la jurisprudencia **2a./J. 42/2015** de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME A ESE RÉGIMEN, ES ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD CONTROLADORA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)**,⁷ a las cuales atiende el Tribunal Colegiado, no se desprende que el máximo tribunal se haya pronunciado sobre el aspecto específico de si las autoridades fiscales pueden o no ejercer sus facultades de comprobación directamente sobre sociedades controladas en un régimen de consolidación fiscal.
- Que el hecho de que una empresa se encuentre sujeta a un régimen de consolidación fiscal, no conlleva que las autoridades fiscales se encuentren impedidas para ejercer facultades de comprobación directamente sobre la sociedad controlada y, por tanto, obligadas a realizar facultades de comprobación únicamente con la sociedad controladora, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las cuales se encuentra sujeta una sociedad controlada.
- El artículo 16, antepenúltimo párrafo, de la CPEUM, al prever que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, establece la facultad de manera general respecto de todos y cada uno de los sujetos que actualicen los supuestos de hecho que dan lugar al pago de contribuciones sin excepción alguna. Aunado a lo anterior, se debe tener en cuenta

⁷ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II, página 1247 y registro digital 2009109.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, relativo a la obligación de contribuir al gasto público, 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.

Preceptos constitucionales de los cuales se obtiene que, derivado de una interpretación conforme, todas las personas en el territorio nacional, físicas o morales, y con independencia del régimen fiscal en cual se encuentren ubicados, pueden ser objeto de revisión, directamente, por cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales a las cuales se encuentren sujetos.

- En términos de los artículos 16, antepenúltimo párrafo, y 31, fracción IV, constitucionales, al ser las sociedades controladas contribuyentes de los impuestos por sí, la consecuencia es que puedan y deban ser objeto de revisión directa por parte de la autoridad por cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y no necesaria u obligatoriamente a través de una sociedad controladora, como incorrectamente lo concluye el Tribunal Colegiado.
- La determinación del Tribunal Colegiado, en el sentido de que la autoridad no puede ejercer sus facultades de comprobación directamente a una sociedad controlada, sino sólo con la sociedad controladora, no es conforme a los principios de legalidad y seguridad jurídica, puesto que, el sentido, objeto y fin de tales preceptos lo es sólo establecer obligaciones por cuanto a la determinación y entero de las contribuciones que corresponden, ya sea a la controlada y a la controladora.
- El artículo 72, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta refiere a la sociedad controladora como el sujeto que realiza la presentación de una declaración complementaria a fin de subsanar errores u omisiones, así como aquella respecto de la cual se realiza la modificación en su utilidad o pérdida; lo cual, en una interpretación conforme, en relación con los principios antes señalados, comprendidos en los preceptos constitucionales mencionados, identifica que sería sobre dicha controladora que la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación.
- El régimen de consolidación fiscal en lo general, sólo se refiere a la consolidación de resultados para efectos fiscales. y entero del tributo que corresponde a la consolidación, a través de una sociedad controladora. Sin que en forma alguna ello trascienda respecto al ejercicio de las facultades de comprobación que pueda realizar la autoridad de manera directa a una sociedad controladora.
- El que sea la controladora la responsable de la modificación del resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o del impuesto acreditado, sólo tiene repercusión por cuanto a la obligación formal que tiene la controladora, pero de ninguna manera significa que la controlada no sea responsable de determinar el impuesto a su cargo, pues los primeros actos referidos derivarían del cálculo y determinación que en lo individual realizó la controlada de las contribuciones causadas por ella.
- En estricto sentido constitucional, y acorde con una interpretación de los artículos 64, segundo párrafo, 72, fracción III, y 76, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como del contenido de las consideraciones que dieron origen a la jurisprudencia **2ª/J. 42/2015**, frente a los principios de legalidad y seguridad jurídicas, previstas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, y del ejercicio de las

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

facultades de las autoridades en materia fiscal que se derivan de los artículos 16, antepenúltimo párrafo, y 31, fracción IV, de la CPEUM, la única conclusión constitucional que puede obtenerse, es que las sociedades controladas sí pueden ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación directa por parte de la autoridad fiscal y, por tanto, no se requiere que el ejercicio de facultades de fiscalización sólo pueda proceder a través de la sociedad controladora.

- En la parte de los fallos que aplica el Tribunal Colegiado, lo único que se dilucidó fueron los elementos y formas en que se determina por la controladora su impuesto individual y la forma en que se determina el impuesto correspondiente a la consolidación, así como la manera en que se efectúa el pago del impuesto de la consolidación. Además de que, para efectos del régimen de consolidación, es la controladora la titular de las utilidades fiscales generadas por las sociedades del grupo en la parte que corresponde a la consolidación, siendo en esa misma proporción de las operaciones y/o hechos que dieron origen a los ingresos gravados, a fin de concluir que es la sociedad controladora quien causa el impuesto sobre la renta a nivel consolidado, aun cuando los actos o hechos que dieron origen a los ingresos gravados los hubiese realizado a lo largo del ejercicio fiscal a través de las sociedades que integran el grupo, y la que se configura como responsable frente al fisco de pagar el tributo respectivo.
- Es gratuita, subjetiva y carente de sustento, la afirmación que expresa el Tribunal Colegiado, en cuanto a que fue a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de enero de dos mil catorce, específicamente en lo relativo al régimen fiscal opcional de grupos de sociedades, que se permita a la autoridad fiscal ejercer sus facultades de comprobación directamente sobre cada una de las empresas que integran a los grupos empresariales (controladas). Lo que conlleva a que la interpretación de esa nueva legislación en función de la legislación relativa al régimen de consolidación fiscal, no sea conforme.

16. **Trámite ante esta SCJN.** Mediante acuerdo de veinte de mayo de dos mil veinticuatro, la Ministra Presidente de la SCJN, registró el recurso de revisión con el expediente 3842/2024, lo admitió a trámite, lo radicó en la Segunda Sala y designó a la Ministra Lenia Batres Guadarrama como ponente para la elaboración del proyecto correspondiente.

