

**AMPARO EN REVISIÓN 894/2003.
QUEJOSA: *****, SOCIEDAD
ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.**

**MINISTRO PONENTE: JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
SECRETARIA: DOLORES RUEDA AGUILAR.**

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO: La discusión, aprobación, promulgación, refrendo y publicación del Decreto por el que se crea la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero 2002, específicamente por lo que se refiere a su artículo 71 (en cuanto dispone que a partir del ejercicio de 2002, debe considerarse como desincorporación del régimen de consolidación a las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de fusión con otras del mismo grupo).

SENTENCIA DEL JUEZ: Sobresee por actos negados y niega el amparo.

RECURRENTE: La quejosa *****, S.A., de C.V.

EL PROYECTO PROPONE:

En las consideraciones:

Infundado el primer agravio relativo a la retroactividad del artículo, toda vez que la quejosa en primer lugar no se encuentra dentro del período obligatorio de cinco años (su autorización para consolidar es de 1993). Además la fusión se llevó a cabo en enero de 2002, cuando el artículo combatido ya estaba en vigor.

El segundo agravio relativo a proporcionalidad y equidad es inoperante, toda vez que se trata de un régimen de beneficio que es doblemente opcional: 1. Una vez que se solicita la autorización para consolidar, su permanencia es obligatoria por un período obligatorio de cinco años. 2. Cuando se vence dicho período, los contribuyentes tienen la opción de continuar tributando en él o retirarse previa solicitud y autorización para ello y tributar conforme al régimen general de ley, si no se retira, se infiere que consintió las nuevas modificaciones que regulan dicho régimen.

Por lo que la quejosa, de estimar que las nuevas modificaciones no le benefician, estuvo en aptitud de salirse del régimen; además, la protección constitucional no podría tener el efecto de permitirle tributar conforme a disposiciones que fueron abrogadas.

En los puntos resolutivos:

PRIMERO. En la materia de la revisión, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege.

TESIS QUE SE CITAN EN EL PROYECTO:

CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN. (Páginas 53 a 54)

IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. (Páginas 84 a 85)

RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN. (Páginas 87 a 88)

IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. (Páginas 94 a 95)

CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR. (Páginas 100 a 102)

CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE

AMPARO EN REVISIÓN 894/2003.

LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. (Páginas 124 a 126)

**AMPARO EN REVISIÓN 894/2003.
QUEJOSA: *****,
ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.**

**MINISTRO PONENTE: JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
SECRETARIA: DOLORES RUEDA AGUILAR.**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **veintitrés de noviembre de dos mil cinco.**

V I S T O S para resolver los autos del amparo en revisión número 894/2003; y

R E S U L T A N D O Q U E:

PRIMERO. Presentación de la demanda. Por escrito presentado el veintidós de mayo de dos mil dos, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa del Primer Circuito, del que tocó conocer por razón de turno al Juzgado Noveno de Distrito en la misma materia y jurisdicción, ***** en su carácter de representante legal de *******, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. El Congreso de la Unión.
2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
3. El Secretario de Gobernación.

4. El Director del Diario Oficial de la Federación.

ACTOS RECLAMADOS:

La discusión, aprobación, expedición, promulgación, refrendo y publicación del Decreto por el que se crea la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular su artículo 71, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, publicado en el Diario Oficial de la Federación en esa misma fecha.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa manifestó que no existe tercero perjudicado, expuso los antecedentes del caso, señaló como preceptos violados los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite del juicio de amparo. El veintitrés de mayo de dos mil dos, el Juez Noveno Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, admitió la demanda, la cual quedó registrada con el número 789/2002-III. Seguidos los trámites legales, la Titular del Juzgado celebró la audiencia constitucional el catorce de octubre de dos mil dos, y dictó la sentencia que terminó de engrosar el día treinta de enero de dos mil tres, en la que sobreseyó en el juicio por actos negados respecto a la aprobación y expedición del Decreto promulgatorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atribuidos al Presidente de la República, y negó el amparo y protección de la Justicia Federal, por considerar que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, no es violatorio de las garantías de irretroactividad de la ley, ni de proporcionalidad y equidad tributarias, concluyendo con los siguientes puntos resolutivos:

“PRIMERO.- Se sobresee en el presente juicio promovido por *****, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, por medio de su representante legal ***** por los actos y autoridades precisados en el resultando primero por las razones expuestas en el considerando segundo del presente fallo.---**

SEGUNDO.- La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, por conducto de su representante legal *******, en contra de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por lo que se refiere al artículo 71 de dicho ordenamiento, respecto de las autoridades precisadas en el resultando primero de conformidad con lo expuesto en los considerandos séptimo, octavo y último de esta resolución”.****

CUARTO. Trámite del recurso de revisión. Inconforme con la resolución anterior, *******, como autorizado en términos del artículo 27 de la Ley de Amparo de la quejosa *******, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, interpuso recurso de revisión mediante escrito recibido el diecinueve de febrero de dos mil tres, por lo que por auto de veintiuno de ese mismo mes y año, el Juez Noveno de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, lo tuvo por presentado y ordenó su remisión al Tribunal Colegiado en la misma materia y jurisdicción en turno para su substanciación.**

QUINTO. Resolución del Tribunal Colegiado. El doce de marzo de dos mil tres, el Presidente del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa en el Distrito Federal, admitió el recurso de revisión, y por resolución de once de junio de ese mismo año en la

materia del recurso, por subsistir el tema de la constitucionalidad del precepto impugnado, resolvió carecer de competencia legal para conocer del mismo, por lo que remitió los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el siguiente punto resolutivo:

“ÚNICO.- En la materia de la revisión, se deja a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la que se remiten los autos”.

SEXTO. Trámite ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, su Presidente en acuerdo de veintiséis de junio de dos mil tres, admitió el recurso de revisión y, en proveído de primero de agosto de ese mismo año, ordenó turnar el asunto al Señor Ministro José Vicente Aguinaco Alemán, para la elaboración del proyecto de resolución respectivo.

El tres de diciembre de dos mil tres, en virtud de que concluyó el período del Ministro designado como ponente, se pasó el asunto al Ministro Humberto Román Palacios para la elaboración del proyecto respectivo, y el veinticinco de marzo de dos mil cuatro, por gozar de licencia el Ministro designado como ponente, se turnó el asunto al Ministro ponente José Ramón Cossío Díaz.

Encontrándose listado el presente asunto para resolverse en sesión del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, analizadas las constancias que lo integran, se arribó a la conclusión de que debía ser resuelto por la Primera Sala de este Alto Tribunal, por considerar que se encuentra en el supuesto previsto en el punto cuarto del Acuerdo 5/2001, emitido por el Tribunal Pleno, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio de dos mil uno. Por lo anterior, el Ministro Ponente solicitó, con fecha

diecisiete de marzo de dos mil cinco, la radicación y avocamiento del asunto a la Primera Sala.

El presente asunto fue listado por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para verse en sesión de trece de abril de dos mil cinco, y en ésta los Ministros integrantes de la misma determinaron que el asunto se retirara para ser turnado al Tribunal Pleno. Analizadas nuevamente las constancias de autos se considero que el presente asunto debía ser resuelto por esta Primera Sala, por ubicarse dentro de los supuestos del acuerdo antes citado, por lo que previo dictamen de nueve de noviembre de dos mil cinco formulado por el Señor Ministro Ponente, el presente asunto quedó radicado en esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El Agente del Ministerio Público de la Federación, no formuló pedimento.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos Tercero, fracción II, y Cuarto del Acuerdo General Plenario 5/2001 de veintiuno de junio del año dos mil uno, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve del mismo mes y año, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia

dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo, en el que se reclamó el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, y aun cuando subsiste la materia de constitucionalidad planteada, no se requiere la intervención del Pleno para su resolución al no revestir un interés excepcional.

SEGUNDO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto.

1. Conceptos de violación;

1.1. En el primero, que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, consagrada en el artículo 14 constitucional, toda vez que:

*a) Al momento en que las controladas de la quejosa, *****, S.A. de C.V. y *****, S.A. de C.V., incurrieron en pérdidas fiscales (ejercicios de mil novecientos noventa y dos a dos mil uno), dicha quejosa en su calidad de sociedad controladora del Grupo tenía la certeza jurídica de que no tendría que desincorporar a dichas sociedades, con los efectos que ello produjera en el impuesto sobre la renta, sino hasta que éstas salieran del grupo en consolidación, como sería, el caso de que se fusionaran con empresas fuera del grupo o que del 50% de sus acciones con derecho a voto las tuviera una empresa ajena al grupo de conformidad con la legislación en materia del impuesto sobre la renta vigente hasta el treinta*

y uno de diciembre de dos mil uno, por lo que no puede transgredirse ese derecho por disposiciones posteriores.

b) En el caso de fusión de sociedades de conformidad con el artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, no se consideraba que existía desincorporación de una sociedad controlada cuando la misma era absorbida por otra controlada del mismo grupo, o incluso por la controladora del grupo. Por lo que al quedar fusionada una sociedad con otra sociedad del mismo grupo (ya sea controladora u otra controlada), las partidas correspondientes a dicha sociedad fusionada, tales como utilidades, dividendos, pérdidas de ejercicios anteriores, etcétera, permanecen dentro del mismo grupo, razón por la cual hasta el ejercicio de dos mil uno, el legislador había establecido de una manera correcta y de acuerdo con los postulados del régimen de consolidación fiscal, que no existía una desincorporación de la controlada fusionada en estos casos.

c) De conformidad con las reglas que establece el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil dos, la quejosa se vio obligada a sumar a la utilidad fiscal consolidada del ejercicio de dos mil uno las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de las empresas controladas, a efecto de calcular el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de dicha desincorporación, mismo que disminuyó del saldo a favor con el que contaba.

d) *Al momento en que las controladas de la quejosa, incurrieron en pérdidas fiscales (mismas que deben ser consideradas por la controladora a efecto de determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio), la Ley del Impuesto sobre la Renta no señalaba que cuando una sociedad controlada se fusionara con otra controlada del mismo grupo, y desapareciera con motivo de dicha operación, se iba a tener por desincorporada del régimen de consolidación, con todas las consecuencias que con motivo de la desincorporación se generarían para la controladora; como es el hecho de que las pérdidas fiscales de las controladas pendientes de amortizar, deben ser sumadas a la utilidad fiscal por la controladora, a efecto de determinar si existe un impuesto a cargo de la controladora con motivo de la desincorporación.*

e) *Hasta antes del primero de enero de dos mil dos, la quejosa tenía la seguridad de que las pérdidas pendientes de amortizar de sus controladas no tendrían que ser sumadas a la utilidad fiscal consolidada, en caso de que dichas sociedades fueran absorbidas en una fusión, cuando dicha fusión se llevara a cabo con otra sociedad controlada del mismo grupo.*

Lo anterior, evidentemente implica que la quejosa ya tenía un derecho adquirido en el sentido de que las pérdidas fiscales incurridas por sus controladas, pendientes de amortizar al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, no tendrían que ser reversadas al momento en que dichas sociedades fueran absorbidas en una fusión, por otras controladas del grupo. Por lo que dicho derecho adquirido,

lo obtuvo al momento en que sus controladas generaron las pérdidas, momento en el cual no se establecía en la Ley del Impuesto sobre la Renta disposición alguna que obligaba a la controladora a reversar los efectos de la consolidación, por motivo de una fusión entre controladas del mismo grupo.

f) A partir del ejercicio de dos mil dos, se establece en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que existe desincorporación cuando una controlada es absorbida por otra controlada en una fusión, lo cual implica que dicha disposición desconoce derechos adquiridos de la quejosa, ya que esta disposición obliga como consecuencia de la desincorporación de una controlada, a sumar a la utilidad fiscal consolidada, las pérdidas pendientes de amortizar de las controladas desaparecidas, siendo que cuando se generaron dichas pérdidas no se contemplaba este supuesto de desincorporación.

Por lo anterior, concluye que se transgrede en su perjuicio las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma jurídica que ha adoptado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

g) Por último, la quejosa citó en su beneficio la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON

VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERÍODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR”.

1.2. **En el segundo**, que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio de la garantía de equidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en virtud de que:

a) Independientemente de que una controlada se fusione en su calidad de fusionada con otra controlada del mismo grupo, o con una sociedad independiente al grupo la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, establece que en todos los casos en que una controlada sea absorbida en una fusión, se tendrá por desincorporada del régimen con la obligación a cargo de la sociedad controladora de calcular el impuesto que resulte de la desincorporación, con motivo de la reversión de las pérdidas y los conceptos especiales de consolidación que tenía dicha controlada fusionada.

Lo anterior resulta totalmente inequitativo al tratar igual a los desiguales, toda vez que se encuentra en desigualdad de circunstancias una controladora cuya sociedad

controlada se fusiona con una sociedad independiente al grupo, a una sociedad controladora cuya controlada se fusiona con otra controlada del grupo.

b) En el caso de una fusión entre controladas del mismo grupo, las partidas que integran el patrimonio de la fusionada, seguirán formando parte del mismo grupo, razón por la cual resulta injustificado que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil dos pretenda establecer que si hay desincorporación, puesto que al fin y al cabo los efectos derivados de que dicha controlada se hubiera desincorporado del régimen de consolidación, seguirán estando dentro del grupo.

c) La disposición combatida resulta inequitativa pues otorga los mismos efectos a una fusión entre sociedades que integran un mismo grupo para efectos de la consolidación fiscal, que sociedades que no consolidan sus resultados fiscales en el mismo grupo, no obstante que en el primer caso todos los efectos derivados de la consolidación permanecen en el mismo grupo aun cuando desaparece la sociedad, mientras que en el segundo, los efectos salen del grupo lo cual resulta a todas luces injustificado.

El mismo legislador, hasta antes del treinta y uno de diciembre de dos mil uno, de conformidad con el artículo 57- J de la Ley del Impuesto sobre la Renta, había determinado de manera correcta que los casos de fusión de sociedades del mismo grupo, y fusiones de sociedades que no forman parte del mismo grupo, eran supuestos

diferentes para efectos de desincorporación de controladas, que merecían un tratamiento distinto, por que consideraba que cuando una controlada se fusionaba con otra del mismo grupo, no había desincorporación.

d) Las controladoras que consolidaron sus resultados fiscales desde antes de dos mil dos y que desincorporan del régimen a una controlada en el presente ejercicio, se encuentran en desigualdad de circunstancias frente a aquellas controladoras que comienzan a consolidar a partir de dos mil dos, y que posteriormente desincorporen una controlada.

e) Una controladora que ya tiene varios ejercicios consolidando sus resultados fiscales, que tiene algunas controladas que hubieran incurrido en pérdidas, se encuentra en una situación desigual frente a una controladora que comienza a consolidar sus resultados fiscales a partir de dos mil dos, ello porque sus controladas no tienen pérdidas pendientes de amortizar que puedan ser revertidas en un momento dado y, además, ya tiene el conocimiento de que en caso de una de sus controladas se fusione con otra, deberá desincorporar a la fusionada.

1.3. En el tercero, *que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en virtud de que:*

a) Obliga a la quejosa como controladora, a revertir los efectos que se causaron durante el período en que consolidaron las empresas controladas que se fusionaron, no obstante que la fusionante sigue formando parte del mismo grupo de consolidación, por lo que es claro que la disposición que se combate resulta contraria a su auténtica capacidad contributiva.

b) El hecho de que, en una fusión, se obligue a dar efecto retroactivo a todos los resultados obtenidos durante el periodo en que se consolidó, no obstante que las sociedades que desaparecen queden dentro del mismo grupo en que consolidaban, ya que aún cuando han desaparecido jurídicamente su patrimonio sus bienes siguen perteneciendo a la misma unidad económica, por lo que no se puede dar una desincorporación, en consecuencia resulta desproporcional, pues la fusionada queda dentro de otra empresa que al igual que ella, consolida sus resultados fiscales con la misma controladora.

