

AMPARO EN REVISIÓN 1315/2005.
QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA**
DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: SERGIO A. VALLS HERNÁNDEZ.
SECRETARIO: GUSTAVO RUIZ PADILLA.

Í N D I C E:

SÍNTESIS I

TESIS QUE SE CITAN II

AUTORIDADES RESPONSABLES
Y ACTOS RECLAMADOS 1

TRÁMITE DE LA DEMANDA Y PUNTO
RESOLUTIVO DE LA SENTENCIA 2

INTERPOSICIÓN DEL RECURSO
DE REVISIÓN 3

COMPETENCIA 4

TEMPORALIDAD DEL RECURSO 5

ESTUDIO DEL PROYECTO 39

PUNTOS RESOLUTIVOS 121

AMPARO EN REVISIÓN 1315/2005.
QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA**
DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: SERGIO A. VALLS HERNÁNDEZ.
SECRETARIO: GUSTAVO RUIZ PADILLA.

S Í N T E S I S

- **AUTORIDADES RESPONSABLES:** Congreso de la Unión y Otras.
- **ACTOS RECLAMADOS:** Artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del año de dos mil dos.
- **SENTIDO DEL FALLO RECURRIDO:** Niega el amparo.
- **RECURRENTE:** Quejosa.
- **EL PROYECTO CONSULTA:**

En las consideraciones:

Es infundado el agravio correspondiente a la retroactividad del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que la quejosa no se encuentra dentro del periodo obligatorio de 5 años (su autorización para consolidar es de 1994). Además, se trata de

un régimen de beneficio que en el caso de no estar conforme con las nuevas disposiciones puede optar por salirse de él y tributar en el régimen general de las personas morales.

Los demás agravios se consideran inoperantes, ya que al no encontrarse en el periodo obligatorio de 5 años, es decir, estar en un régimen opcional, la quejosa estuvo en aptitud de salirse del régimen, además que la protección constitucional no podría tener el efecto de permitirle tributar conforme a disposiciones que fueron abrogadas.

En los puntos resolutivos:

PRIMERO. 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 en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

Tesis invocadas:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN.”
(Página 78)

“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 82 a 83)*

“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.” *(Páginas 86 a 87)*

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.” *(Páginas 93 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 101 a 103)*

“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.” *(Páginas 116 a 118)*

AMPARO EN REVISIÓN 1315/2005.
QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA**
DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: SERGIO A. VALLS HERNÁNDEZ.
SECRETARIO: GUSTAVO RUIZ PADILLA.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **once de enero de dos mil seis.**

VISTOS; Y
RESULTANDO:

PRIMERO. Por escrito presentado el veinticuatro de mayo de dos mil cuatro, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito del Primer Circuito en Materia Administrativa en México, Distrito Federal, Víctor Curiel Portillo, en representación de ******* , SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, compareció a demandar el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y actos que a continuación se precisan:

Autoridades responsables:

1. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

2. Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
3. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
4. Secretario de Gobernación.
5. 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, en particular, el artículo 71 de dicha ley.

La quejosa invocó como garantías individuales violadas en su perjuicio las contenidas en los artículos 14, 22 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; narró los antecedentes del caso y formuló los conceptos de violación que consideró convenientes.

SEGUNDO. Mediante proveído de veinticinco de mayo de dos mil cuatro, el Juzgado Segundo de Distrito "A" en Materia Administrativa en el Distrito Federal, admitió la demanda de garantías la cual quedó registrada con el número J.A. *****, y

seguidos los trámites legales se celebró la audiencia constitucional el trece de diciembre siguiente, terminándose de engrosar el once de mayo de dos mil cinco, en la que resolvió negar el amparo y protección de la Justicia Federal.

TERCERO. Inconforme con la sentencia anterior, la parte quejosa interpuso recurso de revisión el uno de junio de dos mil cinco, y por auto de tres del mismo mes y año, el juzgado del conocimiento remitió los autos y el escrito de agravios al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno para la substanciación del recurso de revisión.

El Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con fecha catorce de junio de dos mil cinco, asumió su competencia y admitió el recurso de revisión, registrándolo bajo el número R.A. *****, dictando sentencia el diecisiete de agosto siguiente, en el sentido de sobreseer en el juicio y dejar a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CUARTO. Por acuerdo de veintinueve de agosto de dos mil cinco, el Presidente de este Alto Tribunal admitió el recurso de revisión, registrándolo con el número 1315/2005. En dicho auto se turnaron los autos a la ponencia del señor Ministro Sergio A. Valls Hernández.

Asimismo ordenó dar vista al Procurador General de la República para que formulara el pedimento respectivo, mismo que emitió dentro del plazo legal concedido, en el sentido de revocar la sentencia recurrida y conceder el amparo a la impetrante de garantías.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Cuarto Transitorio del decreto de reformas a éste, de diez de junio de mil novecientos noventa y nueve, 84, fracción I, inciso a) de la Ley de Amparo; y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como el punto Cuarto del Acuerdo Plenario 5/2001, emitido el veintiuno de junio de dos mil uno, en virtud de que se interpuso contra una sentencia dictada por un Juez de Distrito en el que subsiste el problema de constitucionalidad de una Ley Federal y no se requiere de la intervención del Pleno de este Alto Tribunal, dado que la resolución que corresponde dictar no entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

SEGUNDO. Resulta innecesario analizar la temporalidad del recurso de revisión interpuesto por la parte quejosa, materia del presente fallo, toda vez que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto realizó el cómputo respectivo y concluyó que fue interpuesto oportunamente.

TERCERO. Las consideraciones necesarias para resolver el presente asunto son las siguientes:

1. En la demanda de garantías, la parte quejosa hace valer diversos argumentos, mismos que se sintetizan en la parte que interesan:
 - a) Que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República y para demostrarlo, es menester recordar en qué consisten los efectos de la desconsolidación.

El artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los efectos que deberán considerarse al momento de que se realice una desincorporación o desconsolidación, los cuales, entre otros, se componen principalmente de los tres procedimientos que a continuación se mencionan:

(i) Reconocimiento de las pérdidas fiscales en que hayan incurrido las sociedades controladas, que se hayan considerado por la controladora a nivel consolidado y que las sociedades controladas no hayan amortizado en lo individual.

Lo anterior, tiene por objeto reconocer el efecto diferido que por virtud de la consolidación se generó con motivo de la amortización de pérdidas a nivel consolidado que podrán ser amortizadas en lo individual por las controladas, una vez que se desincorporen del régimen de consolidación. Es decir, con tal reconocimiento se busca obtener el impuesto que correspondería haber pagado a la controladora en el caso de no haber tomado las citadas pérdidas para determinar el resultado a nivel consolidado y que podrán ser amortizadas por las controladas en lo individual.

(ii) Comparación del saldo del registro de utilidad fiscal neta consolidada (RUFIN), con el saldo que de dicho registro tengan las sociedades controladas en lo individual.

Tal procedimiento tiene por objeto comparar el saldo de la utilidad fiscal neta (UFIN) que ha sido generada en la consolidación contra la generada en lo individual, incluida la que se ha distribuido y la que aún no se distribuye, a fin de determinar si con motivo del diferimiento de efectos

impositivos que se llevó a cabo en la consolidación existe una utilidad fiscal neta susceptible de ser aprovechada por la controlada que se desincorpora, por la que no se ha pagado el impuesto correspondiente.

(iii) Comparación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (CUFIN), con el saldo que de dichas cuentas tengan las sociedades controladas en lo individual.

Esta comparación, a diferencia del saldo de los registros a que se refiere el punto anterior, tiene por objeto obtener el saldo únicamente de la utilidad fiscal neta pendiente de distribución, es decir, determinar si en el caso de desincorporación de controladas existen saldos de CUFIN cuya diferencia piramidada deberá considerarse como utilidad, debiendo la controladora reconocerla como tal a nivel consolidado y, a su vez, pagar el impuesto que resulte.