17. **Revisión Adhesiva.** ***** *****, por conducto de su representante legal, mediante escrito presentado el dos de julio de dos mil veinticuatro ante la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta SCJN, interpuso recurso de revisión adhesiva, argumentando lo siguiente:

- Una correcta interpretación de los artículos 64, segundo párrafo, 72, fracción III, y 76, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, implica que las autoridades fiscales sí pueden ejercer sus facultades de comprobación, para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las sociedades controladas, pero mediante las sociedades controladoras, pues son ellas las responsables frente al fisco del pago del tributo, en consecuencia, no prohíbe a la autoridad fiscal el ejercicio de sus facultades de comprobación para revisar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de las sociedades controladas, sin embargo, estas deben ejercerse a las sociedades controladoras al ser ellas las responsables del pago del tributo.
- Si bien es cierto que las sociedades controladas tienen la obligación de presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no existiera

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

consolidación, es decir, a nivel individual, las sociedades controladoras son quienes, en efecto, en caso de existir una modificación en la base gravable de su controlada (a nivel individual) deben reconocer el efecto dentro del resultado fiscal consolidado.

- Si bien las sociedades controladas tienen en principio la obligación de determinar el impuesto correspondiente de manera individual, como si no existiera consolidación, ante una modificación de su utilidad fiscal, este reconocimiento debe hacerse por parte de la sociedad controladora en el resultado fiscal consolidado.
- Si bien conforme al artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las sociedades controladas se encuentran obligadas a determinar el impuesto del ejercicio a nivel individual, lo cierto es que de ninguna manera ello puede implicar que mi mandante -sociedad controlada- se encuentre obligada a determinar y pagar el impuesto del ejercicio derivado de la modificación de la utilidad fiscal, como si no formara parte del régimen de consolidación, pues resulta por demás evidente que dicha obligación recae en su controladora.
- Las sociedades controladas no se encuentran constreñidas a presentar declaraciones complementarias que reporten modificaciones en la utilidad fiscal, como incorrectamente lo pretendían las autoridades fiscales. Si bien las sociedades controladas deben realizar el cálculo del impuesto como si no hubiesen consolidado, en ningún momento se establece una obligación expresa a cargo de dichas sociedades en el sentido de realizar el pago del mismo y, lo que es más, en ningún momento prevé que dichas entidades deban presentar declaraciones complementarias con el fin de subsanar errores u omisiones que deriven en la modificación de la utilidad o pérdida fiscal.

18. **Avocamiento.** Mediante acuerdo de ocho de julio de dos mil veinticuatro, el Ministro Presidente de la Segunda Sala de la SCJN, ordenó el avocamiento del asunto.

I. COMPETENCIA

19. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer de este recurso de revisión en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX,⁸ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II, y 96 de la Ley de Amparo,⁹ 21, fracción IV, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la

⁸ **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:
(...)

IX. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras. En contra del auto que deseche el recurso no procederá medio de impugnación alguno;
(...)

⁹ **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión: (...)

II. En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales sin poder comprender otras.
(...)

Artículo 96. Cuando se trate de revisión de sentencias pronunciadas en materia de amparo directo por tribunales colegiados de circuito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverá únicamente sobre la constitucionalidad de la norma general impugnada, o sobre la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

Federación,¹⁰ publicada en el Diario Oficial de la Federación el siete de junio de dos mil veintiuno y los Puntos Primero, Segundo, fracción III, inciso B) y Tercero del Acuerdo General Plenario 1/2023 de veintiséis de enero de dos mil veintitrés, modificado mediante instrumento normativo de diez de abril siguiente,¹¹ por tratarse de un asunto de naturaleza fiscal competencia de esta la Segunda Sala sin que se considere necesaria la intervención del Tribunal Pleno.

II. OPORTUNIDAD

20. Tal como se advierte de la lectura de las constancias, la sentencia del tribunal colegiado le fue notificada a la autoridad recurrente por lista fijada en los estrados del propio tribunal el martes nueve de abril de dos mil veinticuatro, por lo que dicha notificación surtió efectos al día siguiente, es decir, el miércoles diez de abril del mismo año. Por lo tanto, el plazo de diez días establecido en el artículo 86 de la Ley de Amparo para la interposición del recurso de revisión, transcurrió del jueves once al miércoles veinticuatro de abril de dos mil veinticuatro, descontándose los días trece, catorce, veinte y veintiuno por ser sábados y domingos, conforme lo previsto en los artículos 19 de la Ley de Amparo y 143 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
21. Por lo tanto, si el recurso de revisión se presentó ante el tribunal colegiado el veinticuatro de abril de dos mil veinticuatro, se concluye que el recurso se interpuso de forma oportuna.
22. La revisión adhesiva también fue presentada de forma oportuna. El auto de admisión del recurso de revisión le fue notificado por lista a la recurrente adhesiva el veintiséis de junio de dos mil veinticuatro y dicha notificación surtió efectos al día siguiente, esto es, el veintisiete de junio de la misma anualidad. Así, el plazo de cinco días para interponer el recurso transcurrió del veintiocho de junio al cuatro de julio de dos mil veinticuatro, descontando del cómputo los días veintinueve y treinta de junio por haber sido sábado y domingo, conforme a los artículos 19 de la Ley de Amparo y 143 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

¹⁰ **Artículo 11.** El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación velará en todo momento por la autonomía de los órganos del Poder Judicial de la Federación y por la independencia de sus integrantes, y tendrá las siguientes atribuciones:

(...)

VIII. Remitir para su resolución los asuntos de su competencia a las Salas a través de los acuerdos generales que emita. Si alguna de las Salas estima que el asunto remitido debe ser resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno, lo hará del conocimiento de este último para que determine lo que corresponda; (...).

Artículo 21. Corresponde conocer a las Salas:

(...)