2. Consideraciones del Juez;

El concepto de violación esgrimido por la quejosa, según el cual el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de irretroactividad de la ley, es infundado porque dicho numeral equipara la desincorporación con la desaparición de las empresas con motivo de su fusión con otras del mismo o diferente grupo de intereses económicos en el régimen de consolidación, y ello no implica que el precepto combatido obre sobre el pasado desconociendo

situaciones o derechos adquiridos por el gobernado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha disposición.

Por tal virtud, no es exacto que la quejosa haya adquirido el derecho a no tener que sumar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar a la utilidad fiscal consolidada. En todo caso, para estimar que la peticionaria de amparo adquirió el derecho que aduce, la fusión de las empresas que controla debió llevarse a cabo bajo el supuesto de la ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre del dos mil uno, cuando la norma no daba el mismo tratamiento fiscal a la desaparición de las empresas como producto de su fusión con otras y la desincorporación del grupo de intereses económicos.

*Además, la fusión de las empresas controladas por la quejosa (***** S.A. de C.V. y ***** S.A. de C.V.) actualizó el supuesto previsto en el artículo cuya constitucionalidad se controvertió en el juicio de garantías, por lo que la ocursante debe sujetarse a las obligaciones que en dicho precepto se establecen, toda vez que, por regla general, en materia de contribuciones los gobernados no adquieren el derecho de contribuir por siempre de la misma manera.*

En apoyo de sus consideraciones, el Juez invocó las tesis de rubros: “RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES” y “RETROACTIVIDAD. LEYES FISCALES”.

A partir de los anteriores razonamientos, el Juez de Distrito arribó a la conclusión de que el artículo 71 de la Ley del

Impuesto sobre la Renta no vuelve sobre el pasado para regular situaciones acontecidas con anterioridad a su entrada en vigor, pues cuando las empresas controladas por la promovente se fusionaron, dicho precepto había entrado en vigor y, por tanto, actualizaron los supuestos normativos de la norma en cita.

Señaló que la tesis emitida por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro es: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR”, no es contraria a sus consideraciones, toda vez que la quejosa no se encuentra obligada a determinar su resultado fiscal consolidado, en tanto que han concluido los cinco ejercicios en los que se encontraba obligada a determinar su resultado fiscal consolidado.

El concepto de violación aducido por la ocursoante, según el cual el precepto combatido viola la garantía de equidad porque otorga un trato igual a contribuyentes que se

encuentran en desigualdad jurídica ante la ley, fue estimado infundado por el Juez de Distrito, toda vez que el artículo tildado de inconstitucional por la peticionaria no vulnera la garantía de equidad tributaria, pues el que una empresa controlada se fusione con otra del mismo grupo de intereses económicos no la coloca en una situación desigual en comparación con aquella (empresa controladora) que su controlada se fusione con otra empresa independiente del grupo económico.

Lo anterior, porque en ambos casos el elemento central del precepto es la determinación del impuesto por la desincorporación de una empresa controlada, por lo cual la equidad del artículo está en función del trato igual que otorga a la empresa controlada y a la controladora en relación con la cuantificación del impuesto sobre la renta con motivo de la fusión de aquella (la empresa controlada).

De esta manera es inexacto suponer que la falta de equidad se da por el hecho de que se trate igual a la controladora que reconoce los efectos de la desincorporación, pues para efectos de la cuantificación del impuesto a cargo de la controlada es intrascendente que siga permaneciendo en el grupo de intereses económicos, toda vez que el precepto regula el impuesto sobre la renta a cargo de las controladoras y la controlada por la desincorporación de ésta, pues suponer que existe una desigualdad de circunstancias es tanto como suponer que el precepto impugnado pretende cuantificar el impuesto dentro del régimen de consolidación fiscal.

Es decir, el trato igual establecido en el artículo impugnado se justifica por el plano de igualdad en que se ubican las empresas controladas objeto de la fusión para efectos del impuesto sobre la renta, pues con independencia de la naturaleza de la empresa con la que se fusionen, la controlada debe calcular el impuesto sobre la renta a su cargo de la misma forma y la controladora debe reconocer los efectos de la desincorporación de la misma manera.

También consideró infundado el argumento esgrimido por la quejosa según el cual el artículo combatido transgrede el principio de equidad tributaria porque las controladoras que consoliden sus resultados fiscales desde antes de dos mil dos y que desincorporan del régimen a una controlada en el presente ejercicio, se encuentran en desigualdad de circunstancias frente a aquellas controladoras que se hubieren constituido a partir de dos mil dos y que posteriormente desincorporen una controlada.

Lo anterior, porque el principio de equidad obliga al legislador a establecer normas en las que a iguales supuestos de hecho correspondan las mismas consecuencias jurídicas.

En la especie, la diferencia existente entre una controladora que consolida su resultado fiscal desde antes del año dos mil dos la cual decide desincorporar del régimen de consolidación a una controlada en el presente ejercicio, y una controladora constituida a partir del dos mil dos que desincorpora posteriormente a una controlada, no constituye una desigualdad de circunstancias relevante

para efectos del principio de equidad, pues el impuesto sobre la renta a cargo de las controladas y los efectos que produce en las controladoras no se modifica porque la controladora se haya constituido antes o después de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero del dos mil dos.

A juicio del Juez de Distrito, resultó improcedente el concepto de violación manifestado por la quejosa en su demanda de garantías, según el cual el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de proporcionalidad tributaria porque le obliga a revertir los efectos que durante el periodo en que consolidó se causaron, no obstante que las empresas fusionadas quedaron dentro del mismo grupo de consolidación, situación que no atiende a la capacidad contributiva de la ocursoante.

Lo anterior, porque el numeral impugnado no transgrede el principio de proporcionalidad por el hecho de que establezca que al desincorporarse o fusionarse una empresa controlada del grupo de intereses económicos, la controladora deba reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio anterior, en tanto que la desincorporación por sí misma no se traduce en sujetar al obligado al pago de una contribución por encima de su capacidad para contribuir. Es decir, no resulta desproporcional, por equiparar a la desincorporación (de una empresa controlada respecto de una controladora) a la

fusión de una sociedad controlada con otra del mismo grupo de intereses económicos.

Por el contrario, el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta determina el pago del impuesto sobre la renta como consecuencia de que una empresa deje de beneficiarse con el régimen de consolidación, pero este solo hecho (sin que se acredite que la base, el objeto el mecanismo empleado para determinar el impuesto que deben pagar los sujetos no atiende a la mayor o menor capacidad para contribuir), no conlleva automáticamente a la desproporcionalidad del precepto en cita.

En todo caso y con el fin de demostrar la desproporcionalidad del precepto, la quejosa debió acreditar que el mecanismo previsto en el artículo combatido permite que se graven manifestaciones que no son indicativo de riqueza, o bien que la tasa o tarifa da lugar a que se cobre un tributo en una medida mayor a la potencialidad real para contribuir, situación que no aconteció en el caso concreto.

3. Agravios;

3.1. En su primer agravio la quejosa recurrente aduce sustancialmente, que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio de la garantía de no retroactividad de la ley, toda vez que:

a) *El artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, establecía que no se consideraba desincorporación, cuando la sociedad controlada que se disuelve fuera absorbida totalmente por otra u otras sociedades controladas de la misma controladora, o en los casos en que la controladora fusionara a una controlada del mismo grupo o la controlada fusionara a la controladora, por lo que es claro que al momento de realizar distintos actos jurídicos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación al amparo de dicho precepto adquirió el derecho a que, en caso de que sus controladas se fusionaran entre sí, no tuviera que reconocer los efectos de la desincorporación, ello, en virtud de que con dicha fusión se entendía que no había desincorporación.*

b) *No obstante lo anterior, el artículo combatido establece que existe desincorporación de las sociedades controladas cuando las mismas desaparezcan con motivo de la fusión, no importando que las mismas se fusionen entre ellas y, por ende, obliga de manera retroactiva a reconocer los efectos de dicha desincorporación, no obstante que los citados efectos sean consecuencia de actos celebrados al amparo de la ley abrogada. Siendo que los efectos de situaciones jurídicas constituidas al amparo de la ley abrogada, deben seguir surtiendo todos sus efectos conforme a dicha ley, ya que éstas se encuentran protegidas precisamente por ella.*

c) *En la tesis jurisprudencial de rubro: “IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS*

COMPONENTES DE LA NORMA”, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la teoría de los componentes de la norma, misma que establece que toda norma jurídica contiene dos elementos o componentes, a saber: un supuesto y una consecuencia, de suerte que si el primero se realiza, ésta última debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma se encuentran en posibilidad de ejercer esos derechos y de cumplir con dichas obligaciones; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo simultáneo, pues su realización puede suceder fraccionada en el tiempo. Por lo que es evidente que la aplicación de una disposición legal resulta retroactiva, cuando implica desconocer los efectos de una situación jurídica concreta, constituida al amparo de una ley anterior, como en el caso sucede, entendiendo por ésta a los actos que dieron origen a los conceptos especiales de consolidación, como lo es el incurrir en pérdidas fiscales entre mil novecientos noventa y dos y dos mil uno.

d) El Juez no tomó en cuenta que si el derecho nació desde el momento en que las sociedades controladas realizaron actos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, específicamente, el incurrir en pérdida fiscal bajo el amparo de la ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, por lo que es claro que las consecuencias de dichos actos no se han agotado, lo cual ocurriría hasta el momento en que las sociedades controladas se desincorporen, no obstante que el derecho existía desde dicho momento.

e) El derecho adquirido se equipara al acto realizado o a la situación cuyo régimen jurídico ha sido fijado, como lo es el realizar actos que den lugar a conceptos especiales de consolidación que se deberán tomar en cuenta si existe una desincorporación de una sociedad controlada, lo cual no ocurría al tenor de la ley abrogada, al momento de que dos sociedades controladas se fusionaran entre sí; mientras que la expectativa de derecho, se equipara a la posibilidad de suscitarse determinado acto al tenor de la vigencia de ciertas normas.

f) El artículo combatido modifica sustancialmente el régimen de consolidación, al establecer que no obstante que el derecho a no reconocer el efecto de la desincorporación de las sociedades controladas cuando las mismas se fusionan entre sí, fue obtenido bajo la ley abrogada; la controladora, a partir del primero de enero de dos mil dos, tendrá que reconocer dicho efecto, por lo que pretende incidir de manera retroactiva en una situación jurídica generada y ya definida para la quejosa con anterioridad, esto es, pretende modificar el derecho que tiene la quejosa (desde que sus sociedades controladas incurrieron en pérdidas).

g) Los actos que dieron lugar a conceptos especiales de consolidación (cuyos efectos quedaron pendientes en el tiempo) que la disposición impugnada dispone que debe reconocer, se realizaron al amparo de la ley abrogada, esto es, que el supuesto y parte de las consecuencias se realizaron bajo la norma anterior, quedando pendiente la conclusión de tales consecuencias, por lo que la nueva

disposición no puede obrar sobre el pasado modificando el alcance de los componentes de la norma.

h) El derecho de no reconocer los efectos de la desincorporación de sus controladas cuando las mismas se fusionen entre sí, nació al momento en que las mismas realizaron diversos actos, como lo es incurrir en pérdida fiscal que dieron lugar a conceptos especiales de consolidación (supuesto); por ende, la consecuencia de que los mismos sean reconocidos o no por la controladora al momento en que las controladas se fusionen entre sí, debería estar regulado por la norma en la que el derecho nació (Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno), y no por la norma vigente al momento en que las sociedades se fusionaron, de lo contrario, la norma vigente al momento de la fusión estaría regulando situaciones válidamente creadas bajo la vigencia de otra norma.

i) El Juez no toma en cuenta que los actos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, como lo son las pérdidas incurridas, cuyos efectos quedaron pendientes en el tiempo, mismos que se deberán reconocer por la desincorporación de las sociedades controladas cuando se fusionen entre sí, se celebraron al amparo de la ley anterior, razón por la cual estos deben seguir siendo regulados por la misma ley, pues si se aplica una nueva ley a dichos efectos, se entiende que se retrotraen los efectos de la misma a la celebración de los actos que les dio lugar.

j) El Juez no realiza un análisis de lo que debe entenderse por conceptos especiales de consolidación y, por ende, que los efectos de los mismos quedan pendientes en el tiempo, no obstante que en el caso concreto la situación jurídica de hecho que les dio lugar, se generó bajo la vigencia de la ley anterior.

k) Es incorrecto que el Juez estime que es una mera expectativa su derecho adquirido desde el momento en que realizó los actos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, consistente en no tener que reconocer los efectos de la desincorporación cuando sus controladas se fusionaran entre sí; pues claro que al momento de realizar los actos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, cuyos efectos quedaron pendientes en el tiempo, adquirió el derecho a no tener que reconocer los efectos de la desincorporación, por los referidos conceptos, al momento en que sus controladas se fusionaran entre sí, y no, una mera expectativa de derecho; sin embargo, dicho derecho sólo podía ser exigible hasta que esto sucediera, no obstante que el mismo ya existía desde que los referidos actos fueron celebrados, por lo que si una nueva disposición se le opone, resulta violatoria de la garantía de irretroactividad.

l) El supuesto jurídico se dio desde el momento en que sus empresas controladas realizaron los actos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, que el artículo reclamado la obliga a reconocer en caso de que sus controladas se fusionen entre sí; ello en virtud de que dichas empresas celebraron tales actos con la certeza jurídica de

que si las mismas se fusionaban entre sí, la controladora no tendría que reconocer los efectos de la desincorporación, lo que evidentemente constituye un derecho y no una mera expectativa.

II) Contrariamente a lo resuelto por el Juez, el derecho que nos ocupa (supuesto de la norma), no nace con la fusión de las sociedades, ya que ello sólo constituye el acto que lo hace exigible (actualización de los efectos pendientes ya generados), sino que nace con los actos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, como lo es el incurrir en pérdidas fiscales; esto es, el Juez confunde el hecho generador del derecho que nos ocupa, ya que resuelve que este es el de la misma fusión, siendo que el hecho generador es la realización de ciertos actos que dieron lugar a conceptos especiales de consolidación como lo es el incurrir en pérdidas fiscales por parte de las controladas.

m) El supuesto que le otorga el derecho a no reconocer los efectos de la desincorporación de sus sociedades controladas cuando éstas se fusionen entre sí, no consiste en la fusión, sino en la celebración de los actos que dieron lugar a los conceptos especiales de consolidación, que el precepto combatido pretende que reconozca, lo cual se refleja de manera clara, si se piensa en el llamado 'libre flujo de dividendos'; consistente en que las empresas que conforman el grupo no enteren cantidad alguna, por la parte consolidable de cada una de ellas, cuando se decreten y entreguen dividendos, esto es, cuando una empresa controlada decreta y entrega dividendos a otra controlada o

a la controladora, ello, en virtud de que, no obstante de que la misma tiene planeado fusionarse con otra controlada, tiene el derecho a que la controladora no reconozca los efectos de la desincorporación cuando ello suceda, en decir, cuando se fusione con otra controlada.