Una vez precisado lo anterior, cabe señalar que la hoy quejosa impugna el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prevé una mecánica que obliga a las controladoras que desconsolidan y cuentan con empresas controladas perdedoras, a pagar el impuesto sobre la renta considerando una base que no atiende a su verdadera capacidad contributiva. Esto es, a pagar un impuesto mayor al diferido con motivo de la

desconsolidación, al revertir el efecto de las pérdidas fiscales en que hayan incurrido las sociedades controladas y que haya considerado la controladora a nivel consolidado, así como al comparar los saldos del RUFIN y la CUFIN.

Esto es, si se reversan las pérdidas amortizadas a nivel consolidado y, por ende, se paga el impuesto diferido, al comparar la RUFIN y la CUFIN se debería tomar en consideración el efecto que dicho procedimiento provoca, ya que de lo contrario, como sucede en el caso en análisis, se estaría triplicando el efecto de las pérdidas al momento de determinar la utilidad consolidada.

Incluso, con tal mecánica, la controladora puede llegar a pagar una cantidad mayor a la suma de la utilidad obtenida en lo individual por todas las empresas del grupo, lo cual no sólo resulta desproporcional sino abusivo por parte del Fisco Federal, ya que la controladora no habría generado la riqueza para pagar un impuesto mayor a la utilidad que hubieran determinado las empresas del grupo si nunca hubieran consolidado su resultado fiscal.

No obstante que la controladora tiene una mayor utilidad que se originó con motivo de la reversión de las pérdidas que sus controladas aún pueden disminuir, los saldos a nivel consolidado de las cuentas y registros a que se

refieren los párrafos séptimo y octavo del artículo 71 tildado de inconstitucional no se incrementan en la proporción que dicha utilidad aumenta, ya que ésta sólo podrá reflejarse en la UFIN del ejercicio siguiente.

Por lo tanto, la controladora con motivo de la desconsolidación del grupo determina una utilidad hasta más de tres veces mayor a la que sirvió de base para calcular el impuesto sobre la renta consolidado a su cargo, ya que el hecho de que al comparar las cuentas y registros en comento no se permita tomar en consideración los efectos de la reversión de las pérdidas que nos ocupan, provoca que sea mayor la diferencia entre las cuentas y registros consolidados, en relación con los registros individuales de las empresas del grupo y, en consecuencia, el impuesto que resulta de dichas comparaciones sea mayor al que en realidad se difirió con motivo de la consolidación.

Así las cosas, la mecánica contenida en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, produce un efecto contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, toda vez que en el caso de que desconsolida una controladora, como es el caso de la quejosa, no se atiende a su verdadera capacidad económica.

En virtud de lo expuesto, es clara la falta de proporcionalidad del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que obliga a las sociedades controladoras a tributar sobre bases que no atiende a su verdadera capacidad contributiva.

No es obstáculo para llegar a dicha conclusión, el hecho de que el procedimiento previsto en el artículo 71 de la ley tildada de inconstitucional, que se refiere a la comparación de la RUFIN, permita al contribuyente (controladora) a que una vez que haya considerado la utilidad a que los propios párrafos se refieren, pueda tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la citada ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, pérdida que podrá disminuirse en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en el que se reconozcan los efectos de la desconsolidación, ya que, además, cuando el contribuyente ejerció la opción de consolidar su resultado fiscal, dicho procedimiento no era parte de la mecánica de desconsolidación.

- b)** Que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio de la garantía de equidad tributaria a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, porque las sociedades controladoras que se desconsolidan y amortizaron pérdidas a nivel consolidado que aún pueden ser aprovechadas en lo individual por las controladas, reciben

un trato igual que las empresas controladoras que desconsolidan y a nivel consolidado no amortizaron pérdidas que aún pueden ser disminuidas por la controlada en lo individual con motivo de su desincorporación del grupo.