IV. Del recurso de revisión en amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras; (...).

¹¹ **PRIMERO.** Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ejercerán la competencia que les otorga el artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, de la manera siguiente:

La Primera Sala conocerá de las materias civil y penal, y

La Segunda Sala conocerá de las materias administrativa y del trabajo.

SEGUNDO. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación conservará para su resolución:

(...)

III. Los amparos en revisión:

(...)

B) Substanciados en la vía directa, en los que, además de los anteriores requisitos, revistan de interés excepcional en materia constitucional o derechos humanos, o

(...)

TERCERO. Las Salas resolverán los asuntos de su competencia originaria y los de la competencia del Pleno que no se ubiquen en los supuestos señalados en el Punto precedente, siempre y cuando unos y otros no deban ser remitidos a los Plenos Regionales o a los Tribunales Colegiados de Circuito.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

23. Por lo tanto, si el escrito por virtud del cual se promovió el recurso adhesivo fue presentado en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta SCJN el dos de julio de dos mil veinticuatro, se concluye que es oportuno.

III. LEGITIMACIÓN

24. Esta Segunda Sala de la SCJN considera que el tercero interesado en el juicio de amparo directo de origen, Secretario de Hacienda y Crédito Público a través del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos de la Procuraduría Fiscal de la Federación, cuenta con la legitimación necesaria para interponer el recurso de revisión, pues está probado que dicho carácter se les reconoció en el juicio de amparo directo *****.¹²
25. Por otro lado, la revisión adhesiva presentada por ***** *****,
***** ***, quejosa en el juicio de amparo directo *****,
también fue presentada por parte legitimada.

IV. ESTUDIO DE PROCEDENCIA DEL RECURSO

26. Esta Segunda Sala de la SCJN considera que el asunto sí reúne los requisitos necesarios de procedencia contenidos en los artículos 107, fracción IX,¹³ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II, y 96 de la Ley de Amparo;¹⁴ y 21, fracción IV, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación,¹⁵ porque subsisten problemas de constitucionalidad y, por lo tanto, sí amerita un estudio de fondo. Esta conclusión se sustenta en las razones siguientes:
27. De los antecedentes narrados se aprecia que el tribunal colegiado del conocimiento realizó un ejercicio interpretativo de lo dispuesto en los artículos 16, primer y decimosexto párrafos, y 31, fracción IV, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,¹⁶ en relación con lo previsto en los artículos 64, segundo párrafo, 72, fracción

¹² Acuerdo de Admisión de catorce de julio de dos mil veintitrés, dictado en el juicio de amparo directo expediente *****.

¹³ **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

$$(\dots)$$

IX. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras. En contra del auto que deseche el recurso no procederá medio de impugnación alguno; (...)

¹⁴ **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión:

$$(\dots)$$

II. En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales sin poder comprender otras.

$$\left(\begin{array}{c} \vdots \\ \vdots \\ \vdots \end{array} \right)$$

Artículo 96. Cuando se trate de revisión de sentencias pronunciadas en materia de amparo directo por tribunales colegiados de circuito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverá únicamente sobre la constitucionalidad de la norma general impugnada, o sobre la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

¹⁵ **Artículo 21.** Corresponde conocer a las Salas:

$$(\dots)$$

IV. Del recurso de revisión en amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras: (...)

¹⁶ **Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

III y 76, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta,¹⁷ vigente para el año dos mil doce, con el propósito de determinar que las empresas controladas en un régimen de consolidación fiscal se encuentran exentas de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación fiscal, en específico, la prevista en el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.¹⁸

28. Es de resaltar que el tribunal colegiado de conocimiento llegó a la conclusión referida en el párrafo anterior, determinando los alcances de la multicitada jurisprudencia **2a./J. 42/2015** de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME A ESE RÉGIMEN, ES ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD CONTROLADORA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).**
29. No obstante, esta Segunda Sala de la SCJN considera que dicho criterio no aborda el tema planteado, esto es, lo relativo a si las autoridades fiscales pueden o no ejercer sus facultades de comprobación directamente sobre sociedades controladas en un régimen de consolidación fiscal, puesto que dicho criterio únicamente se refiere a la causación del impuesto sobre la renta de la consolidación. Sin que de forma alguna se haya efectuado pronunciamiento o determinación en el sentido de que la autoridad hacendaria no pudiera efectuar el ejercicio de las facultades de comprobación de manera directa a una sociedad controlada.

(...)

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

(...)

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.

¹⁷ **Artículo 64.** Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

(...)

La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 68 de esta Ley. Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la sociedad controladora en el ejercicio.

(...)

Artículo 72. La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrá las siguientes:

(...)

III. En el caso de que alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, así como cuando en el ejercicio de sus facultades las autoridades fiscales modifiquen la utilidad o la pérdida fiscal de una o más sociedades controladas y con ello se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestados, y se derive un impuesto a cargo, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, la sociedad controladora presentará declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar. Cuando no se derive impuesto a cargo, la declaración complementaria de consolidación se presentará a más tardar dentro de los dos meses siguientes a aquél en que ocurra la primera modificación.

Si en la declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla. Cuando se trate de declaraciones complementarias de las sociedades controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la sociedad controladora podrá presentar una sola declaración complementaria a más tardar en la fecha de presentación del dictamen relativo a la sociedad controladora.

(...)

Artículo 76. Las sociedades controladas a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrán las siguientes:

I. Presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte disminuido de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable del ejercicio de que se trate.

Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calcularon, el que entregaron a la sociedad controladora.

¹⁸ **Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

(...)

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales. (...)