Lo que es más, económicamente, dichos dividendos solo se decretan en virtud del derecho que nos ocupa, ya que en caso de no tenerlo, los mismos serían más onerosos que el beneficio obtenido. Sin embargo, no obstante que desde el momento en que dicha empresa decretó y entregó dividendos a otra controlada o a la controladora, adquirió el derecho a que ésta última no reconozca los efectos de la desincorporación, y por lo que se refiere a dicho flujo de dividendos, nace un nuevo precepto que elimina el derecho que adquirió desde el momento en que decretó y entregó dichos dividendos.

n) La inconstitucionalidad del precepto combatido, no consiste en que modifique la manera de tributar de las empresas que consolidan para efectos fiscales a partir del ejercicio de dos mil dos, sino en eliminar derechos adquiridos bajo la vigencia de la ley abrogada, que nacieron desde el momento en que celebraron los actos que dieron lugar a conceptos especiales de consolidación, a no reconocer los efectos de la desincorporación, cuando las controladas se fusionen entre sí.

ñ) El precepto combatido sólo podría ser acorde con nuestra Constitución, siempre y cuando sus efectos se dieran hacia el futuro, es decir, que en el caso de las controladas que se

fusionen entre sí, sólo se tenga que reconocer los efectos de la desincorporación por los actos celebrados con posterioridad al primero de enero de dos mil dos, y no como pretende el a quo, hacia el pasado, por lo que es clara la ilegalidad de la sentencia, en virtud de que no es lo mismo que una nueva norma modifique la forma de contribuir de los causantes, a que la misma obre hacia el pasado en su perjuicio.

o) La jurisprudencia que invoca del Juez de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURIDICA, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SOLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR”., nada tiene que ver con la constitucionalidad que se impugna, en virtud de que la misma surgió de varios amparos en contra de diversos preceptos en los cuales se obligaba a los contribuyentes a modificar la forma de consolidar sus resultados fiscales, es decir, a que la consolidación tuviera que ser en una proporción de sesenta por ciento consolidable y cuarenta por ciento no, más no a retrotraer los efectos hacia ejercicios pasados.

Diferente es el hecho de que el precepto combatido le obligue a retrotraer sus efectos al momento en que sus controladas celebraron diversos actos que dieron como consecuencia los conceptos especiales de consolidación, ya que en este caso, el efecto no inicia en el momento de vigencia, sino afecta a derechos adquiridos en el pasado, pues es distinto el que la ley obligue a las sociedades que consolidan para efectos fiscales a modificar sus porcentajes consolidables desde el momento en que la misma entra en vigor, a que obligue a reconocer los efectos de la desincorporación por actos celebrados, mismos que dieron origen a derechos adquiridos al amparo de la ley abrogada.

Concluye la recurrente, que no puede ser aplicable el criterio citado en el que se estableció que el hecho de modificar los porcentajes consolidables, solo resultaba violatorio de garantías para aquellas empresas que se encontraban dentro del periodo obligatorio de consolidación, ello, en virtud de que en el caso que nos ocupa el precepto combatido no sólo afecta intereses futuros, sino actúa hacia el pasado a situaciones que dieron lugar a derechos adquiridos al amparo de la ley abrogada, lo cual resulta violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley.

3.2. En la primera parte del segundo agravio, la recurrente aduce que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio del principio de equidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, toda vez que:

a) Conforme a la tesis jurisprudencial de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN”, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que el grupo de consolidación fiscal, debe ser tratado como una unidad económica, a saber, como una misma empresa, lo cual trae como consecuencia que las empresas que conforman dicho grupo deban ser tratadas de distinta manera respecto de las que no lo conforman, y que al ser el grupo de consolidación una unidad económica, la misma debe entenderse como una sola empresa, la transmisión de activos y pasivos entre las empresas que la conforman, lo cual sucede en el momento en que las controladas se fusionan, no incide en la capacidad económica del grupo, por lo que no se puede gravar de forma más onerosa a éste por el simple hecho de que dicha fusión se haya celebrado.

b) El Juez, pierde de vista que el otorgar el mismo trato a una empresa controlada que se fusione con otra del mismo grupo, que a una que se fusione con una sociedad que no sea parte del grupo, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

Lo anterior, porque, cuando una sociedad controlada se fusiona con una sociedad que no pertenece al grupo, los efectos derivados de dicha fusión quedarán fuera del grupo y, consecuentemente, procederá a calcular y, en su caso, enterar el impuesto correspondiente a la controladora por dicha desincorporación; sin embargo, en el caso de una

fusión entre controladas del mismo grupo (como ocurrió en el caso particular), las partidas que integran el patrimonio de la fusionada, seguirán formando parte del mismo grupo, por lo que es injustificado que la nueva ley pretenda establecer que sí hay desincorporación, puesto que los efectos derivados de la desaparición de una controlada seguirán estando dentro del mismo grupo de consolidación.

c) Es incorrecto lo resuelto por el Juez, en el sentido de que no tiene incidencia para efectos del impuesto sobre la renta, el que una controlada se fusione con otra controlada del mismo grupo o lo haga con una sociedad que no forma parte de éste, en virtud de que el artículo combatido trata de manera igual a los desiguales.

Lo anterior aduce la recurrente, porque la circunstancia de que el artículo cuestionado establezca que en los casos de desincorporación de una controlada la controladora deberá reconocer los efectos de dicha desincorporación, tiene por objeto determinar si existe un impuesto a cargo de la controladora con motivo de la salida del grupo de una de sus controladas, situaciones que no suceden en el caso de que la misma desaparezca como sociedad fusionada de otra controlada, lo que deviene en inequitativo, en virtud de que se trata igual a dicha fusión, que a la que se pudiera realizar con una sociedad que no forme parte del grupo.

d) El artículo combatido, debió realizar una distinción respecto de las sociedades controladas que se fusionen con otras sociedades controladas del mismo grupo, con respecto a controladas que desaparecen como sociedades

fusionadas con empresas independientes al grupo, ello, porque en el segundo caso, los efectos sí se deben detonar, ya que la empresa queda fuera del grupo y, en consecuencia, la controladora en ese momento si debe calcular los efectos correspondientes.

e) Es incorrecto que el Juez diga que se da trato igual a las sociedades cuyas controladas se fusionen con otras controladas del mismo grupo y a las sociedades cuyas controladas se fusionan con empresas distintas del grupo, ello, en virtud de que se trata de personas que son distintas ante las leyes fiscales, es decir, se está tratando igual a los desiguales.

f) No toma en cuenta que hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, el legislador había determinado de manera correcta que los casos de fusión de sociedades del mismo grupo, ya fueran controladas o la controladora, y fusiones con sociedades que no formaran parte de dicho grupo, eran supuestos diferentes para efectos de la desincorporación de sociedades controladas que merecían un tratamiento distinto y, por ende, consideraba que cuando una controlada se fusionaba con otra del mismo grupo, no había desincorporación.

Lo anterior, tenía razón de ser ya que cuando una controlada se fusiona con otra del mismo grupo, las partidas que estaban diferidas en el tiempo permanecían dentro del grupo y solamente hasta que salieran de él es que debían ser reconocidas y, consecuentemente, sólo hasta ese

momento se debía pagar el impuesto que en su caso se detonara por la desincorporación.

En la segunda parte del segundo agravio, la recurrente aduce que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, toda vez que:

a) No existe razón jurídica y menos económica que justifique el trato desproporcional de la norma combatida, ya que no obstante que las fusionadas desaparecieron para el mundo jurídico, su patrimonio quedó comprendido dentro de otra empresa que forma parte de la misma unidad económica; sin embargo, se le obliga a reconocer los efectos de la desincorporación que en estricto sentido no ocurrió, ya que los activos y pasivos de la fusionada siguen siendo parte del grupo.

b) Si bien es cierto que dos de sus controladas desaparecieron, ello no implica su desincorporación de la consolidación, pues su desaparición fue por fusión con otra de sus controladas, por lo que no existe razón para desincorporarla de la consolidación y obligar a la controladora a dar efecto retroactivo a los efectos fiscales que se realizaron durante el periodo en que las fusionadas consolidaron sus resultados fiscales.

c) El Juez resuelve que el artículo combatido no es desproporcional, ya que la consolidación fiscal existe como

una prerrogativa para los contribuyentes, por ende, en caso de que ésta no existiera, tendrían que contribuir individualmente, por lo que si dicho precepto le obliga a reconocer los efectos jurídicos de la desincorporación de sus controladas cuando se fusionen entre sí, no obstante que el patrimonio de las que desaparezcan siga dentro del mismo grupo, es igual a decir que la prerrogativa de la consolidación fiscal no existe. Que ello es ilegal, pues la consolidación fiscal sí existe, por lo que el Juez no se encontraba facultado para resolver si una norma es violatoria o no de la garantía de proporcionalidad tributaria con hipótesis inexistentes, como lo es el que la consolidación fiscal fuera inexistente.

d) Es ilegal que el Juez considere que la desincorporación por sí misma no se traduce en sujetar al obligado a contribuir por encima de su capacidad, pues es claro que si el patrimonio de la empresa que desapareció como sociedad fusionada sigue estando dentro del grupo de consolidación (unidad económica), la capacidad del mismo para contribuir no se modificó, razón por la cual, al obligarle a contribuir en forma más onerosa, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, ello, no obstante de que si en ningún momento hubiese consolidado sus resultados fiscales, esto no sucedería.

Es decir, el hecho de que las sociedades contribuyan de forma individual en caso de que las mismas no consoliden sus resultados fiscales y que el impuesto sobre la renta a pagar no resulte violatorio de la garantía de proporcionalidad

tributaria, ello no justifica el trato desproporcional que otorga el precepto cuya constitucionalidad se combate.

Lo anterior, en virtud de que la quejosa sí consolida sus resultados fiscales, por lo que no se le puede comparar a efecto de resolver si un precepto es violatorio o no de garantías, con alguna empresa que no consolide sus resultados fiscales, pues se trata de personas que son distintas ante la ley, lo cual, resultaría no solo en una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, sino también a la de equidad tributaria.

e) Las empresas que consolidan su resultados fiscales, conforman entre todas las sociedades del grupo un ente económico individual, siendo éste el fin último de la consolidación, por lo que la capacidad económica de dicha unidad económica se compone por el conjunto de pasivos y activos (bienes y cargas), de cada una de las sociedades que la conforman (controladas y controladora), dando como resultado que la capacidad contributiva del grupo sea una misma, no una por cada una de las empresas que lo conforman, ello, para efectos del impuesto consolidado.

f) El precepto combatido, obliga a que la unidad económica tribute de manera distinta a como lo venía haciendo, lo cual reflejaba su real capacidad contributiva, por el simple hecho de que alguna o algunas de las sociedades controladas que la conforman se fusionen entre ellas, siendo que dicha unidad económica se sigue conformando de los mismos activos y pasivos (bienes y cargas, derechos y obligaciones).

g) No atiende a la real capacidad contributiva de la controladora, pues la única forma en que una unidad económica, como lo es un grupo que consolida sus resultados fiscales tribute de manera proporcional, es atendiendo a todos los activos y pasivos que lo conforman, lo cual sucede en el caso de que no se tenga como desincorporada una empresa controlada que desaparezca con motivo de una fusión con otra empresa controlada, como sucede en el caso particular. Sin embargo, el precepto combatido le obliga a no tomar en cuenta como parte de la unidad económica que conforma el grupo, sino de manera individual, los activos y pasivos de la sociedad que desapareció con motivo de la fusión, lo cual no resulta acorde con su capacidad para contribuir al gasto público.

Que en el supuesto de que el precepto reclamado no fuera violatorio de garantías, entonces el régimen de consolidación lo sería, ello, en virtud de que estamos hablando de las mismas capacidades para contribuir, entendiendo por éstas a los grupos de consolidación que no han sufrido fusiones entre sus empresas y los que si las han sufrido, dado que los activos y pasivos de unos y otros son los mismos, en virtud que los pasivos y activos de las empresas que desaparecieron con motivo de la fusión no salieron del grupo, sino que continúan conformando el patrimonio de dicha unidad económica.

Por último, la recurrente aduce que cuando se fusionan empresas de un mismo grupo entre sí, realmente no existe una desincorporación, ni mucho menos, se modifica la

capacidad para contribuir del grupo de consolidación ni, por ende, de la sociedad controladora, pues por el hecho de que se fusionen entre sí dos o más empresas de un grupo que consolida para efectos fiscales, ello no tiene incidencia en su capacidad para contribuir al gasto público, por lo que lo procedente en el presente caso será revocar la sentencia recurrida y concederle el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado.

TERCERO. Antecedentes. Previo al análisis del recurso de revisión, para una mejor comprensión del asunto, resulta menester fijar los antecedentes y el marco jurídico del régimen de consolidación fiscal.

En términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad fiscal otorga a grupos de empresas con intereses económicos comunes, que reúnen ciertas características y cumplen con los requisitos establecidos en la ley para tributar conforme a un régimen especial como una unidad económica, aún cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales.

Las principales características del régimen de consolidación fiscal, son:

- 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 enteren los impuestos relativos.
- 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 de que la controlada que las hubiera generado, todavía no tuviera la posibilidad de aplicar dichas pérdidas en lo individual.

Las disposiciones jurídicas que regulan este régimen conforme a su concepción esencial actual, fueron incorporadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Capítulo IV del Título II denominado “*De las Sociedades Mercantiles Controladoras*”, que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos ochenta y dos, las que estuvieron vigentes hasta diciembre de mil novecientos noventa y ocho, periodo en el que si bien se verificaron ciertas modificaciones, no hubo un cambio trascendental sino hasta las reformas que entraron en vigor en mil novecientos noventa y nueve, y después bajo las reformas ahora impugnadas.

El antecedente inmediato de la consolidación fiscal se encuentra en el “*Decreto que concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País*”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinte de junio de mil novecientos setenta y tres, emitido con el objeto de promover la creación de unidades de fomento que se estimaban como promotoras del desarrollo industrial y turístico del país, ya que en esa época, por las condiciones económicas y sociales que imperaban, se requería incentivar a ciertos grupos de empresas para que con el Estado coadyuvaran en la solución de diversos problemas de interés nacional.

El régimen fiscal de las unidades de fomento, esencialmente consistía en los puntos que a continuación se destacan:

- La determinación del ingreso global gravable de la unidad de fomento.
- En mil novecientos setenta y tres, la base del impuesto sobre la renta se llamaba ingreso global gravable y se determinaba restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.
- Previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la unidad de fomento podía determinar su ingreso global gravable y enterar el impuesto sobre la renta correspondiente, conforme a las siguientes reglas que establecía el artículo 7 del Decreto:

a) La sociedad de fomento y las sociedades promovidas declaraban y pagaban su impuesto de forma individual.

b) Se determinaba el ingreso global gravable de la unidad de fomento sumando al cien por ciento los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas declaradas según el punto anterior, sin eliminación de partidas intercompañías, salvo la ganancia o pérdida en enajenación de inmuebles no depreciables.

c) Al ingreso global gravable de la unidad de fomento se le aplicaba la tasa del artículo 34 de la ley, determinando así el impuesto a cargo de la unidad de fomento.

d) La sociedad de fomento presentaba una declaración como unidad de fomento determinando la diferencia entre el “*impuesto global gravable*”, según el punto anterior y el total causado por cada una de las sociedades, resultando así un saldo a cargo o a favor de las pérdidas individuales que pudieran existir.

e) El saldo a cargo debía pagarse con la declaración de unidad de fomento; en caso de saldo a favor éste pasaba a ser saldo a favor de la sociedad de fomento, por el cual se podía pedir devolución o compensar con saldos a cargo de la unidad de fomento o, con el consentimiento de las sociedades promovidas se podía compensar con saldos a cargo de cualquiera de ellas. La devolución o compensación no podía exceder de la suma de los impuestos causados por las sociedades promovidas.

f) La sociedad de fomento era responsable por créditos fiscales a cargo de la unidad de fomento.

g) La amortización de pérdidas de las sociedades promovidas no tenía efecto en la determinación del ingreso global gravable de la unidad de fomento, salvo que en años anteriores no hubieran sido deducidas.

h) La unidad de fomento no efectuaba pagos provisionales.

i) Se preveía la reversión de los beneficios obtenidos por este régimen, cuando la sociedad de fomento dejara de considerarse como tal o en los casos de desincorporación de alguna sociedad.