Lo anterior genera que al reversar las pérdidas aplicadas a nivel consolidado, obliga a las controladoras a pagar un impuesto que no corresponde al que hubieran pagado las empresas del grupo si no hubieran consolidado, mientras que las controladoras que no tienen que reversar las pérdidas terminan pagando el impuesto que efectivamente les correspondería pagar a las empresas del grupo si nunca hubieran consolidado.

En ese sentido, señala la quejosa, no existe razón que justifique que, al dar un tratamiento igual a contribuyentes que se encuentran en desigualdad de circunstancias, los grupos que desconsolidan y tienen que reversar pérdidas, se les obligue a pagar un impuesto que no corresponde al que hubieran causado las empresas que lo integran en el caso de no haber consolidado, mientras que los grupos que desconsolidan y no reversan pérdidas, sí pagan el gravamen que efectivamente les correspondería pagar a las empresas en lo individual.

- c) Que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio de la garantía de irretroactividad contenida

en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que pretende modificar las consecuencias jurídicas de actos generados al amparo de una ley anterior.

Ello, ya que al tratarse de un régimen excepcional que sólo es aplicable a quienes hayan obtenido por parte de las autoridades la autorización correspondiente, es claro que el mismo debe continuar operando al amparo de las mismas reglas, para que siga siendo obligatorio para las empresas, pues de lo contrario no se estaría en presencia del mismo régimen fiscal que les fue autorizado o concedido.

Así, si las quejas tienen autorizado un régimen para determinar su resultado fiscal consolidado de cierta manera, al amparo de las disposiciones vigentes hasta mil novecientos noventa y ocho, con el cual había efectuado la evaluación de su aceptación, no puede venir una ley posterior a pretender incidir sobre las situaciones constituidas al amparo de leyes anteriores, pues ello implica que esté obrando hacia el pasado, lo que es contrario a la garantía de irretroactividad de la ley.

En esa tesitura, cuando a través de una nueva ley (distinta a la vigente en el momento de la autorización — 9/XII/1994—) se pretende modificar el procedimiento que deben seguir las empresas para calcular el impuesto

como consecuencia de que una o varias empresas decidan desconsolidar, es decir, no continuar consolidando su resultado fiscal, imponiéndose la obligación de pagar sobre una supuesta utilidad que no se contemplaba en el momento en que se otorgó el oficio de autorización para determinar su resultado fiscal consolidado y que es mayor a la que resultaría si las empresas no consolidaran su resultado fiscal, esta ley nueva es violatoria de la garantía de irretroactividad prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- d)** Que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior es así, ya que la consecuencia contenida en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para las controladoras que desconsolidan y dentro de sus controladas cuentan con empresas perdedoras, consistente en pagar tres veces el impuesto que les hubiese correspondido pagar a las empresas si nunca hubieran consolidado fiscalmente, se traduce en una sanción excesiva.

Dicha sanción es, en esencia, equiparable a las multas excesivas referidas en el artículo 22 de la Constitución Federal, toda vez que, en ambos casos, se trata de

sanciones que no guardan relación con la capacidad económica del sujeto y la cuantía de la sanción.

2. Las consideraciones en las que se basó el Juez de Distrito para resolver en el sentido en que lo hizo son, en esencia, las siguientes:

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la vigencia de la autorización para consolidar los resultados fiscales será por un periodo que nunca podrá ser menor a cinco ejercicios fiscales.

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

El tiempo en que una sociedad controladora consolida sus resultados fiscales, si bien no puede ser menor a cinco ejercicios, sí puede ser mayor, pues basta con que la empresa no se ubique en alguno de los supuestos que prevé el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta o no solicite autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dejar de hacerlo y ésta se lo autorice, para que siga tributando conforme al régimen de consolidación fiscal. Conforme al artículo 36-bis del Código Fiscal de la Federación, la falta de solicitud para salir del

régimen de consolidación y la autorización para que continúe en él derivada de la resolución de inicio, operará por cada ejercicio en que se reproduzca la situación.