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

30. En estas circunstancias, se cumple el aspecto de constitucionalidad de conformidad con el criterio emitido en la jurisprudencia **2a./J. 95/2018 (10a.)** de rubro: **REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE EXCEPCIONALMENTE CUANDO SE IMPUGNE LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, RELACIONADA CON UN TEMA PROPIAMENTE CONSTITUCIONAL.**¹⁹
31. Además, en ese mismo sentido, en el recurso de revisión el Secretario de Hacienda y Crédito Público, a través del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos de la Procuraduría Fiscal de la Federación, planteó la inconstitucionalidad de la interpretación realizada al artículo 72, primer párrafo, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el año dos mil doce. En ese sentido, esta Segunda Sala considera que si se cumple con una cuestión propiamente constitucional, ya que este tribunal examinará si la interpretación dada por tribunal colegiado emisor resulta constitucional.
32. Teniendo aplicación las jurisprudencias siguientes:
- **2a./J. 55/2014 (10a.)** de rubro: **REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESTE RECURSO SE ENCUENTRA LA INTERPRETACIÓN REALIZADA POR LA AUTORIDAD RESPONSABLE O EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DE LA NORMA GENERAL CUYA CONSTITUCIONALIDAD SE IMPUGNA, AL RESOLVER CUESTIONES DE LEGALIDAD.**²⁰
 - **1a./J. 8/2012 (9a.)** de rubro: **REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESA INSTANCIA, DEBE COMPRENDERSE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONTROVERTIDA.**²¹
 - **2a. IX/2013 (10a.)** de rubro: **REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESTE RECURSO SE ENCUENTRA LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY REALIZADA POR LA AUTORIDAD RESPONSABLE O EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, AL RESOLVER CUESTIONES DE LEGALIDAD (ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 107/2006).**²²
 - **2a./J. 55/2014 (10a.)** de rubro: **REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESTE RECURSO SE ENCUENTRA LA INTERPRETACIÓN REALIZADA POR LA AUTORIDAD RESPONSABLE O EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DE LA NORMA GENERAL CUYA CONSTITUCIONALIDAD SE IMPUGNA, AL RESOLVER CUESTIONES DE LEGALIDAD.**²³

¹⁹ Tesis Jurisprudencial 2a./J. 95/2018 (10a.); Décima Época; de rubro; **REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE EXCEPCIONALMENTE CUANDO SE IMPUGNE LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, RELACIONADA CON UN TEMA PROPIAMENTE CONSTITUCIONAL**; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 58, septiembre de 2018, Tomo I, página 910; Registro digital: 2017838

²⁰ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, Tomo II, página 804; Registro digital: 2006486.

²¹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, julio de 2012, Tomo 1, página 536; Registro digital: 160025

²² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 2, página 1167; Registro digital: 2002905

²³ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo II, página 804 y registro digital 2006486

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

- **2a. LXIX/2018 (10a.) de rubro: REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. LA APLICACIÓN DE UNA LEY PUEDE ANALIZARSE EN ESE RECURSO CUANDO EXISTAN ELEMENTOS PARA CONSIDERAR QUE LA INTERPRETACIÓN QUE LLEVÓ A AQUELLA ES INCONSTITUCIONAL.**²⁴

33. Asimismo, no pasa inadvertido para esta Segunda Sala que la interpretación que realizó el colegiado de conocimiento de los artículos 64, segundo párrafo; 72, fracción III y 76, fracción I de la Ley del ISR, vigente en dos mil doce estableciendo que solo se puede realizar las visitas de verificación de cumplimiento fiscal contravienen el artículo 16, antepenúltimo párrafo de la CPEUM, esto es porque dicho artículo constitucional faculta a la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, de la CPEUM.
34. Es por ello por lo que las normas tributarias tienen un fin de interés público que es preponderante al interés particular de cada contribuyente, por ello lo resuelto por el colegiado del conocimiento, también contraría el artículo numeral 31, fracción IV, de la CPEUM.
35. Esto se debe porque la contribución al gasto público es considerada como de interés público, lo anterior, porque el Estado debe de tener a su disposición los recursos suficientes para garantizar a sus habitantes el respeto a los derechos humanos, es decir, que el Estado, pueda garantizar el disfrute de los derechos humanos contemplados en la CPEUM y en los tratados internacionales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, porque de no poder garantizar los derechos humanos contemplados en obligaciones internacionales puede el estado mexicano contraer una responsabilidad internacional.
36. Recordando que conforme la Corte Interamericana de Derechos Humanos el estado mexicano tiene la obligación de:
- "garantizar" el libre y pleno ejercicio de los derechos reconocidos en la Convención a toda persona sujeta a su jurisdicción. Esta obligación implica el deber de los Estados Parte de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos. El Tribunal recuerda que la obligación de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos no se agota con la existencia de un orden normativo dirigido a hacer posible el cumplimiento de esta obligación, sino que comparta la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia, en la realidad, de una eficaz garantía del libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.²⁵
37. Por lo anterior, es que subsiste un tema de constitucionalidad, considerando que es la obligación de todas las personas de cumplir con sus obligaciones fiscales y contribuir al gasto público asuntos que son de interés público, lo cual esta contemplado en los artículos 16, antepenúltimo párrafo y 31 fracción IV de la CPEUM y el responsable de vigilar que se cumpla lo anterior es la autoridad hacendaria. Es por ello el interés y trascendencia en el pronunciamiento de esta Corte.

²⁴ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 57, agosto de 2018, tomo I, página 1248 y registro digital 2017584

²⁵ Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Habitantes de la Oroya vs. Perú, Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de noviembre de 2023. Serie C No. 511., Párrafo 108

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

38. Por otro lado, el asunto es de interés excepcional, porque permitirá definir una cuestión que no ha sido determinada por esta SCJN, consistente dilucidar si una sociedad controlada, bajo el entonces régimen de consolidación fiscal, puede o no ser directamente fiscalizada por parte de la autoridad fiscal correspondiente.
39. Si bien es cierto se han establecido criterios sobre los elementos y forma en que se determina por la controladora su impuesto individual y la forma en que se establece el impuesto correspondiente a la consolidación, también lo es que en forma alguna se haya efectuado pronunciamiento o determinación por parte de esta SCJN en el sentido de que el ejercicio de las facultades de comprobación no pueda efectuarse de manera directa por la autoridad hacendaria respecto de una sociedad controlada, bajo el régimen de consolidación fiscal. Por ello, se reafirma que existe un interés excepcional, porque la resolución que se pronuncie establecerá un criterio que tendrá efectos sobresalientes en la materia.