El primero de enero de mil novecientos ochenta y dos, se incorporó a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Capítulo IV del Título II denominado, “*De las Sociedades Mercantiles Controladoras*”, mediante el cual se dio nacimiento al régimen de consolidación fiscal cuya esencia subsiste hasta la fecha. Para efectos de su transición, en el artículo Vigésimo Tercero del Decreto de la Ley de Ingresos de la Federación de ese ejercicio, se estableció:

“Las sociedades controladoras que sean de fomento en los términos del Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país, publicado en el “Diario Oficial” de la Federación de veinte de junio de mil novecientos setenta y tres, podrán optar por consolidar en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y para ello necesitan obtener autorización de las autoridades fiscales; cuando la obtengan dejarán de gozar los beneficios y estímulos que establece el Decreto a que se refiere este artículo. En ningún caso dichos beneficios y estímulos tendrán aplicación después del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y tres. (...) Mediante disposiciones de carácter general la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinará la forma de aplicar los beneficios fiscales obtenidos durante la vigencia del Decreto citado.” (...)

De lo anterior, se observa que el sistema de consolidación de resultados financieros para efectos fiscales, tiene su origen en el propósito de conceder un incentivo fiscal creado mediante un *“Decreto de Estímulos”*, a favor de ciertas empresas o unidades económicas denominadas de fomento, que se consideraban como promotoras del desarrollo industrial y turístico del país, cuya participación se consideró benéfica para la economía nacional con objeto de satisfacer necesidades de interés general, tales como: la creación tanto de nuevos empleos, nuevas empresas industriales y de turismo; promoción del desarrollo tecnológico nacional; sustitución de

importaciones; inversión en zonas de menor desarrollo económico, entre otras.

Como este incentivo se encontraba únicamente al alcance de grandes empresas, en el año de mil novecientos ochenta y dos se incorporó el régimen previsto en el Decreto mencionado a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de extenderlo sobre un número más amplio de contribuyentes que cumplieran con los requisitos que la propia ley establecía. Ello, a fin de permitir la reducción de movimientos entre compañías del mismo grupo de accionistas y la disminución de la carga tributaria, mediante la deducción inmediata de pérdidas fiscales de algunas sociedades mercantiles contra las utilidades de otras, que pertenecieran al grupo.

En los años siguientes de mil novecientos ochenta y tres, mil novecientos ochenta y cuatro, mil novecientos ochenta y ocho, mil novecientos noventa, mil novecientos noventa y uno, mil novecientos noventa y dos, así como en mil novecientos noventa y siete, el régimen de consolidación fiscal sufrió una serie de ajustes con la finalidad de aclarar su contenido y simplificar el régimen aplicable a los grupos de empresas que tributaban bajo su sistema, dentro de las que destacan:

- Una vez que se ejercía la opción de consolidar, se necesitaba autorización expresa de la autoridad administrativa correspondiente para dejar de hacerlo (1983).
- Se estableció la posibilidad de amortizar las pérdidas fiscales consolidadas contra las utilidades fiscales consolidadas, en los términos normales de la ley (1983).

- Se hizo obligatoria la permanencia en el régimen de consolidación fiscal por un período no menor de cinco años (1992).
- Se determinó que la autorización para consolidar surtiría efectos a partir del siguiente ejercicio en que se obtuviera (1992).

Por otra parte, las reformas que entraron en vigor en el año de mil novecientos noventa y nueve, consistieron, esencialmente, en lo siguiente:

1. Se limitaron al 60% los beneficios, por lo cual el porcentaje de participación accionaria de la controladora en cada una de las controladas se multiplica por el factor de 0.60 para determinar el resultado fiscal consolidado; es decir que las utilidades o pérdidas de las controladas se considerarán al 60% de la participación de la controladora.
2. Se incorpora el concepto de “*sociedad controladora pura*”. Este tipo de controladoras son las que al menos el 80% de sus ingresos provenga de operaciones con empresas controladas o por enajenación de acciones, intereses y ganancias en operaciones financieras derivadas de capital. Estas controladoras considerarán al 100% sus propios resultados para determinar el resultado fiscal consolidado; las que no cumplan con el requisito mencionado lo harán al 60%, denominándose “*sociedades controladoras operativas*”.
3. Los pagos provisionales y su ajuste se determina y se entera ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma individual, como si no hubiera consolidación. La única excepción es que tratándose de controladoras puras deberán

aplicar el coeficiente de utilidad en forma consolidada a sus ingresos nominales. Un artículo transitorio prevé la forma en que las empresas controladoras harán los pagos provisionales de los años 1999 y 2000.

4. En las declaraciones anuales:

- Las controladoras puras no presentan declaración individual, únicamente la consolidada a más tardar en abril, acreditando los pagos provisionales y el ajuste efectivamente enterados por ella y las controladas en la participación consolidable.
- Las controladoras operativas presentan su declaración individual, a más tardar en marzo, a fin de enterar el 40% del impuesto correspondiente a la parte no consolidable, acreditando el 40% de sus pagos provisionales y el ajuste efectivamente enterados por ella en forma individual. Adicionalmente, presentarán la declaración consolidada a más tardar en abril, acreditando los pagos provisionales y el ajuste efectivamente enterados por ella y las controladas en la participación consolidable.

5. La participación consolidable es un nuevo concepto que sustituyó a la participación promedio por día. Todas las partidas que se consideran en la consolidación fiscal se determinarán por el porcentaje de participación accionaria que tenga la controladora al cierre del ejercicio.

6. En materia de aplicación de pérdidas fiscales:

- Se introduce una norma que obliga a ajustar las pérdidas fiscales de todas las empresas del grupo que, habiendo formado parte de la

consolidación, pierdan el derecho a amortizar. Un artículo transitorio precisa que esto ocurriría a partir de 1999, a fin de que no tenga efectos retroactivos.

- Se precisa que las pérdidas individuales que sufran las controladoras se incorporan al resultado fiscal consolidado sin aplicar el primer ajuste por actualización, a fin de evitar que se duplique al determinar el resultado consolidado.
- Se establece mediante disposición transitoria que cuando una controladora tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar que se hubieran obtenido y disminuido en la consolidación hasta 1998, la controladora, para determinar el resultado fiscal consolidado a partir de 1999, deberá adicionar la utilidad fiscal de dichas controladas en la participación accionaria que mantenga al cierre del ejercicio (100% de la participación accionaria) no en función a la participación consolidable (60%), en tanto se agoten.

En la Exposición de Motivos del Decreto que reformó el régimen de consolidación fiscal que incorporó las modificaciones anteriores, en la parte que interesa, dice:

“El sistema fiscal es el instrumento con que cuenta el Estado para obtener los recursos necesarios para financiar los servicios públicos. Por mandato constitucional este instrumento debe cumplir con los principios de generalidad, equidad y proporcionalidad. Asimismo, debe buscar que la estructura impositiva provoque las menores trabas al desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas evitando con ello afectar las

posibilidades de crecimiento económico y la generación de empleos. (...).--- Si bien se ha avanzado en mejorar la eficiencia y equidad de nuestra estructura tributaria es posible avanzar aún más en estos aspectos corrigiendo algunas deficiencias. No obstante, es prioritario avanzar al fortalecimiento de la recaudación. Es claro que la función fundamental del Gobierno, es la de proveer servicios e infraestructura pública y que ello sólo se puede realizar adecuadamente en la medida en que se cuenten con los recursos suficientes.--- La iniciativa de modificaciones fiscales que se presenta a la consideración del H. Congreso plasma los resultados del análisis de nuestro sistema fiscal, constituyendo un paso importante en la dirección de mejorar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal y particularmente, en el fortalecimiento de su capacidad recaudatoria. (...).--- I. Medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del Sistema Tributario. (...).--- 2. Combate a la evasión y a la elusión fiscal.--- La evasión fiscal, además de ser contraria a la obligación constitucional de contribuir de manera proporcional y equitativa al gasto publico, provoca inequidad y competencia desleal entre contribuyentes.--- Se propone un conjunto amplio de medidas en diversos frentes que por su magnitud y alcance permiten anticipar resultados positivos en este ámbito.--- A. Ley del Impuesto sobre la Renta.--- 1. Modificación al régimen de consolidación fiscal para eliminar prácticas de elusión fiscal.--- Con el fin de cerrar lagunas legales

y precisar operaciones diversas, que han sido aprovechadas por las empresas que aplican el régimen de consolidación fiscal para reducir injustificadamente el impuesto a pagar, se pone a su consideración una serie de modificaciones al régimen de consolidación fiscal. (...).--- II. Medidas para promover la inversión.--- El sistema fiscal mexicano ha tenido como prioridad el promover la inversión, con el fin de impulsar el crecimiento económico y la generación de empleos para ello y a efecto de mantener su competitividad respecto de otros países, México redujo la tasa de impuesto sobre la renta empresarial. A diferencia de México, para financiar la reducción en las tasas impositivas, la mayoría de los países acompañó medidas para incrementar la base gravable.--- La evidencia muestra que otorgar beneficios y estímulos fiscales a sectores específicos o que por su aplicación no son accesibles a la totalidad de las empresas, es mucho menos efectivo para promover la inversión, que una menor tasa. Asimismo, se generan distorsiones en la asignación de recursos, evitando aprovechar el potencial de crecimiento de los sectores más dinámicos lo cual afecta las tasas de crecimiento económico. También abre espacios para la elusión fiscal e incide negativamente en los ingresos públicos, más allá de la reducción de la base gravable a que dan lugar.--- A. Ley del Impuesto sobre la Renta. (...).--- 3. Régimen de Consolidación Fiscal.--- Como medida adicional para ampliar la base gravable y lograr el financiamiento

de una reducción sustancial de la tasa que aplica a las actividades empresariales, se propone acotar el beneficio que deriva del esquema de consolidación fiscal.--- Actualmente este régimen permite la posibilidad de amortizar las pérdidas generadas por una empresa, contra las utilidades de otras empresas del mismo grupo, así como el libre flujo de dividendos entre las empresas que participan en la consolidación. Lo anterior permite el diferimiento en el pago de los impuestos por largos periodos o bien de manera indefinida.--- El costo fiscal inherente a este régimen ha llevado que sólo pequeños grupos de países lo haya adaptado. Aquellos países que lo contemplan establecen criterios más estrictos que los que se aplican en México para acceder a su beneficio.--- Se propone una serie de modificaciones a este régimen con la finalidad de limitar el diferimiento del impuesto; lograr su simplificación; adecuarlo a las prácticas internacionales; corregir disposiciones y procedimientos que actualmente llevan a diversas interpretaciones por parte de los contribuyentes, que provocan prácticas de elusión fiscal; adecuar tratamientos específicos, como son los relacionados con la desincorporación e incorporación de sociedades a la consolidación fiscal, entre otras.” (...).”

De la lectura de lo anterior se advierte que las razones que tuvo el legislador ordinario para modificar el régimen en comento consistieron en que el interés del Estado se encuentra encaminado a satisfacer ciertos objetivos que considera relevantes, los cuales son:

- Financiar la reducción substancial en la nueva tasa que se aplicará a las actividades empresariales (30% opcional).
- Evitar el diferimiento del pago de los impuestos por largos periodos o bien de manera indefinida.
- Lograr la simplificación del sistema así como adecuarlo a las prácticas internacionales, corrigiendo además disposiciones y procedimientos que provocan prácticas de elusión fiscal.

En otro aspecto, para el ejercicio fiscal del año dos mil uno, mediante modificaciones al régimen anterior, el legislador ordinario aclaró que el acreditamiento de los pagos provisionales y el ajuste efectuado por la sociedad de que se trate contra la declaración anual consolidada, se limita al monto del impuesto sobre la renta causado por esa sociedad en el ejercicio y, mediante disposición transitoria, dispuso la obligación de la controladora de efectuar pagos provisionales consolidados.

En el régimen de consolidación fiscal antes descrito, vigente hasta el treinta y uno de diciembre del año dos mil uno, la base del impuesto en examen se obtenía calculando la utilidad o pérdida fiscal consolidada; en caso de resultar una utilidad fiscal, a ésta se restaba el importe de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores y, al resultado, se aplicaba la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en la fecha señalada era del 35%, lo anterior en términos de lo dispuesto por el artículo 57-A.

El procedimiento para obtener la utilidad o pérdida fiscal consolidada se encontraba previsto en el artículo 57-E de la Ley

vigente hasta el año dos mil uno, conforme al cual la sociedad controladora debía proceder de la siguiente manera:

- a) Sumaba las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.
- b) Restaba las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refería el artículo 55 de esa ley.
- c) Según fuera el caso, sumaba la utilidad fiscal o restaba la pérdida fiscal del ejercicio de que se trate (de la controladora). La pérdida fiscal era sin la actualización a que se refería el artículo 55 de esa ley.
- d) Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 55 de esa ley, que tuviere la *sociedad controladora* en el ejercicio en que comenzaba a consolidar en los términos de ese Capítulo, se podían disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio excediera de la utilidad fiscal a que se refiere este inciso.
- e) Sumaba o restaba, según fuera el caso, los conceptos especiales de consolidación del ejercicio y las modificaciones a dichos conceptos, así como a la utilidad o pérdida fiscales de las controladas correspondientes a ejercicios anteriores.

Los conceptos especiales de consolidación que se sumaban o restaban en el procedimiento antes descrito para obtener la utilidad o pérdida fiscal consolidada eran los previstos en los artículos 57-F y 57-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta que fue abrogada mediante

Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero del año dos mil dos, y emitida la ley vigente.