Al no presentar la sociedad controladora la solicitud de autorización ante la autoridad administrativa, debe entenderse como un consentimiento tácito por parte de dicha sociedad a seguir tributando en el régimen de consolidación fiscal conforme a las disposiciones que se encuentren vigentes en ese ejercicio, así como una autorización tácita por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que dichas sociedades sigan tributando de la misma forma. El consentimiento tácito deriva de la falta de solicitud para abandonar el régimen de consolidación; la autorización tácita para cada ejercicio se desprende del artículo 36-bis mencionada y de la “resolución de inicio” de la autoridad fiscal.

La frase “... y hasta en tanto el Servicio de Administración Tributaria no le autorice dejar de hacerlo” que prevé el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, implica necesariamente que para que la autoridad autorice a la sociedad controladora a dejar de tributar conforme al régimen de consolidación, debe existir previamente una solicitud por parte de las empresas controladoras para dejar de hacerlo y entonces sí tributar conforme al régimen general.

Ahora bien, para estar en posibilidad de determinar si una disposición normativa es violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Federal, con base en la teoría de los componentes de la norma, es menester tener en cuenta los distintos momentos en que se realiza el supuesto o supuestos jurídicos, la consecuencia o consecuencias que de ellos derivan y la fecha en que entre en vigor la nueva disposición.

Bajo ese orden de ideas, al haber solicitado las sociedades controladoras a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorización para tributar conforme a las disposiciones que regulaban el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, manifestaron su voluntad de hacerlo única y exclusivamente con base en esas reglas, a sabiendas de que iban a tener que tributar conforme a dichos preceptos jurídicos por un periodo que jamás podría ser menor a cinco ejercicios, por lo que resulta evidente que dichas empresas adquirieron el derecho a tributar conforme esas normas jurídicas durante ese periodo. De ahí que respecto de las empresas que al entrar en vigor las reformas de dos mil uno (primero de enero de dos mil dos) se encontraran en el periodo de cinco años de tributación obligatoria en el régimen de consolidación fiscal, las mismas serían retroactivas y, de ser desfavorables, infringirían la garantía prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal.

Por lo tanto, las reformas que sufrió el régimen de consolidación fiscal a partir del ejercicio fiscal de dos mil dos, en caso de ser desfavorables a los particulares, serían violatorias de la garantía de irretroactividad, pero, se insiste, únicamente respecto de los contribuyentes que se encontraran en el supuesto señalado, en virtud de que al obligarse a las empresas a tributar consolidando su resultado fiscal por un periodo no menor a cinco años, adquirieron el derecho a tributar conforme a las disposiciones vigentes al momento en que optaron por consolidar sus resultados fiscales por ese mismo periodo o por el tiempo que les faltara tributar obligatoriamente con motivo de la autorización de inicio que expidió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así, la violación constitucional reclamada, exclusivamente opera respecto de aquellas sociedades que habiendo solicitado tributar conforme al régimen de consolidación fiscal y siendo autorizadas para ello, conforme a las normas vigentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, se encontraban dentro del periodo de cinco años a que hace referencia el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que deben tributar en forma obligatoria conforme a ese régimen y no para aquellas sociedades que en forma voluntaria decidieron seguir tributando conforme al régimen de consolidación una vez que transcurrió dicho periodo, pues su estancia en él se vuelve optativa.

Por lo tanto, desde el momento en que se les otorgó la autorización respectiva a la empresa quejosa se constituyó a su favor el derecho de tributar conforme al régimen de consolidación vigente en ese ejercicio y hasta por cinco años, con base en las reglas antes citadas, en tal sentido, la norma impugnada —artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos— no transgrede la garantía constitucional consagrada en el diverso 14 de la Constitución Federal, toda vez que los derechos adquiridos derivados de la autorización que le fue concedida el nueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, vigente a partir de mil novecientos noventa y cinco, fenecieron el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

Por otra parte y por cuanto hace a los motivos de inconformidad de la impetrante de garantías, en el sentido de que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal y además contraviene lo dispuesto en el numeral 22 de dicha Carta Fundamental, devienen inoperantes, tomando en consideración lo siguiente:

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 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 habiendo vencido el periodo de los cinco ejercicios fiscales, tienen 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.