V. CUESTIÓN PREVIA

40. En principio, se advierte que la autoridad recurrente hace valer argumentos de inconstitucionalidad respecto a la interpretación dada a los artículos 64, segundo párrafo, 72, fracción III, y 76, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta,²⁶ vigente para el año dos mil doce.

Particularidades del Régimen de Consolidación Fiscal

41. Los citados preceptos legales establecen la mecánica para calcular el resultado fiscal consolidado, destacando en este sentido que por cuanto hace a las sociedades controladas, para determinar el Impuesto Sobre la Renta a su cargo, éstas deberán determinar su resultado fiscal en lo individual, disminuyendo de sus ingresos acumulables las deducciones que le sean propias, determinando con ello su utilidad o pérdida fiscal individual, a la cual pueden disminuir, en su caso, el importe de las pérdidas fiscales que hubieran generado en ejercicios anteriores, y que se encuentren pendientes de ello. Mientras que la empresa controladora del grupo, para efectos del resultado fiscal

²⁶ **Artículo 64.** Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:
(...)

La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 68 de esta Ley. Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la sociedad controladora en el ejercicio.
(...)

Artículo 72. La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrá las siguientes:
(...)

III. En el caso de que alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, así como cuando en el ejercicio de sus facultades las autoridades fiscales modifiquen la utilidad o la pérdida fiscal de una o más sociedades controladas y con ello se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestados, y se derive un impuesto a cargo, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, la sociedad controladora presentará declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar. Cuando no se derive impuesto a cargo, la declaración complementaria de consolidación se presentará a más tardar dentro de los dos meses siguientes a aquél en que ocurra la primera modificación.

Si en la declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla. Cuando se trate de declaraciones complementarias de las sociedades controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la sociedad controladora podrá presentar una sola declaración complementaria a más tardar en la fecha de presentación del dictamen relativo a la sociedad controladora.
(...)

Artículo 76. Las sociedades controladas a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrán las siguientes:

I. Presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte disminuido de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable del ejercicio de que se trate.

Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calcularon, el que entregaron a la sociedad controladora.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

consolidado, deberá sumar las utilidades fiscales del ejercicio de las sociedades controladas y, respectivamente, disminuir las pérdidas fiscales.

42. Así también, se tiene que la sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar tiene, entre otras obligaciones, la consistente en presentar declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar, y si en la declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, deberá enterarla. Lo anterior, en el caso de que alguna de las sociedades controladas presente declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, así como cuando en el ejercicio de sus facultades las autoridades fiscales modifiquen la utilidad o la pérdida fiscal de una o más sociedades controladas y con ello se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestados, y se derive un impuesto a cargo, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho.
43. Mientras que, para el caso de las sociedades controladas, el legislador ha establecido que tienen, entre otras, la obligación de presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación, así como entregar la parte correspondiente que esté sujeta a consolidación a la empresa controladora.

Facultades de Comprobación Fiscal

44. Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, en términos de lo previsto en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la CPEUM, la autoridad fiscal está facultada para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, constitucional, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Al respecto es aplicable la jurisprudencia **2a./J. 22/2020 (10a.)** de rubro: **FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN.**²⁷
45. Ahora bien, la atribución de facultades a la autoridad fiscal establecida en el artículo 76, octavo párrafo, del Código Fiscal Federal²⁸ (multa por declarar mayores pérdidas), se encuentra inmersa en el ámbito del derecho tributario administrativo y del derecho administrativo sancionador (derecho tributario sancionador), en donde la autoridad fiscal tiene encomendada, por una parte, la tarea de asistir, controlar, verificar, vigilar, inspeccionar, comprobar o liquidar el cumplimiento de las obligaciones tributarias – materiales y formales– y, por otra, la de sancionar el incumplimiento de tales obligaciones.
46. Así, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, la regla general en la determinación y liquidación y, por ende, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, compete a los contribuyentes hacerlo en primer término, de ahí que la autodeterminación de tales obligaciones no constituye derecho alguno de los contribuyentes, sino una modalidad de su cumplimiento a cargo de éstos. Dicho criterio se encuentra contenido en la jurisprudencia **1a./J. 11/2012 (9a.)**, de rubro:

²⁷ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 76, Marzo de 2020, Tomo I, página 459 y registro digital 2021743.

²⁸ Artículo 76. (...)

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.²⁹

47. Por ello, el cumplimiento de las obligaciones tributarias responde a un deber de solidaridad de los contribuyentes. En este sentido es aplicable la jurisprudencia **1a./J 65/2008**, de rubro: **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.**³⁰
48. De esta forma, dentro del cumplimiento de las obligaciones fiscales en sentido amplio, existe el deber de colaboración de los contribuyentes para con la administración tributaria cuando ejerza las facultades que se le atribuyeron para tal fin.
49. Para justificar lo expuesto, en primer lugar, cabe señalar que el legislador válidamente se encuentra autorizado para establecer supuestos normativos en los cuales se prevea que determinados hechos o actos constituyen una infracción a los ordenamientos jurídico fiscales aplicables, en términos de lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la CPEUM³¹. Esto es así, pues la razón de ser de las infracciones fiscales reside en la existencia misma de la resistencia de los contribuyentes al cumplimiento voluntario de la obligación de contribuir al gasto público y, en consecuencia, de las obligaciones fiscales.
50. Así, el solo incumplimiento de una disposición normativa tributaria configura una infracción a los ordenamientos constitucional y legal en la materia, en la medida que ambos vinculan a los gobernados y que amerita su sanción por parte de la autoridad fiscal, con independencia de que a ésta se le cause perjuicio directo o no, pues en realidad la afectación la sufre la sociedad, ya que lo que unos contribuyentes no paguen, lo harán otros con más sentido de corresponsabilidad. Al respecto resulta aplicable la tesis aislada emitida por esta Segunda Sala de este Tribunal Constitucional, de rubro: **INFRACCIONES FISCALES.**³²

VI. ESTUDIO DE FONDO

51. Por lo expuesto, esta Segunda Sala estima fundado el agravio de la autoridad recurrente, respecto a que sí se pueden iniciar facultades de comprobación fiscal a una sociedad controlada, en términos del régimen de consolidación fiscal, ya estas no se encuentran exceptuadas del ejercicio de aquéllas, bajo las consideraciones siguientes:
52. En primer lugar, no se debe perder de vista que la autoridad está habilitada, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, a desplegar sus facultades con la finalidad de comprobar que los contribuyentes y demás personas obligadas, han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

²⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro X, Julio de 2012, Tomo 1, página 478 y registro digital 160032.

³⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, Julio de 2009, página 284 y registro digital 166907.

³¹ **Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

(...)

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

³² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LII, página 948 y registro digital: 332987.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

53. Lo que significa, en el caso específico, que el legislador no estableció un orden de prelación para fiscalizar a las empresas controladoras en relación con las controladas, sino que refiere que tiene la facultad de llevar a cabo el escrutinio de cualquier contribuyente a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones, claro está, conforme a las disposiciones legalmente previstas.
54. De manera que, si el régimen de consolidación fiscal tiene como finalidad esencial el determinar un solo resultado fiscal sobre el cual se aplicará la tasa impositiva del Impuesto Sobre la Renta, a efecto de determinar el impuesto consolidado, contemplando la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales de ejercicios corrientes de la empresa controladora del grupo, con las de las empresas controladas y viceversa, con el fin de tener flujo de efectivo, en términos del propio artículo 68, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dos mil doce,³³ el resultado fiscal consolidado se obtiene de la cuantificación que, en lo individual, efectuó cada empresa controlada. Luego entonces, ello conduce a considerar jurídicamente válido el que la autoridad esté en plena posibilidad de fiscalizar y, en su caso, determinar créditos fiscales directamente a una empresa controlada del grupo, con independencia de que, posteriormente, la empresa controladora lleve a cabo las adecuaciones y declaraciones complementarias que resulten necesarias.
55. En efecto, aun y cuando esté a cargo de la empresa controladora del grupo presentar la declaración complementaria, ya sea cuando las controladas subsanen errores u omisiones, así como cuando se modifique la pérdida fiscal y resultado fiscal calculado individualmente por una controlada como consecuencia de las facultades de comprobación de la autoridad (como ocurre en la especie); lo cierto es que esa sola obligación de presentar la declaración en comento, no le impide a la autoridad verificar el cumplimiento de las obligaciones individuales de las empresas del grupo, directamente con cada una ellas si así lo estima necesario.
56. Esto, pues la consecuencia legal de tributar bajo el régimen de consolidación fiscal se reduce a calcular un único resultado fiscal, beneficiando en la disminución de pérdidas fiscales inmediatas y en tener un flujo de efectivo para todo el grupo, pero no implica que la autoridad fiscal se encuentre limitada a fiscalizar única y exclusivamente a la controladora como consecuencia de ese régimen.
57. Lo anterior, pues de considerarse que las entidades controladas no pueden ser reguladas, generaría un régimen de excepción en relación con las que un contribuyente puede ser exento de sujetarse a las facultades de comprobación de la autoridad.

³³ **Artículo 68.** La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue:
(...)

II. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61 de esta Ley, y que en los términos del primer párrafo del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

Las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que en los términos del inciso e) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o que se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

58. En conclusión, la autoridad fiscal sí está habilitada para fiscalizar a la sociedad controlada aun y cuando formara parte de un grupo y tribute conforme al régimen de consolidación fiscal. Lo anterior es así, porque en términos de lo dispuesto en el artículo 68, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicable en esa época, la empresa fiscalizada, en su carácter de controlada, sí tiene la obligación de determinar el Impuesto Sobre la Renta a su cargo.
59. Dicho lo anterior, conviene precisar los cuestionamientos que la sentencia recurrida pretendió resolver: **a.** ¿Existe excepción legal para que una sociedad controlada en términos del régimen de consolidación fiscal sea revisada directamente por la autoridad fiscalizadora?, **b.** ¿La jurisprudencia 2a./J. 42/2015 de rubro CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME A ESE RÉGIMEN, ES ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD CONTROLADORA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013), exenta de las facultades de comprobación fiscal a las empresas controladas en el régimen de consolidación fiscal? y **c.** ¿Las obligaciones tributarias propias de una sociedad controlada que se encuentra en un régimen de consolidación fiscal que no se reflejan en los resultados consolidados, pueden ser objeto de fiscalización?.

6.1 ¿Existe excepción legal para que una sociedad controlada en términos del régimen de consolidación fiscal sea revisada directamente por la autoridad fiscalizadora?

60. En el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se prevén las facultades de comprobación que pueden desplegar las autoridades fiscales, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales, no contiene una excepción para su despliegue respecto de las sociedades controladas.
61. Por lo anterior, aceptar la limitante plasmada en la sentencia recurrida que da lugar a la concesión de amparo, implicaría por un lado desconocer las facultades que tienen origen primigenio en el artículo 16 constitucional y, por otro, desconocer el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mismo que, en dos mil doce establecía que *“las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas son de aplicación estricta...”*, es decir, con la interpretación formulada en la sentencia se introduce un supuesto de excepción no previsto en la legislación fiscal que, en todo caso viola el principio de aplicación estricta.
62. Lo anterior tiene lógica si se tiene presente que el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta,³⁴ vigente en dos mil doce, establecía diversas obligaciones a cargo de la

³⁴ **Artículo 76.** Las sociedades controladas a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrán las siguientes:

I. Presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte disminuido de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable del ejercicio de que se trate. Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calcularon, el que entregaron a la sociedad controladora.

II. Las sociedades controladas calcularán sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de esta Ley. Del impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales, entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable en el periodo de que se trate. Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas la cantidad que se obtenga de disminuir al impuesto que resultó en los términos de este párrafo el que entregaron a la sociedad controladora.