La reforma que sufrió este régimen, dentro del cual se encuentra el artículo 71 impugnado en este juicio, se verificó en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos. En el dictamen emitido por la Cámara de Diputados relativo a la iniciativa del Decreto en comento, en la parte que informa el asunto, se expuso lo siguiente:

***“Capítulo VI.- - Del Régimen de Consolidación Fiscal.-
-- El Régimen de Consolidación Fiscal surge en 1982 como resultado de la incorporación del Capítulo IV “De las sociedades mercantiles controladoras”, dentro del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Desde entonces, el régimen ha sufrido diversas modificaciones y adecuaciones, algunas de las cuales fueron motivadas por los cambios que experimentaron otras disposiciones fiscales, destacando por su importancia, la entrada en vigor de la base nueva en sustitución de la base tradicional en la Ley Impuesto sobre la Renta, así como la mecánica para determinar el Impuesto al Activo de manera consolidada y la Reforma Fiscal de 1999, en la cual se introdujo el concepto de participación consolidable (60% de la participación accionaria de la controladora en la controlada).--- La incorporación del régimen de consolidación fiscal en la citada Ley del Impuesto sobre la Renta, ha permitido la integración financiera, económica y organizacional de grupos de empresas con determinados intereses comunes o con ciertas***

similitudes que deciden actuar como un solo ente económico, con el objeto de optimizar sus procesos productivos y, consecuentemente, lograr una mayor competitividad y desarrollo como grupo en los mercados domésticos e internacionales.--- Derivado de lo anterior, y después de realizar el análisis correspondiente de la Iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de consolidación fiscal presentada por el Ejecutivo, esta Comisión, con la finalidad de simplificar la mecánica en la determinación del resultado fiscal consolidado, de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes de este régimen, así como de adecuarlo a las prácticas internacionales y ajustarlo con los cambios efectuados al régimen general de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta, estima necesario realizar las siguientes adecuaciones:--- a) Participación consolidable.--- Las sociedades controladoras al igual que las sociedades controladas consolidarán su resultado fiscal en la participación consolidable con el objeto de evitar distorsiones y simplificar el cálculo del resultado fiscal consolidado.--- b) Eliminación del concepto de controladoras puras.--- Esta Dictaminadora conviene en eliminar el concepto de controladoras puras, estableciendo un solo concepto de sociedad controladora con el propósito de simplificar el procedimiento de cálculo del resultado fiscal consolidado.--- c) Participación accionaria promedio diaria.--- La participación accionaria que una sociedad tenga en el capital de otra sociedad al cierre del ejercicio corresponde a una participación real, sin

embargo no refleja las variaciones que se generan durante el ejercicio, por lo que se establece que la participación consolidable considere la participación accionaria promedio diaria que tenga una sociedad en el capital social de una controlada durante el ejercicio.-

-- d) Reinversión de utilidades.--- Con el fin de adecuar el régimen de consolidación fiscal a las modificaciones establecidas en la Iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta Comisión considera adecuada la propuesta del Ejecutivo de eliminar la posibilidad de diferir parte del impuesto en los términos de los artículos 10 y 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, manteniendo dicho esquema mediante disposiciones transitorias con el objeto de que se pague el impuesto que se hubiera diferido.---

e) Conceptos especiales de consolidación.--- Los conceptos especiales de consolidación se eliminan del cálculo del resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, con el objeto de reducir la carga administrativa de los contribuyentes de este régimen, por lo que a partir del ejercicio fiscal de 2002 las operaciones que se efectúen entre las sociedades pertenecientes al mismo grupo que consolida, se realizarán a los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Asimismo, esta Dictaminadora mediante disposiciones transitorias regula los efectos de los conceptos especiales de consolidación generados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta.---

f) Pérdidas en enajenación

de acciones.--- El régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que la deducción de pérdidas sufridas por concepto de enajenación de acciones sólo podrán ser aplicadas contra ganancias obtenidas por el mismo concepto en ese ejercicio, por lo que esta Comisión acuerda que en materia de consolidación se siga con ese esquema.--- g) Pérdidas fiscales de sociedades controladoras.--- En congruencia con la eliminación del concepto de controladoras puras, esta Comisión resuelve que las pérdidas fiscales obtenidas por sociedades controladoras que no hubieran podido disminuirse en forma individual de conformidad con lo establecido en el régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad fiscal o la pérdida fiscal consolidada, se adicionarán o se disminuirán según corresponda, de la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas.--- h) Fusión de sociedades.--- Cuando se lleve a cabo una fusión de sociedades dentro de un grupo que consolida sus resultados fiscalmente, y con motivo de dicho acto desaparezcan una o varias de las sociedad (sic) controladas, se considerará que existe desincorporación de las sociedades que desaparezcan y en el caso de que la sociedad que desaparezca sea la controladora, se considerará que existe desconsolidación.--- i) Otras modificaciones al régimen de consolidación fiscal.--- En virtud de los cambios efectuados a la Iniciativa Ley del Impuesto sobre la Renta, esta Comisión Dictaminadora estima

necesario realizar las adecuaciones pertinentes al régimen de consolidación fiscal, así como precisar otras disposiciones que den mayor seguridad jurídica a los contribuyentes que tributan en dicho régimen, las cuales entre otras consisten en lo siguiente:--- El cálculo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, se adecua con las modificaciones efectuadas al procedimiento para la determinación de dicha cuenta establecido en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- En el caso de que una sociedad califique como controlada desde su constitución, la misma deberá incorporarse a la consolidación a partir de esa fecha.--- El procedimiento de cálculo de la ganancia en enajenación de acciones de sociedades controladoras, se equipara con el establecido en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- (...)”.

De la lectura integral del texto anterior, destacan las características siguientes:

A.- Las sociedades controladoras y las controladas consolidarán su resultado fiscal en relación con la participación consolidable.

B.- Se elimina el concepto de “controladoras puras” y se establece un solo concepto de sociedad controladora; consecuentemente, las pérdidas fiscales obtenidas por las controladoras que no hubieran podido disminuirse en forma individual conforme al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, serán adicionadas o

disminuidas según corresponda, de la utilidad o pérdida consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas.

C.- Se elimina la posibilidad de diferir parte del impuesto.

D.- En cuanto a los conceptos especiales de consolidación, se eliminan del cálculo del resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada con el objeto de reducir la carga administrativa de los contribuyentes de este régimen, por lo que las operaciones que se efectúen entre las sociedades pertenecientes al grupo que consolida, incidirán en los precios y montos de las contraprestaciones.

E.- Tratándose de fusión de sociedades, y cuando por este motivo desaparezcan una o varias de las controladas, se considerará que en este evento existe desincorporación de las desaparecidas y, en caso de que la inexistente sea la controladora, se homologarán a la desconsolidación.

F.- El cálculo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se adecua con las modificaciones efectuadas al procedimiento para la determinación de dicha cuenta establecido en propia ley.

G.- En caso de que una sociedad califique como controlada desde su constitución, ésta deberá incorporarse al grupo correspondiente a partir de esa fecha.

Las anteriores reformas relativas al procedimiento para determinar el resultado fiscal, que se encontraban en el artículo 57- E, se concretizaron en el texto del artículo 68 vigente para el ejercicio fiscal de dos mil dos, por lo que a partir de este ejercicio la sociedad

controladora calculará la utilidad o pérdida fiscal consolidada, conforme a lo siguiente:

Suma de Utilidades fiscales del ejercicio de las sociedades controladas:

Menos:

Pérdidas fiscales del ejercicio de las sociedades controladas (participación consolidable) sin actualización.

Menos:

Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (previos a la consolidación) de las controladas.

Más-Menos:

Utilidad fiscal o pérdida fiscal del ejercicio de que se trate de la controladora (parte consolidable) sin actualización.

Menos:

Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores previos a la consolidación de la controladora (parte consolidable).

Más- Menos:

Modificación accionaria (parte consolidable).

Menos:

Las pérdidas ocurridas en el ejercicio que provengan de la enajenación de acciones por las sociedades controladas y la controladora (parte consolidable), que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista.

Más:

Las pérdidas del ejercicio y de ejercicios anteriores y que hayan sido restadas conforme al punto anterior en los ejercicios que les correspondió que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas y controladora (parte consolidable).

Igual:

Utilidad Fiscal consolidada.

Menos:

Pérdidas fiscales consolidadas.

Igual:

Resultado fiscal consolidado.

Por:

Tasa de impuesto aplicable: 35%

Igual:

Impuesto determinado.

Menos:

Pagos provisionales individuales.

Igual:

Impuesto sobre la renta por pagar.

Sobre el particular, es menester destacar que la prerrogativa de tributar bajo el régimen fiscal en comento, no se actualiza de inmediato por la simple circunstancia de que las empresas contribuyentes se ubiquen en los supuestos normativos que lo rigen establecidas en la

Ley del Impuesto sobre la Renta, tanto en la abrogada como en la vigente, sino que, en todo caso, es necesario que aquéllas cumplan determinados requisitos y condiciones tales como que se trate de un grupo de empresas, se eleve una solicitud a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en términos de la ley abrogada, al Servicio de Administración Tributaria conforme al artículo 65, fracción I, de la vigente, y ésta emita autorización a las solicitantes para ello.

En relación con la naturaleza jurídica de la autorización de inicio en el régimen de consolidación fiscal, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del nueve de agosto del año dos mil uno, al resolver el amparo en revisión 375/2000, promovido por ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable y otras, por unanimidad de diez votos, precisó lo siguiente:

“(...) Por otra parte, es menester destacar que la autorización emitida por virtud de la solicitud realizada por una empresa controladora para consolidar sus resultados fiscales para determinar el pago del impuesto sobre la renta con las sociedades controladas, debe ser considerada como resolución administrativa, toda vez que, en primer lugar, el artículo 57-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta así la denomina y, en segundo lugar, constituye una resolución administrativa que contiene una autorización, ya que los contribuyentes no se pueden ubicar en ese régimen motu proprio, sino que es necesario que lo soliciten y que la autoridad fiscal acuerde favorablemente dicha petición; y, en tercer lugar, cuando se les concede la autorización a ciertos sujetos, con fundamento en las disposiciones legales

aplicables, se genera una situación concreta para el grupo de empresas en relación a los derechos que derivan de ella para consolidar sus resultados fiscales para efectos del pago de la contribución respectiva, la cual a su vez, engendra determinadas obligaciones en materia fiscal para dichos sujetos, las cuales son diversas de aquellas que corresponden a los contribuyentes que se encuentran dentro del régimen general de tributación (...) Tal como se mencionó anteriormente, el artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación, expresamente establece que a las autorizaciones que emita la autoridad administrativa a efecto de permitir a una sociedad controladora determinar sus resultados fiscales consolidados, no les serán aplicables los supuestos que prevé dicho numeral, sino que debe estarse a lo que disponen los artículos que regula el régimen de consolidación fiscal en el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular el artículo 57-A de dicho ordenamiento jurídico, el cual en su parte conducente textualmente señala: (...) De la transcripción anterior, se puede observar que una vez ejercida la opción por parte de la sociedad controladora de consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto por el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tendrá que tributar conforme a ese régimen por un periodo que no podrá ser menor a cinco ejercicios. Ello pone de manifiesto que la resolución que dicta la autoridad administrativa para autorizar a las sociedades controladoras a determinar su resultado fiscal consolidado, tiene una vigencia limitada y

obligatoria, que es de cinco ejercicios fiscales, así como una vigencia optativa que depende única y exclusivamente de la voluntad del contribuyente, pues una vez que se agote dicho periodo (cinco años), las sociedades controladoras se encuentran en libertad de decidir si continúan o no tributando conforme al régimen de la consolidación fiscal dependiendo de sus intereses lo que, lógicamente, deberán comunicar a la autoridad hacendaria.--- En efecto, una vez transcurrido dicho periodo, las sociedades controladoras tienen la posibilidad de seguir tributando conforme al régimen de consolidación fiscal en forma indefinida hasta en tanto no se actualice alguno de los supuestos que prevé el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o bien solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en términos de lo dispuesto por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación y de la Regla 3.7.17 de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 y anexos 5, 7, 14, 15 y 19, de fecha diecinueve de abril de dos mil, autorización para tributar conforme al régimen general de ley, en lugar del régimen especial de consolidación fiscal.--- Por tanto, tratándose de este tipo de autorizaciones de inicio, al no serles aplicables a los cinco primeros años los supuestos que prevé el artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación, la situación de los contribuyentes debe regirse por lo previsto en el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- En cuanto a los años posteriores, debe interpretarse el artículo 36 Bis del Código antes citado,

que ya sería el aplicable, en el sentido de que la vigencia de la autorización que deriva de la que originalmente se otorgó para tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, a partir del sexto año sería por cada ejercicio en el cual no se solicitara salir del sistema, entendiendo que se produciría la autorización tácita anual, implícita en la original. Esto significa que respecto a los años posteriores a los cinco obligatorios iniciales, no es necesario que las sociedades controladoras vuelvan a someter a la consideración de la autoridad administrativa las circunstancias del caso, a efecto de que dicte una nueva resolución que le autorice seguir tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, sino que basta con el simple hecho de que dichas empresas no soliciten a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de determinar su resultado fiscal consolidado, para que se entienda que sigue tributando de la misma forma en que lo venía haciendo en los cinco ejercicios anteriores.---

La interpretación anterior deriva, también, de lo dispuesto por el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en su parte conducente únicamente establece que una vez ejercida la opción por parte de la sociedad controladora, ésta deberá seguir pagando el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo que no podrá ser menor a cinco ejercicios, pero si es mayor, la sociedad controladora podrá seguir tributando de la misma manera hasta en tanto no manifieste su voluntad de dejar de hacerlo y la autoridad administrativa se lo autorice o bien se

actualice alguno de los supuestos que prevé el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- Efectivamente, al volverse optativa su permanencia en el régimen de que se trata, las sociedades controladoras se encuentran en posibilidad de seguir tributando conforme al mismo hasta en tanto se actualice alguno de los supuestos que prevé la ley de la materia, o hasta que se solicite autorización a la autoridad administrativa para dejar de hacerlo y ésta la otorgue.--- Por tanto, en la hipótesis que se examina, relativa a la situación jurídica que se produce al concluir los cinco años en que de manera obligatoria se tuvo que tributar conforme al régimen de consolidación fiscal y en los términos previstos en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe interpretarse en el sentido de que se produce un consentimiento tácito por parte de la sociedades controladoras de no dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal al no solicitarle a la autoridad administrativa autorización alguna para dejar de hacerlo, así como una autorización tácita por parte de la autoridad, ya que ella le permite a este tipo de sociedades seguir tributando conforme a ese régimen hasta en tanto dichos contribuyentes no le presenten la solicitud de referencia.--- En este sentido, es importante destacar que lo dispuesto por el artículo 57-A de la ley de la materia, en cuanto a que las sociedades controladoras consolidarán sus resultados fiscales hasta en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no les autorice a dejar de hacerlo, no debe entenderse como una situación que queda única

y exclusivamente al arbitrio de la autoridad administrativa, sino que debe tenerse presente que para que se actualice ese supuesto, es necesario que las sociedades controladoras previamente soliciten al Fisco Federal, la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, pues para ello es necesario que los contribuyentes manifiesten su voluntad, toda vez que de no hacerlo la autoridad se encuentra vinculada por la autorización expresa original que, según lo explicado, de no darse la solicitud para salir del régimen, en cada ejercicio se producirá la autorización tácita de continuar por ese periodo.--- (...)”.

Las consideraciones de la ejecutoria antes transcrita, pueden resumirse de la siguiente manera:

1. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, la vigencia de la autorización para consolidar los resultados fiscales por parte de las sociedades controladoras era por un periodo obligatorio que no podía ser menor a cinco ejercicios fiscales.

2. Una vez transcurrido dicho periodo, las sociedades controladoras se encontraban en posibilidad de seguir tributando conforme al régimen de consolidación fiscal o bien solicitar a la autoridad administrativa autorización para dejar de hacerlo y tributar conforme al régimen general de ley.

3. Al no presentar la sociedad controladora la solicitud de autorización para dejar el régimen en estudio ante la autoridad

administrativa, debía entenderse como un consentimiento tácito por parte de dicha sociedad a seguir tributando en el régimen de beneficio de consolidación fiscal conforme a las disposiciones que se encontraran vigentes en ese ejercicio, así como una autorización tácita por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que dichas sociedades siguieran tributando de la misma forma.

Por tanto, si bien es cierto que las sociedades controladoras tenían obligación de tributar consolidando sus resultados fiscales durante un periodo que no podía ser menor a cinco ejercicios, también lo es que en las disposiciones que regulaban a dicho régimen no se establecía un tiempo límite para ello, pues a partir del primer día del sexto ejercicio en que dichas sociedades siguieran tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, éste se volvía optativo y, consecuentemente, el contribuyente quedaba vinculado a tributar en él conforme a las disposiciones que se encontraran vigentes en ese ejercicio, o bien, tenía la opción de salir de él y tributar conforme al régimen general de ley.

Cabe destacar, que las características jurídicas de la autorización para consolidar emitida por la autoridad fiscal en los términos anteriores se encuentran vigentes conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues en sus artículos 64, fracción III, párrafo cuarto, y 65, fracción I, párrafo primero, se precisa el periodo obligatorio de cinco ejercicios como mínimo en que las empresas que ejercieron la opción para tributar conforme al régimen en comento deben permanecer en él, así como el requisito formal de que el grupo de empresas que consolida cuente con la autorización relativa expedida por el Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 36 bis del Código Fiscal de la Federación no ha sido reformado en la parte que fue interpretada por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia en la ejecutoria cuyas consideraciones fueron transcritas con antelación.