Así, resultan inoperantes los argumentos jurídicos que se plantean en relación con que los preceptos reclamados violan los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, ya que de haber aplicación de la disposición jurídica reclamada, ésta sería porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal (primero de enero de dos mil) los causantes que continúen dentro de aquél eligen voluntariamente mantenerse dentro del régimen, con pleno conocimiento de los términos y condiciones de las normas que lo regulan en el momento en que se actualiza ese hecho, lo cual supone, indudablemente, el consentimiento de las disposiciones jurídicas relativas en caso de ser así, pues de lo contrario, si estima que las modificaciones que se realizaron al régimen de mérito contienen vicios de inconstitucionalidad, pueden optar por separarse del régimen especial bajo el cual realizan el pago del tributo y, en consecuencia, decidir llevar a cabo la

obligación correspondiente al pago de la contribución respectiva, conforme al régimen general que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior debe considerarse así, toda vez que de los antecedentes relatados por la quejosa en su libelo inicial, se concluye que la misma, derivado de la compra de sus acciones en la empresa controlada y controladoras que surtió efectos el primero de diciembre de dos mil tres, se vio en la necesidad de abandonar el régimen de consolidación fiscal, dando el aviso correspondiente el dieciocho de diciembre de dos mil tres, sin embargo, desde el primero de enero de dos mil dos, la norma que ahora reclama ya se encontraba vigente y no obstante su conocimiento, por haber sido publicada a través del Diario Oficial de la Federación, decidió todavía tributar en esa anualidad bajo el régimen de consolidación fiscal y no fue sino hasta que ocurrió la transacción mercantil cuando impugnó el numeral 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil dos.

Ahora, aun cuando se concediera que la norma impugnada fuera de carácter heteroaplicativo, atendiendo a la naturaleza del régimen de consolidación, lo cierto es que la impetrante estuvo en aptitud de abandonar el régimen que le fue autorizado en cualquier momento a partir del uno de enero de dos mil, lo que al no haberlo hecho ni acreditar haber

presentado la solicitud correspondiente, no le exime del cumplimiento del precepto legal combatido.

Es decir, la inoperancia de los argumentos de queja, obedece a que a partir del sexto año, como se ha mencionado en consideraciones precedentes, para las sociedades mercantiles que continúen dentro de ese régimen de consolidación fiscal, es opcional mantenerse dentro de él, entonces, si aquéllas decidieron permanecer bajo ese sistema que ya no les 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 periodo determinado a favor de ciertas sociedades mercantiles, mismo que, aun considerando a la reforma reclamada, subsiste con la idea fundamental de otorgar un trato diferencial a favor de ciertos contribuyentes, respecto de aquéllos 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 algunos de los preceptos que rigen el sistema especial que los favorece.

Además, debe señalarse que el régimen de consolidación fiscal es de beneficio, en virtud de que permite que un grupo de empresas pueda diferir el pago del impuesto a lo largo del tiempo, en el que 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 le hagan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria y debido a que gozan de prerrogativas que no se les otorga en el régimen general de ley.

Por otra parte, es importante señalar que de una recta interpretación a lo dispuesto por el artículo 80 de la Ley de Amparo, considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, es violatorio de las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad, la protección constitucional se podría llevar al extremo de causarle un perjuicio a las empresas quejas al hacerlas que pagaran el impuesto a su cargo conforme al régimen general de ley, lo que sin lugar a dudas las privaría de los beneficios y prerrogativas que el régimen de consolidación fiscal establece, sin que sea posible permitir a las empresas para las cuales transcurrió en exceso el término de cinco años a que se refiere el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tributar conforme a las

disposiciones vigentes antes del año de dos mil dos, ya que las mismas desaparecieron con motivo de la reforma.