III. La cuenta de utilidad fiscal neta de cada sociedad controlada se integrará con los conceptos a que se refiere el artículo 88 de esta Ley. En ningún caso formarán parte de esta cuenta los dividendos percibidos por los cuales la sociedad que los pagó estuvo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 78 de la misma.

IV. Llevar un registro de utilidades fiscales netas que se integrará con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

sociedades controladas, entre las que se encontraban: i) presentar declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación; ii) calcular pagos provisionales como si no hubiera consolidación; iii) integrar cuenta de utilidad fiscal neta con los conceptos previstos en el numeral 88 del mismo ordenamiento jurídico; iv) llevar un registro de utilidades fiscales netas; v) en caso de celebrar operaciones con su sociedad controladora o con una o más controladas, debe realizarse conforme a las reglas de partes relacionada.

63. Así se advierte que las empresas controladas debían cumplir con determinadas obligaciones fiscales, como si no se encontraran en el señalado régimen de consolidación.
64. En ese sentido, si las sociedades controladas se encuentran obligadas a determinar sus impuestos como si no existiera consolidación fiscal, es válido que la autoridad pueda iniciar con éstas el ejercicio de sus facultades de revisión, pues de ellas surgen las utilidades y pérdidas que habrán de ser consideradas por la sociedad controladora, ya que si bien existe la obligación de reportar a la sociedad controladora las cantidades respectivas, y es esta quien cumplirá con el entero de las contribuciones (o algunas de estas) generadas por la controlada, cierto es que de existir una modificación del nuevo resultado fiscal consolidado, se generaría como consecuencia de la modificación realizada por la empresa controlada a nivel individual.
65. Incluso, debe tenerse presente que en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación el legislador no estableció un orden de prelación para fiscalizar a las empresas controladoras, en relación con las controladas, sino que refiere que la autoridad tiene la facultad de llevar a cabo el escrutinio de cualquier contribuyente para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
66. Lo anterior, se robustece con el hecho de que en el amparo directo en revisión 1827/2006,³⁵ la Primera Sala de la SCJN estableció que no puede existir derecho válidamente oponible al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, bajo las siguientes consideraciones:

“Al respecto, debe apreciarse que existe un interés público en el hecho de que los causantes paguen oportunamente las contribuciones que originen, no sólo por las finalidades a las que se destinan los recursos respectivos, sino porque la obligación tributaria deriva de un deber de solidaridad entre los gobernados, acorde a lo sustentado por esta Primera Sala en la tesis de rubro **“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD”**

En este sentido, no puede válidamente sostenerse que se cuente con un derecho oponible a la autoridad tributaria —o frente al creador de la norma que contempla el mecanismo aludido—, a fin de que aquélla deje de ejercer las facultades con que cuenta para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En tal virtud, no existía una exigencia constitucional para que el legislador estableciera un mecanismo que necesariamente excluyera a un determinado sector de contribuyentes, ni puede hablarse de una afectación a la esfera jurídica de los causantes en relación con los cuales no se limitó el ejercicio de facultades de la autoridad.

El saldo del registro a que se refiere esta fracción que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

V. (Derogado)

VI. En el caso de que una sociedad controlada celebre operaciones con su sociedad controladora o con una o más sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de esta Ley.

³⁵ Resolución aprobada el seis de diciembre de dos mil seis por unanimidad de por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente José Ramón Cossío Díaz (Ponente). Ausente el Ministro Juan N. Silva Meza.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

Lo anterior, en razón de que la limitante en el ejercicio de las facultades de comprobación no se estableció por haber surgido en el legislador algún ánimo benévolo o por haber considerado oportuno que se restara importancia a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino porque lo que se persigue es incentivar el oportuno cumplimiento, propósito éste para el cual el propio legislador puede configurar con un margen amplio de actuación los casos en los cuales conviene restringir las atribuciones de la autoridad fiscal.”

6.2 ¿La jurisprudencia 2a./J. 42/2015 de rubro CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME A ESE RÉGIMEN, ES ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD CONTROLADORA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013), exenta de facultades de comprobación fiscal a las empresas controladas en el régimen de consolidación fiscal?

67. A fin de resolver la cuestión planteada, se debe traer a cuenta que el régimen de consolidación fiscal, en términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica. Lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aun cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales.
68. Así, entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, independientemente que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual.
69. En suma, en dicho régimen fiscal, el beneficio de tributar conforme al mismo depara para los contribuyentes la permisión, tanto para la controlada como para la controladora, de determinar un solo resultado fiscal sobre el cual se aplicará la tasa impositiva del Impuesto Sobre la Renta, para determinar el impuesto consolidado, contemplando la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales de ejercicios corrientes de la empresa controladora del grupo, con las de las empresas controladas y viceversa, para tener flujo de efectivo.
70. Lo anterior, en términos de lo establecido en la jurisprudencia **2a./J. 46/2015 (10a.)** de rubro **CONSOLIDACIÓN FISCAL. SI DESPUÉS DE ENTERAR EL IMPUESTO DIFERIDO GENERADO EN EL SEXTO EJERCICIO FISCAL ANTERIOR, LA SOCIEDAD CONTROLADORA PAGA EL IMPUESTO DERIVADO DE UNA DISMINUCIÓN DE SU PARTICIPACIÓN ACCIONARIA EN ALGUNA DE SUS CONTROLADAS, NO SE PRODUCE UNA DUPLICIDAD EN EL PAGO DEL TRIBUTO, POR LO QUE NO SE VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).**³⁶
71. Ahora bien, las reformas legales que fueron objeto de estudio en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia **2a./J. 42/2015** mencionada anteriormente y que fue sustento

³⁶Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 18, mayo de 2015, Tomo II , página 1281; Registro digital: 2009125.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

de la resolución que por virtud del presente recurso se combate, tuvieron como núcleo esencial la nueva obligación a cargo de las sociedades controladoras de entero del impuesto diferido.