En esa guisa, es dable considerar que el régimen de consolidación fiscal opera bajo dos supuestos que se actualizan por discrecionalidad del causante:

a) Es opcional para el contribuyente acogerse a él, pero ejercida la opción, aquél no sólo tiene el derecho de tributar bajo dicho régimen especial (cuya naturaleza es de beneficio), sino que por disposición legal también tiene la obligación de permanecer en él durante un periodo que en ningún caso podrá ser menor a cinco ejercicios fiscales.

b) Agotado el plazo obligatorio, es decir, cumplidos los cinco ejercicios fiscales que comprenden la autorización de tributar en la forma señalada, la aplicación de las disposiciones jurídicas que prevén este régimen vigentes en el momento en que se actualice el inicio del sexto ejercicio fiscal, queda sujeta a la discrecionalidad y voluntad de las sociedades respectivas, por lo que las normas que lo regulan son vinculantes u obligatorias para el gobernado en la medida en que éste continúa voluntariamente sujeto a ellas, pues se aplican a solicitud tácita de aquél, año con año y en su propio beneficio; por lo que de no favorecerle, tiene la opción de separarse y no sujetarse a él, mediante la solicitud que formule ante el Servicio de Administración Tributaria.

La naturaleza jurídica de este régimen de beneficio y la posibilidad que tiene el contribuyente de abandonarlo cuando no le favorezca, son temas que han sido desarrollados por el Pleno de esta

Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia siguiente:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN. *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. 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 de 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.*

CUARTO. Fijación de la litis. En el caso que nos ocupa, la quejosa impugna de inconstitucional el artículo 71 de la nueva Ley del

¹ Tesis P./J. 120/2001, visible a fojas 11, tomo XIV, octubre de 2001, Novena Época, compilada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, específicamente en cuanto a que en el párrafo noveno de dicho artículo se establece que en caso fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan, aun cuando la sociedad fusionante que subsiste continúe perteneciendo al mismo grupo de consolidación, siendo que en el artículo 57-J, de la ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, no se consideraba como desincorporación.

La reforma combatida, en cuanto al texto del artículo 57-J, de la ley abrogada, y 71 de la ley vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, comparativamente es el siguiente:

HASTA 2001

“ARTÍCULO 57-J. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 57-C de esta Ley, la controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser controlada, en forma individual.

La controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará

A PARTIR DE 2002

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

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos,

según sea el caso a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada deben considerarse como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el inciso b) de la fracción I del artículo 57-E de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos octavo a undécimo de este artículo, así como los dividendos que hubiera distribuido la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de sus cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad

sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos séptimo y octavo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.4706. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los

fiscal neta reinvertida, multiplicados por el factor de 1.5385. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas en los términos del artículo 57-C de esta Ley a que se refieren las fracciones V del artículo 57-F y VII del artículo 57-G de la misma Ley, no estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVIII del artículo 25 de dicha Ley.

Para efectos del párrafo anterior, los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas de ejercicios anteriores correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación consolidable al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que dicha sociedad se desincorpore. La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos a que se refiere el párrafo anterior por el factor de 1.5385 se sumará en su totalidad.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados se actualizarán por el periodo comprendido desde el

términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore. La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos a que se refiere el párrafo anterior por el factor de 1.4706 se sumará en su totalidad.

Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, éstas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la

último mes del ejercicio en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos tratándose de las operaciones a que se refiere la fracción I del artículo 57-F y las fracciones I y II del artículo 57-G de esta Ley, y desde el último mes del periodo en que se efectuó la actualización en el caso de la deducción por la inversión de bienes objeto de las operaciones referidas y hasta el mes en que se realice la desincorporación. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones a que se refieren las fracciones V del artículo 57-F y VII del artículo 57-G de esta Ley, se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora a que se refiere el inciso b) de la fracción I del artículo 57-E de esta Ley, éstas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate. Tratándose de los

sociedad de que se trate. Tratándose de los dividendos, éstos se actualizarán desde la fecha de su pago y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. Los saldos de la cuenta y el registro a que se refieren los párrafos séptimo y octavo de este artículo que se tengan a la fecha de la desincorporación, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

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

La sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora, y en el caso

dividendos, éstos se actualizarán desde la fecha de su distribución y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. Los saldos de las cuentas y registros a que se refieren los párrafos octavo a undécimo de este artículo que se tengan a la fecha de la desincorporación, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

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

Para efectos de determinar la utilidad fiscal consolidada reinvertida la controladora no incluirá la utilidad por la que se pague el impuesto en la enajenación de acciones, por la variación en la participación accionaria, por la desincorporación o desconsolidación de

de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a la sociedad controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.

La sociedad controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas. En caso de que este último fuera superior al primero se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4706. La controladora, en este último caso, podrá tomar una

sociedades.

La sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora, y en caso de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la controladora entregará a la controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.

La controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas. En caso de que este último fuera superior al primero se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente. Si por el contrario el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del

pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de esta Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación. El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la controlada que se desincorpora.

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. En el caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4706 y se

registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.5385. La controladora, en este último caso, podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 55 de esta Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en el ajuste y en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación. El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la controlada que se desincorpora.

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la controlada que se desincorpora con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. En caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora. Si por el

disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

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

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

Cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado estará a lo dispuesto en este artículo por cada una de las

contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.5385 y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

Asimismo, la controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas. En caso de que este último fuera superior al primero se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente. Si por el contrario el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.5385. La controladora, en este último caso, podrá tomar una

empresas del grupo incluida ella misma.

En el caso en que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta Ley y del noveno, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la desconsolidación.

Tratándose del caso en que el grupo hubiera optado por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora enterará el impuesto derivado de la desconsolidación dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para dejar de consolidar.

Las sociedades controladoras a que se refiere el párrafo anterior deberán presentar la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Cuando el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo

pérdida fiscal en los términos del artículo 55 de esta Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en el ajuste y en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación. El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la controlada que se desincorpora.

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la controlada que se desincorpora con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida. En caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida fuera inferior al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la controlada que se

párrafo del artículo 70 de esta Ley y del noveno, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la controladora deberá presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

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

Cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor total de los activos del grupo que consolide fiscalmente al momento de la desincorporación, y este hecho ocurra con anterioridad a que haya

desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.5385 y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

En el caso de fusión de sociedades, se considera que no existe desincorporación cuando la controlada que se disuelve sea absorbida totalmente por otra u otras controladas de la misma controladora o en los casos en que la controladora fusione a una controlada del mismo grupo.

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

Cuando la controladora

concluido el plazo de cinco ejercicios desde que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal, se considerará que se trata de una desconsolidación, debiéndose pagar el impuesto y los recargos en los términos establecidos en el párrafo anterior. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 2º. de la Ley del Impuesto al Activo.

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

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

En caso de que con anterioridad a la desincorporación de una

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

En el caso de que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del artículo 57-I de esta Ley y del penúltimo y antepenúltimo párrafos de este artículo, la controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la desconsolidación.

Tratándose del caso en que el grupo hubiera optado por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado, la controladora enterará el impuesto derivado de la desconsolidación dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para desconsolidar.

Las sociedades controladoras a que se refiere el párrafo anterior deberán presentar la información que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. Cuando el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en

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

este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 57-I de esta Ley y del penúltimo y antepenúltimo párrafos de este artículo, la controladora deberá presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

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

Cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor total de los activos del grupo que consolide

fiscalmente al momento de la desincorporación, y este hecho ocurra con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal, se considerará que se trata de una desconsolidación, debiéndose pagar el impuesto y los recargos en los términos establecidos en el párrafo anterior.

La controladora que no cumpla con la obligación a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 57-K de esta Ley, deberá desconsolidar y enterar el impuesto diferido por todo el período en que se consolidó el resultado fiscal en los términos de este artículo.

En caso de que con anterioridad a la desincorporación de una sociedad se hubiera efectuado una enajenación parcial de acciones de dicha sociedad, la parte de los dividendos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo que se adicionará a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada será la que no se hubiera disminuido en la enajenación referida, en los términos del artículo 57-L de esta Ley”.

De los numerales transcritos, se puede observar que el artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre del año dos mil uno establecía:

1. En el caso de desincorporación de sociedades controladas:
 - a) Cuando una sociedad controlada dejara de cumplir con los supuestos que establecía el artículo 57-C, la controladora debía presentar aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de los quince días siguientes en que enajenó las acciones.
 - b) Cuando se desonsolidaba una controlada, ésta debía cumplir sus obligaciones del ejercicio de manera individual.

Ejemplo:

Utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio inmediato anterior al de la desincorporación.

Más- menos:

Conceptos especiales que se suman o restan actualizados de acuerdo con la participación consolidable.

Más:

Pérdidas del ejercicio de controladas (artículo 57-I b) pendientes de disminuir de la controlada que se desincorporaba actualizadas de acuerdo a la participación consolidable.

Más:

Utilidades por distribuciones en exceso a la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) y cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE) de la controlada que se desincorporaba.

Más:

Los dividendos financieros que no provinieran de la cuenta de utilidad fiscal Neta (CUFIN) y cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE) multiplicadas por el factor de 1.5385 actualizados.

2. Si de la desincorporación de la controlada resultaba impuesto sobre la renta a cargo de la controladora, éste debía enterarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectuara la desincorporación. Si resultaba una diferencia a favor de la controladora, podía solicitar su devolución.

3. Cuando el saldo de la CUFIN de la controlada que se desincorporaba era mayor al saldo de la CUFIN consolidada, se consideraba utilidad a la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.5385 y se acumulaba por la controladora, en todo caso, la controladora podía tomar una pérdida fiscal por un monto equivalente a la utilidad acumulada, pérdida que podía aplicar en el ajuste o en la declaración anual del ejercicio siguiente a la desincorporación.

4. El saldo del registro de la utilidad fiscal neta consolidada se disminuía con el saldo de la sociedad que se desincorporaba.

5. En el caso que la CUFIN consolidada sea mayor a la CUFIN de la controlada, entonces sólo se disminuía el saldo de la CUFIN

consolidada al saldo de la CUFIN de la controlada que se desincorporaba.

6. Cuando el saldo del registro de la CUFINRE de la controlada era mayor al saldo de la CUFINRE consolidada, se consideraba utilidad la diferencia entre ambos saldos, multiplicada por el factor 1.5385. La controladora debía acumular dicha diferencia y podía aplicarla contra pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en el ajuste o en la declaración anual posterior al ejercicio en que se desincorporaba la sociedad.

7. El saldo del registro de la CUFINRE consolidada se disminuía con el saldo de la CUFINRE de la controlada que se desincorporaba.

8. Cuando el saldo de la CUFINRE consolidada era mayor al de la CUFINRE de la controlada, se disminuía la CUFINRE de la controlada de la CUFINRE consolidada.

9. La desincorporación de una controlada traía como consecuencia la reversión de los conceptos especiales de consolidación.

De lo anterior se colige, que a consecuencia de la desincorporación de una empresa controlada perteneciente al régimen de consolidación fiscal, la controladora debía reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio, a cuyo efecto era necesario realizar los ajustes correspondientes a los conceptos especiales de consolidación fiscal, y si de ello resultaba una diferencia de impuesto a cargo de la controladora, ésta lo enteraba dentro del

mes siguiente a la fecha de la desincorporación aludida, y si la diferencia de impuesto era a su favor, podía solicitar la devolución.

Al respecto, el artículo en comento preveía que los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas de ejercicios anteriores correspondientes a la sociedad que se desincorporaba, se sumaran o restaran, según correspondiera, en la participación consolidada al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que dicha sociedad se desincorporaba; y las partidas o rubros a considerar en el ajuste correspondiente, según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo en comento, eran:

Los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación debían considerarse como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como tales.

Las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refería el inciso b) de la fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, que la sociedad que se desincorporaba de la consolidación tenía derecho a disminuir al momento de su desincorporación (considerando sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora).

Las utilidades que se derivaran de lo establecido en los párrafos octavo a undécimo del artículo 57-J anterior.

Los dividendos que hubiera distribuido la sociedad que se desincorporaba a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de sus cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, multiplicados por el factor de 1.5385.

En el artículo 71 que se combate, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos se establece:

a). Cuando una empresa deje de ser controlada, la empresa controladora deberá presentar aviso a la autoridad fiscal en el término de quince días.

b). En el ejercicio en que la empresa deje de ser controlada debe cumplir las obligaciones fiscales en forma individual.

c). La empresa controladora debe reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria a dicho ejercicio, para lo cual sumará o restará, según el caso, a la utilidad o a la pérdida fiscal consolidada el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores que la sociedad que deja de ser controlada tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que deja de ser controlada para determinar el resultado fiscal consolidado.

d). En el caso de las utilidades derivadas de lo establecido en los párrafos séptimo y octavo del mismo artículo, así como los dividendos pagados por la sociedad que deja de ser controlada a otras sociedades del grupo que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, el resultado se multiplica por el factor 1.4706.

e). Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que deja de ser controlada se sumarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se

desincorpore. La cantidad obtenida conforme a los párrafos que preceden derivada de multiplicar los dividendos por el factor de 1.4706 se sumarán en su totalidad.

f). Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la ley se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta aquél en que se realice la desincorporación.

g). Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora a que se refiere el inciso b) de la fracción I del artículo 68 de la Ley, se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deje de ser controlada la sociedad.

h). Los dividendos se actualizan desde la fecha de su pago y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad.

i). Los saldos de la cuenta y el registro a que se refieren los párrafos séptimo (RUFIN) y octavo (CUFIN) del artículo en comento que se tengan a la fecha en que la empresa deje de ser controlada, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

j). Si con motivo de la desincorporación de una sociedad resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación o de resultar una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, podrá solicitar su devolución.

k). La sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que deja de ser controlada y en el caso de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora la controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación, para tales efectos la controladora entregará una constancia a la que deja de ser controlada que le permita la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.

l). Si el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora, se considera utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicados por el factor de 1.4706. En este caso la controladora podrá tomar una pérdida fiscal en términos del artículo 61 de la ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la que se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación.

m). El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro de la empresa que deja de ser controlada.

n). En caso de que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la empresa que deja de ser controlada, sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora.

En cambio, si la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor 1.4706 y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora hasta llevarla a cero.

ñ). Finalmente, en el caso de fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de fusión, y sí la empresa que desaparece producto de una fusión es la controladora se considera que existe desconsolidación.

Como se desprende de lo anterior, el párrafo duodécimo del artículo 57-J de la ley abrogada, disponía expresamente que en el caso de fusión de sociedades, no existía desincorporación cuando la controlada que se disolvía fuera absorbida por otra u otras controladas de la misma controladora, o cuando la controladora se fusionara a una controlada del mismo grupo; sin embargo, en la nueva ley a partir del primero de enero de dos mil dos, en el párrafo noveno del artículo 71 sí se considera que existe desincorporación.

Esto es, en la ley anterior sólo se consideraba que existía desincorporación, cuando la fusión de la sociedad desaparecida se realizaba con otra sociedad ajena al grupo de consolidación, y en ese caso la sociedad controladora debía presentar declaración complementaria en la que se precisaban los efectos que la reversión mencionada producía en el resultado o pérdida fiscal consolidado del ejercicio correspondiente. A partir de enero de dos mil dos, la disposición combatida dispone que existe desincorporación de las

sociedades controladas que desaparezcan con motivo de fusión, sea que esta se lleve a cabo con empresas que pertenezcan o no al mismo grupo, con la consecuente obligación de la controladora de reversar los efectos generados con motivo de la consolidación por las sociedades que desaparezcan, por lo que es indudable que los efectos de la nueva disposición inciden en la forma en que debe calcular el resultado fiscal consolidado la sociedad controladora cuando ocurre una desincorporación de alguna de sus controladas con motivo de fusión.