Debe precisarse que una vez que transcurrió el periodo de cinco años a que hace referencia el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las sociedades decidieron 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 de solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, una vez que se diera la autorización tendrían que tributar conforme al régimen general de 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 se tributara en el régimen de consolidación fiscal pero conforme a las normas vigentes hasta antes del año dos mil dos, en virtud de que las mismas al ser reformadas ya no podrían regular situaciones posteriores a su vigencia.

Finalmente, debe destacarse que también resulta inatendible el argumento de la quejosa en el sentido de que la norma impugnada resulta inconstitucional al traducirse para ella en una triple tributación fiscal, pues de autos no se acredita que las sociedades controladas por la impetrante hayan tenido pérdidas fiscales que ésta hubiera tenido que absorber, ya que de los peritajes rendidos únicamente se señala que se

aplicó el precepto legal que combate, mas no si tal afectación se encuentra relacionada con el estado financiero de las controladas, insistiéndose además, que aun cuando así fuera, el régimen que origina tal tributación es de carácter opcional para la impetrante y concebida como un régimen fiscal benéfico para aquellas sociedades que se acogieran a la misma.

3. Por otro lado, a través del escrito en el que consta el recurso de revisión, la quejosa hace valer los siguientes agravios:

a) La sentencia es ilegal pues parte de la incorrecta premisa de que el régimen de consolidación fiscal regulado por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos es optativo. Ello, ya que de la simple lectura que se realice a la fracción XXVII de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, se puede advertir que aquellas sociedades controladoras que al treinta y uno de diciembre de dos mil uno contaran con una autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal consolidado, debían continuar determinándolo conforme a las disposiciones que regulan dicho régimen a partir del primero de enero de dos mil dos.

En ese sentido, es claro que no puede haber consentimiento tácito de lo dispuesto por el artículo 71 de

la Ley del Impuesto sobre la Renta, como lo aduce el Juez, por el simple hecho de que la quejosa estaba obligada indefectiblemente a determinar su resultado fiscal consolidado conforme a las disposiciones vigentes a partir de dos mil dos, dejando con ello de ser el régimen en comento optativo, sino vinculante y obligatorio en términos de la Ley.

- b)** La sentencia es violatoria de los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, pues para negar el amparo, la sentencia se funda en jurisprudencias emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver sobre la constitucionalidad de las reformas al régimen de consolidación fiscal para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, que no resultan aplicables al caso. Como se advierte de la sentencia que se recurre, a grandes rasgos, se concluye que los argumentos de la quejosa para demostrar la inconstitucionalidad del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por violaciones a las garantías de irretroactividad, proporcionalidad y equidad tributarias, son infundados e inoperantes, porque se consintió el régimen de consolidación al no solicitar autorización para dejar dicho esquema de tributación.

Lo anterior considerando que la jurisprudencia que se aplicó se refiere a las reformas sufridas en el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, reformas que no fueron

combatidas por la quejosa. Además que tal jurisprudencia surge con motivo de amparos que impugnaban todo el régimen de consolidación, mientras que en la especie sólo se impugna de inconstitucional el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto al pago que se debe de hacer por la desconsolidación del grupo sin considerar la verdadera capacidad contributiva del quejoso.

- c) La sentencia reclamada vulnera los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, ya que para negar el amparo parte de la premisa del consentimiento del régimen opcional de consolidación. Sin embargo, como se desprende de la demanda de garantías, la quejosa no impugna el régimen de consolidación, sino sólo el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la renta, en específico sus párrafos séptimo y octavo, relativos a la desconsolidación del grupo.
- d) El argumento de la A quo, en el sentido de que de concederse el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del régimen de consolidación, conllevaría al extremo de causarle un perjuicio a las empresas, al obligarlas a pagar el tributo conforme al régimen general de la ley.