72. Esta SCJN explicó en su momento, que lo anterior se traducía en que, a partir del ejercicio fiscal de dos mil diez, se introdujo un nuevo supuesto de entero del impuesto diferido con motivo de la consolidación fiscal, en términos de las disposiciones respectivas, dependiendo del lapso al que corresponda el tributo a pagar: A) Impuesto sobre la renta diferido, generado en el sexto ejercicio anterior (a partir del ejercicio fiscal dos mil cinco y subsecuentes), B) Impuesto sobre la renta diferido, generado en ejercicios fiscales anteriores al de dos mil cinco.
73. En ese contexto, resulta claro que el tema examinado en la ejecutoria de la tesis en comento de ninguna manera se relaciona con el propuesto en el asunto que se resuelve. En el presente caso, se discierne si es posible o no ejercer facultades de comprobación respecto de las sociedades controladas, en tanto que el tema examinado en ese momento, correspondió a la obligación de las empresas controladoras de enterar el impuesto diferido, afirmación que incluso se corrobora con el hecho de que los promoventes en los expedientes analizados en ese entonces por la SCJN fueron grupos de consolidación y empresas controladoras, pues eran los destinatarios de la reforma legal, de ahí que resulte excesivo y desacertado afirmar que la interpretación que emprendió este alto tribunal es coincidente con la que sostiene el fallo recurrido.
74. En efecto, el hecho que en la ejecutoria de la jurisprudencia señalada se asentara que la controladora es titular de las utilidades fiscales generadas por las sociedades del grupo, se refiere únicamente a la parte que corresponde a la consolidación, sin deslindar a las controladas de los deberes que tienen derivado de sus operaciones. Por lo anterior, el hecho de que la sociedad controladora figure como responsable ante el fisco de los resultados consolidados, no tiene como consecuencia necesaria que las sociedades controladas, revestidas en las responsabilidades de la controladora, se liberen de las facultades de fiscalización que corresponden a las autoridades en la materia, cuando se detecte la posible existencia de algún incumplimiento de obligación o incluso irregularidades en su funcionamiento.³⁷
75. Por lo anterior, se estima que en la sentencia se está dando un alcance distinto a las consideraciones formuladas por esta SCJN, pues no contiene razonamientos que resulten exactamente aplicables al caso que se resuelven y mucho menos que justifiquen el motivo por el cual se arribó a la concesión de amparo.

6.3 ¿Las obligaciones tributarias propias de una sociedad controlada que se encuentra en un régimen de consolidación fiscal que no se reflejan en los resultados consolidados, pueden ser objeto de fiscalización?

76. Si no fuera suficiente, en el caso en concreto se impuso una multa por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas en el ejercicio fiscal dos mil doce.
77. Es decir, la causa de la sanción fue el incumplimiento de una obligación prevista por la ley a cargo de la sociedad controlada, de modo que aceptar que la autoridad fiscal no

³⁷ Jurisprudencia **2a./J. 43/2015 (10a.)**, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II, página 1254, registro digital 2009112 de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN SUSTANCIAL DE ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, PRESUPONE LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE REVELADOR DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).**

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

puede iniciar facultades de comprobación, aún tratándose de verificar obligaciones propias de las sociedades controladas, llevaría a desconocer el contenido de la ley, pues abre la posibilidad de que el incumplimiento de los deberes mencionados quede sin sancionarse.

78. En efecto, aceptar la afirmación relativa a que las facultades de comprobación solamente pueden iniciarse a través de las sociedades controladoras, nos llevaría al absurdo de sostener el argumento relativo a que ante el incumplimiento de deberes fiscales por parte de la sociedad controlada, se le sancionará por conducto de su controladora, es decir, sancionar a una sociedad que no incurrió en la infracción, lo cual, resulta jurídicamente inaceptable.
79. Finalmente es dable sostener que si la empresa controlada tiene la obligación de dar datos a la controladora, la autoridad fiscal puede verificar que la controlada haya cumplido correctamente con la obligación de generar dicha información, por virtud de la cual la controladora, en su caso, se encontró en posibilidad de cumplir adecuadamente con las obligaciones fiscales del grupo del que se trate. Lo anterior, toda vez que la controlada es la dueña de la información y la controladora únicamente cuenta con aquélla que le proporcionó la primera.

VII. REVISIÓN ADHESIVA

80. Finalmente, resulta **infundado** el agravio de la adherente por medio del cual pretende convencer que se debe mantener el fallo recurrido, porque, a su decir, la sentencia fue emitida de conformidad con los artículos 64, segundo párrafo, 72, fracción III, y 76, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal dos mil doce, si exceptúan a una sociedad controlada de las facultades de comprobación fiscal.
81. Lo anterior, toda vez, que como se demostró, no hay fundamento constitucional o legal que exente a las sociedades controladas de las facultades de comprobación fiscal.

VIII. DECISIÓN

82. En esas condiciones, al ser fundado y suficiente el agravio hecho valer por la autoridad recurrente, se impone revocar la resolución recurrida y reservar jurisdicción al Tribunal Colegiado que la emitió, a efecto de que se pronuncie respecto de los conceptos de violación que versan sobre temas de legalidad que omitió estudiar con motivo de la concesión de amparo que decretó y que ya fue revocada.

Por todo lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Segunda Sala de la SCJN, se **revoca** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. Es **infundada** la revisión adhesiva.

TERCERO. Devuélvanse los autos del juicio de amparo directo al Vigésimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito para que emita una nueva resolución tomando en cuenta lo resuelto en esta ejecutoria.

Notifíquese con testimonio de esta ejecutoria. En su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3842/2024

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por ***** de **** votos de las Ministras ***** y *****, así como de los Ministros ***** (quien se reserva el derecho a formular voto aclaratorio/concurrente/particular), ***** (Ponente) y Presidenta[e] ***** (quien se reserva el derecho a formular aclaratorio/concurrente/particular).

En términos de lo previsto en los artículos 110 y 113 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como en el Acuerdo General 11/2017, el 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.