Sentados los orígenes de este régimen, su naturaleza jurídica y las reformas que ha sufrido, se procede a analizar los agravios que hace valer la recurrente.

QUINTO. Estudio de fondo del asunto. Los argumentos sintetizados resultan infundados y para contestarlos se estima necesario analizar el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este artículo constitucional prevé que a ninguna ley se le puede dar un efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, lo que de suyo más que referirse a las leyes, hace alusión a los actos de aplicación de las mismas, al señalar: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteradamente ha sostenido que la prohibición comprende también a las leyes mismas, al considerar que la irretroactividad que prohíbe el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, así como a las autoridades que las aplican a un caso determinado y para resolverlo ha acudido a las teorías de los Derechos Adquiridos y a la de los Componentes de la Norma.

En la **Teoría de los derechos adquiridos**, se distingue entre dos conceptos, a saber: el de *derecho adquirido* que lo define como aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico y, el de *expectativa de derecho*, el cual ha sido definido como la pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde a algo que en el mundo fáctico no se ha materializado. Por consiguiente, sostiene que si una ley o acto concreto de aplicación no afecta derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho, no se viola la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal (Teoría de los Derechos Adquiridos).

En efecto, esta teoría que se apoya en la distinción fundamental entre derechos adquiridos y las meras expectativas de derecho, establece que no se pueden afectar o modificar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya que aquéllos se regirán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron y entraron a formar parte del patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido substituida por otra diferente; en cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado. Corrobora lo anterior, la tesis siguiente:

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO

AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. *Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado”².*

² 2ª, LXXXVIII/2001, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 306 del tomo XIII, junio del año dos mil uno, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Amparo en revisión 607/2000. Héctor Adalberto García Noriega. 11 de mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán Alemán. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: Lourdes Minerva Cifuentes Bazán”.

Conforme a los razonamientos anteriores y la tesis citada, cabe concluir que una ley es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en su patrimonio o en su esfera jurídica, pero no cuando se aplica a meras expectativas de derecho.

Adicionalmente, es menester señalar que, en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría del derecho adquirido, no es posible aplicarla en el sentido de que los individuos puedan seguir tributando de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un momento dado, ello por dos razones. Por una parte, desconocer que el sistema tributario constituye un instrumento privilegiado para alcanzar metas de política fiscal y económica (igualdad, redistribución de la renta, solidaridad, entre otros).

Por otra parte, no considerar que al hablar de política económica y fiscal, indudablemente se hace alusión a una realidad en permanente transformación, circunstancia que no se actualiza con la misma intensidad en las normas relativas al Derecho Privado, motivo que determina la extraordinaria variabilidad de las normas fiscales, misma que responde a las necesidades de una constante adecuación de los recursos económicos a las finalidades estatales que se pretenden conseguir, sin que ello implique que las normas de derecho fiscal puedan quedar excluidas de la observancia del derecho fundamental que consagra el artículo 14 constitucional, consistente en la irretroactividad de las leyes. Este derecho constituye una garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados y un límite para el legislador de respetar y cumplir todos aquellos requisitos, condiciones,

elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular en la esfera jurídica del gobernado, que esté destinado a realizar.

Por tanto, si bien el Congreso de la Unión legisla anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regularán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad (de las que derivan derechos y obligaciones), sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias impliquen necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar las consecuencias aún no producidas (*facta pendentia*) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho. Lo anterior encuentra apoyo en la siguiente tesis:

“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.

Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al

respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (facta pendentia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho”³.

³ Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis visible en la página 53 del tomo 38, tercera parte, correspondiente a la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación.
Amparo en revisión 3295/71. Richardson Marrel, S.A. de C.V.. 24 de marzo de 1972. Cinco votos. Ponente: Jorge Iñárritu”.

De lo anterior se sigue que la garantía de la irretroactividad de las leyes que consagra el artículo 14 constitucional, establece que no se pueden modificar o afectar los derechos que adquirió un gobernado bajo la vigencia de una ley anterior con la entrada de una nueva disposición, pero sí se pueden regular por las nuevas disposiciones legales las meras expectativas de derecho, sin que se contravenga el numeral en comento.

Por lo que se refiere a la **Teoría de los Componentes de la Norma**, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en el que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercer aquellos y de cumplir con éstas. Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por lo que para que se pueda analizar la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario analizar las siguientes hipótesis que pueden llegar a generarse a través del tiempo:

- a) Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia en ella regulados, no se puede variar, suprimir o modificar ese supuesto o la consecuencia de una nueva ley, sin violar la garantía de irretroactividad de las normas, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de dicha nueva ley.

- b) Cuando la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.
- c) Cuando la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo, por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.
- d) Cuando para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma, se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, en atención a que antes de la vigencia de dicha ley no se actualizaron ni ejecutaron ninguno de los componentes de la ley anterior (supuestos y consecuencias acontecen bajo la vigencia de la nueva disposición).

El criterio que antecede fue sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en

revisión número 1275/88, promovido por *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, el seis de abril de mil novecientos ochenta y nueve, por mayoría de diecisiete votos de los señores Ministros De Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alva Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, López Contreras, Fernando Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente Del Río Rodríguez, siendo ponente el Ministro Schmill Ordóñez, en el cual textualmente se señaló:

(...) “una norma legal rige todos los hechos que durante el lapso de su vigencia ocurren en concordancia con sus supuestos. Ahora bien, en el campo del derecho pueden darse diversas hipótesis respecto de los momentos en que se actualizan esos supuestos y las consecuencias jurídicas concomitantes a aquéllos, de lo cual depende que la aplicación de una norma se encuentre apegada a la garantía constitucional en estudio; tales hipótesis son las siguientes: 1.- Cuando durante la vigencia de una ley se actualizan los supuestos y las consecuencias jurídicas que establece esa norma y con posterioridad a ello entra en vigor una nueva disposición legal que varía aquellos supuestos y consecuencias, la nueva ley ya no podrá aplicarse a los supuestos y consecuencias de la anterior disposición, pues de lo contrario se violaría la garantía individual de mérito, atento que antes de la vigencia de la nueva norma, ya se había realizado tanto los supuestos como las consecuencias señaladas en la ley sustituida, por lo que obviamente ya no es posible que la nueva disposición suprima,

modifique o condicione los susodichos supuestos y consecuencias; 2.- También puede presentarse la hipótesis en la que una norma legal establezca un supuesto y varias consecuencias sucesivas; así, dentro de la vigencia, una nueva ley no podrá variar las ya ejecutadas, pues de lo contrario violaría la garantía de irretroactividad de la ley, como acontece en la hipótesis expuesta en primer término; 3.- Ahora bien, puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que estas consecuencias no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley, caso que también se asemeja a la primera hipótesis expuesta; 4.- Sin embargo, si para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma, se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, atento a que antes de la vigencia de dicha ley, no se actualizaron ninguno de los

componente de la ley anterior, esto es, los supuestos y las consecuencias que no se habían ejecutado cuando la norma anterior estaba en vigor, y su realización acontece bajo la vigencia de la nueva disposición, desde luego ésta es la aplicable para la ejecución de los deberes y derechos correspondientes.” (...)

Las consideraciones del fallo anterior fueron citadas al resolverse el amparo en revisión número 2013/88, en sesión celebrada el dieciséis de agosto de mil novecientos ochenta y nueve, y en el amparo en revisión 278/95, en sesión celebrada el veintinueve de agosto de mil novecientos noventa y seis, los cuales formaron los precedentes que integran la jurisprudencia número 87/97, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 7, tomo VI, noviembre de mil novecientos noventa y siete, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro y texto es:

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. *Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquellos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización*

ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse

retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”

Conviene destacar que si se compara el contenido de la ejecutoria que sirvió como base de los precedentes que integran la tesis de jurisprudencia que antecede y el texto de esta última, se advierte una diferencia importante que consiste en que en la ejecutoria se explicaron cuatro supuestos y las consecuencias jurídicas concomitantes a aquéllos, de los cuales depende considerar o no si una norma se encuentra o no apegada a la garantía de irretroactividad de la ley que consagra el artículo 14 constitucional, en tanto que en el criterio jurisprudencial mencionado únicamente se manejan tres supuestos.

La hipótesis omitida es de especial importancia y es la que aparece en la ejecutoria con el número tres, o sea cuando ***“la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que estas consecuencias no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.”***

En este orden, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en las teorías admitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para interpretar el tema de retroactividad, resulta que una norma transgrede el precepto constitucional antes señalado, cuando la ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual, supuesto que no se actualiza cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Puntualizado lo anterior, procede analizar si en el caso concreto el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, le causa o no un perjuicio a la empresa quejosa, a fin de estar en posibilidad de determinar si es violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley que consagra el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como ha quedado destacado, la situación de estar obligada la sociedad controladora a consolidar sus resultados fiscales por un período no menor a cinco ejercicios y la correspondiente obligación a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ahora Servicio de Administración Tributaria, de respetar esa forma de tributación, generó consecuencias jurídicas para ambas partes, pero únicamente por ese período obligatorio, pues una vez transcurridos los cinco ejercicios fiscales, la tributación por parte de este tipo de empresas, conforme al régimen de consolidación fiscal se vuelve optativa, toda

vez que las sociedades controladoras tienen expedito su derecho para solicitarle a la autoridad fiscal dejar de consolidar sus resultados fiscales y enterar el impuesto a su cargo en términos del régimen general de ley, previa autorización que la autoridad emita.

En este sentido, la obligación por parte de la sociedad controladora de determinar sus resultados fiscales por un período que en ningún caso podía ser menor a cinco ejercicios fiscales, así como la respectiva obligación de la autoridad de respetar que las sociedades controladoras determinaran sus resultados fiscales en términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, Capítulo VI del Título II de la Ley vigente, debían ser acatadas por ambas partes y respetadas por el legislador en cuanto a la expedición de normas legales pero, únicamente, por ese período obligatorio.

Ahora bien, en el caso particular la quejosa sólo impugna el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, en virtud de que a diferencia de lo establecido en el artículo 57-J de la ley abrogada, introdujo un nuevo supuesto que no existía, consistente en que en el caso de fusión de sociedades se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión, lo que trae como consecuencia que como controladora debe revertir los efectos especiales que se generaron durante el tiempo que consolidó la empresa que desaparece.

Tal como lo aduce la quejosa, si bien podría considerarse que el noveno párrafo del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, modifica o altera el régimen de consolidación fiscal, al considerar que existe

desincorporación de la sociedad controlada que desaparezca con motivo de la fusión, con la consecuente obligación de la controladora de revertir los efectos de la consolidación (aun cuando dicha fusión se realice entre controladas pertenecientes al mismo grupo de consolidación, y que la controlada que subsiste como fusionante continúe dentro del mismo régimen). Ello porque hasta el ejercicio fiscal de dos mil uno, el artículo 57-J de la ley abrogada, establecía que en caso de fusión de sociedades, no se consideraba como desincorporación cuando la controlada que se disolviera fuera absorbida por otra u otras controladas de la misma controladora; por ende, existiría violación en su perjuicio a la garantía de irretroactividad de la ley que prevé el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo la empresa quejosa no se encontrara tributando dentro del período obligatorio de cinco ejercicios a que se refería el artículo 57-A de la ley abrogada, ahora 64 de nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior es así, en virtud de que una vez que transcurre el período obligatorio de cinco ejercicios fiscales en los que la contribuyente debe tributar conforme a las disposiciones del régimen de consolidación fiscal que le fue autorizado, su permanencia en ese régimen se vuelve optativa, esto es, queda a elección del sujeto pasivo tributar conforme al artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación y de las disposiciones vigentes en cada ejercicio fiscal relativas al régimen especial mencionado, o decidir cumplir con las obligaciones fiscales que le corresponden conforme a las disposiciones relativas al régimen general de ley, una vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ahora el Servicio de Administración Tributaria le autorice a dejar de hacerlo. Apoya lo antes considerado la tesis de jurisprudencia siguiente:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR.- De lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del contenido de las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma jurídica que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación para interpretar el tema de la retroactividad de la ley, se advierte que una norma transgrede el citado precepto constitucional cuando modifica o destruye los derechos adquiridos o los supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en tales casos sí se permite que la nueva ley las regule. En congruencia con lo anterior, puede concluirse que las reformas a los preceptos que regulan el régimen de consolidación fiscal, vigentes a partir del primero de enero de mil novecientos

noventa y nueve, violan el principio de irretroactividad de la ley, en relación, exclusivamente, con los contribuyentes que en ese momento se encontraban tributando en forma obligatoria en el referido régimen con motivo de la solicitud y de la autorización de inicio que los ubicó en ese supuesto y sólo respecto al periodo pendiente de transcurrir, pues una vez cumplido éste, la obligación de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal desaparece y ya no será consecuencia del supuesto surgido conforme a la ley anterior, sino que ello tendrá su origen en la voluntad del contribuyente de continuar tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, siendo aplicables las nuevas disposiciones. Lo anterior es así, porque las aludidas reformas modificaron o alteraron en forma desfavorable los derechos adquiridos por el grupo de contribuyentes que se encontraban en el supuesto obligatorio de consolidar sus resultados fiscales por un periodo que no podría ser menor a cinco ejercicios fiscales, en términos de lo dispuesto por el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (teoría de los derechos adquiridos) o las consecuencias del supuesto de la solicitud y de la autorización emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (teoría de los componentes de la norma) bajo la vigencia de la ley anterior, ya que introdujeron nuevas obligaciones afectando la certeza y la seguridad jurídicas de las citadas sociedades, pues se acotaron los beneficios de la consolidación fiscal, con respecto a los que se generaron con motivo de la autorización de inicio para consolidar el impuesto sobre la renta”⁴.

⁴ P./J. 95/2001, sustentada por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 5, tomo XIV, agosto de 2001, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época.

Para determinar si en el presente asunto el precepto impugnado es violatorio de la garantía de irretroactividad de las leyes que prevé el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario tener en cuenta la fecha en que la sociedad controladora ejerció la opción de consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto por el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, así como aquella a partir de la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le autorizó a determinar sus impuestos conforme al régimen de consolidación fiscal.

De las constancias de autos se desprende, que la fecha en que la sociedad controladora ejerció la opción de tributar en términos de lo dispuesto por el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue el **veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y tres** (fecha en que solicitó autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal de manera consolidada), lo que evidencía que fue su voluntad tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, de conformidad con las disposiciones vigentes en el año de mil novecientos noventa y cuatro.

A su vez, la autorización contenida en el oficio número 325-A-IX-3408, que emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con motivo de la solicitud presentada por la sociedad controladora para que consolidara sus resultados fiscales, es de fecha **veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y tres** (foja 152 del juicio de amparo), misma que le permite tributar conforme al régimen de consolidación fiscal a partir del año de mil novecientos noventa y cuatro.

Precisado lo anterior, se pone de manifiesto que en el presente asunto, la quejosa no se encontraba, al iniciarse la vigencia del precepto legal combatido, dentro del período obligatorio de los cinco ejercicios, en virtud de que la autorización para consolidar sus resultados fiscales inició a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y cuatro y venció el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

Por otra parte, el acto concreto de aplicación del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el primero de enero de dos mil dos, en cuanto a que en su calidad de controladora reconoció los efectos derivados de la desincorporación de las sociedades controladas *****, S.A. de C.V. e *****, S.A. de C.V., se realizó el treinta de abril de dos mil dos, en que presentó por medios electrónicos declaración complementaria correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil uno, dado que la desincorporación por fusión de dichas empresas que fueron absorbidas por la fusionante *****, S.A. de C.V., se efectuó en el ejercicio fiscal de dos mil dos, según consta en el instrumento público número 129176 mediante el cual se protocolizaron las actas de asambleas generales extraordinarias celebradas el catorce de enero de dos mil dos (fojas 239 del juicio de amparo), fusión que surtió plenos efectos a partir del ocho de febrero de dos mil dos y que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del veintiocho de enero de ese mismo año (fojas 239 y 262 del juicio de amparo).

De lo anterior se deriva que el supuesto contenido en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta impugnado, en cuanto a que la fusión de las empresas controladas con otra del mismo grupo de consolidación fiscal, no se realizó durante los ejercicios de mil

novecientos noventa y cuatro a mil novecientos noventa y ocho, esto es, dentro del período obligatorio de cinco ejercicios a que se refería el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno.

En efecto, de autos se acredita que la autorización para determinar su resultado fiscal consolidado es del veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y tres, por lo que el período obligatorio para permanecer dentro del régimen de consolidación inició el primero de enero de mil novecientos noventa y cuatro, y venció el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho (fojas 152 del juicio de amparo), por lo que su permanencia en el régimen a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve se volvió optativa. Más aún, suponiendo que al treinta y uno de diciembre de dos mil uno se encontrara obligada a seguir consolidando, la desincorporación por fusión de las empresas controladas *****, S.A. de C.V. e *****, S.A. de C.V., se realizó durante la vigencia del artículo reclamado, esto es el ocho de febrero de dos mil dos, así como sus consecuencias consistentes en el reconocimiento de los efectos de dicha desincorporación.

Las consideraciones que anteceden se pueden resumir en la forma siguiente:

- a) La autorización otorgada a la quejosa para consolidar sus resultados fiscales es de fecha veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y tres, quedando obligada a seguir haciéndolo durante un período que no podía ser menor a cinco ejercicios fiscales (artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 64 de la ley vigente), dicho período transcurrió del primero de enero de mil

novecientos noventa y cuatro al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

- b) A partir del ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, esto es, al sexto ejercicio, la permanencia dentro del régimen de consolidación se entiende voluntaria y sujeta a las disposiciones vigentes en cada uno de los que vayan transcurriendo; por lo que si el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta impugnado por la quejosa, entró en vigor en el año de dos mil dos, esto es, cuando ya no se encontraba en el supuesto de tributar obligatoriamente conforme al régimen de consolidación fiscal que le fue autorizado, es obvio que se sujetó a sus disposiciones.
- c) La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en el noveno párrafo de su artículo 71 introdujo un nuevo supuesto no previsto en la legislación anterior, consistente en que en caso de fusión de sociedades, se considera desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión, lo que trae como consecuencia que la controladora, al determinar su resultado fiscal consolidado, debe reconocer los efectos que se produjeron durante la consolidación de las sociedades que se desincorporan, por lo que es evidente la modificación al régimen de consolidación fiscal en esa parte impugnada por la quejosa.
- d) El supuesto de desincorporación con motivo de la fusión contenido en el referido precepto legal, así como sus consecuencias se realizaron en el año dos mil dos, es decir, cuando ya había transcurrido el período por el que fue

autorizada para determinar su resultado fiscal consolidado (el obligatorio de cinco ejercicios fiscales), en los que debía respetarse el derecho adquirido por la quejosa para tributar con base en las disposiciones legales vigentes en la época de la solicitud y autorización respectivas (diciembre de mil novecientos noventa y tres).

Ahora bien, en el supuesto sin conceder, de que la quejosa, a la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, se hubiera encontrado tributando dentro del período obligatorio a que se refería artículo 57-A de la ley abrogada, tampoco existiría infracción al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que primeramente, el supuesto de fusión para que se considere desincorporación de una empresa consolidada, primeramente no se realizó durante dicho período obligatorio en el que debían respetarse los derechos adquiridos por la quejosa para cumplir sus obligaciones en términos de las disposiciones del régimen fiscal autorizado y, en segundo lugar, la referida fusión se llevó a cabo durante la vigencia de la disposición impugnada.

Por otra parte, no debe perderse de vista que tanto conforme a la ley anterior como en la vigente, hasta en tanto las sociedades controladoras no presenten escrito alguno en el que soliciten a la autoridad fiscal dejar de consolidar sus resultados fiscales, a partir de que inicia el sexto ejercicio fiscal existe un consentimiento tácito de su parte para seguir tributando conforme a las disposiciones vigentes cada año, así como una autorización tácita por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ahora Servicio de Administración Tributaria, en cuanto a que no se les impida a dichas sociedades determinar sus resultados fiscales en términos del Capítulo IV del

Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y Capítulo VI del Título II, de la ley vigente.

Cabe destacar que, conforme a la Teoría de los Derechos Adquiridos, una ley es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en el patrimonio o en la esfera jurídica del gobernado; en cambio, una nueva ley puede afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Por tanto, aunque la quejosa adquirió el derecho a tributar conforme a las disposiciones del régimen de consolidación fiscal, vigentes en la época de la solicitud y autorización respectivas, en un lapso no menor a cinco años, lo cierto es que el artículo impugnado no transgrede el principio de irretroactividad de las leyes, porque el supuesto de fusión de sus controladas y por ende la desincorporación de las desaparecidas y sus consecuencias no se materializaron dentro de dicho período ni bajo la vigencia de la norma anterior, por lo que la quejosa no tenía un derecho adquirido bajo esa Ley, dado que no puede estimarse que tuviera la certeza que se iba a realizar una fusión dentro de sus controladas.

En todo caso, como controladora sólo tenía una expectativa de derecho para que en el supuesto de que sus controladas se fusionaran entre sí, no se considerara como desincorporadas a las que desaparecieran y, por ende, a no revertir los efectos que éstas hubieran generado durante la consolidación, en virtud de que la fusión no se llevó a cabo en la vigencia de la ley anterior, por lo que eventualmente podía o no presentarse la obligación de reversar tales

efectos, si se hubiera encontrado dentro del período de cinco ejercicios fiscales a que se refería el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

Luego, si la fusión y, por ende, la desincorporación de las empresas controladas se realizaron cuando ya había entrado en vigor el precepto impugnado, sus consecuencias se actualizaron en ese momento a partir de que se realizó dicho supuesto, además, se insiste, la referida fusión se realizó fuera del período en que debían respetarse las disposiciones del régimen de consolidación fiscal autorizado a la quejosa, obvio resulta que, de acuerdo a la Teoría de los Componentes de la Norma, la nueva ley no modificó o alteró supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que hayan nacido bajo la vigencia de la ley anterior.

No pasa desapercibido por esta Primera Sala el que conforme a la fracción XXVII del artículo segundo del Decreto que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, todas las empresas que venían consolidando están obligadas a continuar haciéndolo, toda vez que tal disposición se refiere a los contribuyentes que al treinta y uno de diciembre de dos mil uno contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado, y como se ha visto a esa fecha, la quejosa no contaba con dicha autorización.

En estas condiciones, resulta infundado el agravio de la recurrente, por el que combate las consideraciones del *A quo*, relativas a que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, no infringe el principio de irretroactividad de las leyes, previsto en artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Respecto al segundo agravio aducido por la recurrente cabe señalar, en primer lugar, que el beneficio que se concede en el régimen de consolidación fiscal es doblemente opcional para el contribuyente, esto es, existe una primera elección por parte del gobernado en cuanto a tributar bajo el régimen general o en términos del régimen especial de tributación en comento, ya que las sociedades mercantiles se encuentran en libertad de acogerse a él si lo desean, con la obligación que ello implica de mantenerse dentro de dicho régimen por cinco ejercicios fiscales; y la segunda opción para el contribuyente se actualiza cuando, habiéndose vencido el período de los cinco ejercicios fiscales, están ante la alternativa de continuar tributando de la misma manera (si no formula la solicitud para retirarse, se entiende que aquél eligió continuar dentro de él) o renunciar a la sujeción al régimen, previa solicitud ante la autoridad competente, una vez que ésta se lo autorice.

En efecto, debe recordarse que no existe obligación alguna para las empresas en cuanto a que tengan que tributar conforme al Capítulo IV, del Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (Capítulo VI, del Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos), esto es, que tengan que ejercer la opción de consolidar sus resultados fiscales, sino por el contrario éstas, desde que son creadas, se encuentran en completa libertad de tributar conforme al régimen general de ley o con base en cualquier otro régimen que regula el ordenamiento legal en comento. Sin embargo, en el caso de que algún grupo de sociedades hubiere optado por consolidar sus resultados fiscales en términos del artículo 57-E anterior (68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente), al cumplirse los cinco ejercicios que como mínimo establecía el artículo 57-A, ahora 64 de la ley de la materia, su estancia en el

régimen se vuelve optativa, por lo que pueden continuar tributando con base en dicho régimen o bien solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (ahora Servicio de Administración Tributaria), autorización para dejar de consolidar sus resultados fiscales y tributar conforme al régimen general de ley.

Por tanto, tal como se ha mencionado a lo largo de esta resolución, una vez que transcorre dicho término, si la sociedad controladora no solicita ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (ahora al Servicio de Administración Tributaria) autorización para dejar de tributar conforme a ese régimen, debe inferirse que consintió las nuevas modificaciones establecidas en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del primero de enero de dos mil dos, sin que los contribuyentes puedan alegar violación alguna a las garantías de proporcionalidad y equidad que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulan, las cuales, obviamente han sido consentidas.

Así, resultan inoperantes los argumentos jurídicos que se plantean en relación a que el precepto reclamado viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, en virtud de que, independientemente de cuáles sean las razones que se aduzcan al respecto, lo cierto es que al no encontrarse la sociedad mercantil quejosa dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación del artículo combatido, que establece el supuesto de que en caso de fusión de sociedades se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión, así como el procedimiento que

deberá llevar a cabo la sociedad controladora para revertir los efectos que se hubieren generado durante el tiempo en que permanecieron en la consolidación las sociedades que se desincorporan por fusión, se lleva a cabo porque así lo solicitó de manera tácita.

Lo anterior, porque como ya se estableció, a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. De lo contrario, de haber estimado que las modificaciones que se realizaron al régimen de mérito contenían disposiciones que no le beneficiaban, pudo optar por separarse del régimen especial bajo el cual realiza el pago del tributo, en términos del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación y de la Regla 3.6.11, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 y sus anexos 1, 4 y 14, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta de mayo de dos mil dos y, en consecuencia, decidir cumplir con la obligación correspondiente al pago de la contribución respectiva, conforme al régimen general que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dicha regla textualmente señala:

“Las sociedades controladoras que opten por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado una vez que hayan transcurrido los cinco ejercicios a que se refiere el artículo 64 de la Ley del ISR, deberán solicitar autorización. La autoridad fiscal otorgará dicha autorización en todos los casos en los que se cumplan con los requisitos establecidos en la presente regla.--- La solicitud de autorización a que se refiere esta regla

deberá presentarse ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes señalando la fecha de la desconsolidación del grupo, acompañada de la siguiente documentación: ...”

Los planteamientos de inconstitucionalidad a que se ha hecho referencia también son inoperantes, toda vez que como se ha mencionado en consideraciones precedentes, a partir del sexto año es opcional para las sociedades mercantiles que continúen dentro de ese régimen de consolidación fiscal mantenerse dentro de él.

Luego entonces, si la quejosa decidió permanecer bajo ese sistema que ya no le es obligatorio, es claro que no existe un acto de aplicación en su perjuicio, sino por el contrario, en su beneficio, pues no debe perderse de vista que se trata de un régimen especial de tributación creado por el legislador que, a la vista de determinadas circunstancias, estableció una serie de modificaciones específicas al sistema tributario general, conformando ese régimen distinto aplicable bajo ciertas condiciones y durante un período determinado a favor de ciertas sociedades mercantiles. Régimen que, aún considerando sus modificaciones en la nueva ley reclamada, subsiste con la idea fundamental de otorgar un trato diferencial a favor de ciertos contribuyentes, respecto de aquellos que se encuentran dentro del régimen ordinario de tributación, motivo suficiente por el que tratándose de un beneficio fiscal, no podría prosperar lo alegado por la parte quejosa respecto de la inconstitucionalidad de alguno de los preceptos que rigen el sistema especial que le favorece.

Por tanto, debe señalarse que el régimen de consolidación fiscal es de beneficio, en virtud de que permite que un grupo de empresas pueda reunir las utilidades de una entidad o unidad económica

integrada por la compañía controladora y sus controladas como si se tratara de una sola empresa, permitiendo que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del grupo, independientemente de que la controlada que las hubiera generado, todavía no tuviera la posibilidad de aplicar dichas pérdidas en lo individual. Por ello, no puede alegarse violación a las garantías de proporcionalidad y equidad, en virtud de que dichas garantías son incompatibles con un régimen optativo y de beneficio, como lo es el de consolidación fiscal, toda vez que existe la posibilidad para las empresas que optaron por consolidar sus resultados fiscales de salirse de él, previa solicitud que hagan al Servicio de Administración Tributaria, y debido a que gozan de prerrogativas que no se les otorga en el régimen general de ley.

De considerar que la modificación al régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio de las garantías de proporcionalidad y equidad, la protección constitucional se podría llevar al extremo de permitir a la quejosa tributar conforme a las disposiciones vigentes hasta dos mil uno, para lo cual, como ya quedó establecido, transcurrió en exceso el término de cinco años a que se refería el artículo 57-A, ahora 64 de de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que las mismas desaparecieron con motivo de la abrogación de la ley mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del primero de enero de dos mil dos.

A mayor abundamiento, debe precisarse que una vez que transcurrió el periodo de cinco años a que hacía referencia el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada (ahora 64 de la ley vigente), la quejosa decidió en forma libre, al no solicitar abandonar

el régimen de consolidación, seguir tributando en él conforme a las nuevas disposiciones que lo regulan. De haber ejercido el derecho a solicitar al Servicio de Administración Tributaria autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, una vez que se diera la autorización, tendría que tributar conforme al régimen general de la ley, por lo que tratándose de un régimen de beneficio y optativo no se puede hablar de violación a estas garantías individuales. Además, no podría admitirse que el efecto del amparo fuera que tributara en el régimen de consolidación fiscal pero conforme a las normas vigentes hasta el año de dos mil uno, en virtud de que las mismas al ser abrogadas ya no podrían regular situaciones posteriores a su vigencia. Resulta aplicable a lo antes considerado la jurisprudencia siguiente:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del

título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la

finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas”⁵.

Ante lo infundado e inoperante de los agravios esgrimidos, lo procedente es confirmar la sentencia recurrida que negó la protección constitucional a la empresa quejosa.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , **SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos.

Notifíquese; y con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al lugar de su origen y, en su oportunidad archívese el toca como asunto total y definitivamente concluido.

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Juan N. Silva Meza, José Ramón Cossío Díaz, (Ponente) y Presidenta Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

Firman la Presidenta de la Primera Sala y el Ministro Ponente con el Secretario de Acuerdos que autoriza y da fe.

⁵ :P./J. 96/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, agosto de 2001, página 6.

**LA MINISTRA PRESIDENTA
DE LA PRIMERA SALA:**

OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS.

EL MINISTRO PONENTE:

JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

**EL SECRETARIO DE ACUERDOS
DE LA PRIMERA SALA:**

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

“En términos de lo determinado por el Pleno de la Suprema Corte en su sesión del veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.