Como quedó evidenciado, la A quo analiza la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas,

como si la quejosa estuviera impugnando la totalidad del régimen de consolidación, situación que en la especie no sucede, ya que lo único que se reclama es el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico los párrafos que prevén la obligación a cargo de la controladora de comparar los saldos de su registro de utilidad fiscal neta consolidado y de su cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, con el saldo que de dichos registros y cuentas tengan las sociedades controladas en lo individual, sin considerar el efecto que se generó con la reversión de las pérdidas amortizadas a nivel consolidado que aún pueden ser disminuidas por las controladas en lo individual, cuestión introducida con motivo de la reforma acontecida a partir del ejercicio de dos mil dos.

En ese orden de ideas, es claro que sí se pueden concretizar los efectos del amparo, ya que permitiría que la quejosa pueda reconocer el efecto de la reversión de las pérdidas amortizadas pendientes de disminuir por las sociedades controladas en lo individual y pagar el impuesto sobre la renta sobre una base que atienda a su verdadera capacidad contributiva.

Además, que la consecuencia de desincorporarse del régimen de consolidación fiscal trae como consecuencia que las empresas que conformaban el grupo, tributen de manera individual aplicando al efecto las disposiciones del régimen general de la Ley del Impuesto sobre la

Renta, por lo que no existiría, tal y como lo sostiene la A quo, un perjuicio por los efectos del amparo en el caso de que se concediera.

- e) Por otra parte, la A quo señala que de concederse el amparo, el efecto no podría ser que se tributara en el régimen de consolidación conforme a las normas vigentes hasta antes del año de dos mil dos, en virtud de que las mismas, al ser reformadas, no podrían regular situaciones posteriores a su vigencia.

Sobre el particular, de la lectura que se realice al tercer concepto de violación de la demanda de garantías, es claro que lo la quejosa adujo que una reforma a la Ley no puede dañar derechos adquiridos o incidir en situaciones jurídicas generadas con anterioridad a su vigencia so pena de violar el principio constitucional de retroactividad perniciosa de las leyes.

De lo anterior, es evidente que la A quo efectúa un análisis deficiente del concepto de violación, pues contrario a su dicho, precisamente el efecto del amparo se traduciría en anular por virtud de la desincorporación la obligación adicional de comparar las cuentas y registros a nivel consolidado y en lo individual, introducidas con la reforma legal acaecida con posterioridad al derecho adquirido de desconsolidar en los términos del amparo de la Ley vigente en mil novecientos noventa y cinco con

motivo de la autorización que fue solicitada al amparo de dicha normatividad y que fue concedida y que continúa prorrogada en el tiempo, por virtud del imperativo de la fracción XXVII de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de dos mil dos.

- f) El A quo concluye que el concepto hecho valer en el sentido de que la norma reclamada resulta violatoria, ya que obliga a la quejosa a reconocer tres veces el mismo concepto, resulta inatendible, pues de autos no se acredita que las sociedades controladas de la quejosa hayan tenido pérdidas fiscales que ésta hubiera tenido que absorber, pues de los peritajes sólo se desprende que se aplicó el precepto legal que se combate, pero no que dicha afectación se encuentre relacionada con el estado financiero de las controladas.

Al respecto, la quejosa señala que de una lectura que se realice a los dictámenes periciales que obran en autos, se puede advertir que ambos peritos fueron coincidentes en reconocer que el resultado fiscal consolidado y el impuesto al activo consolidado fueron menores que el impuesto sobre la renta e impuesto al activo que se hubiera determinado de no haber consolidado la empresa ******, S.A. de C.V. y que ello obedeció a las pérdidas en que incurrieron cada una de las sociedades controladas a que hace referencia el inciso b) de la

fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que fueron consideradas por la citada empresa en su carácter de sociedad controladora para determinar su resultado fiscal e impuesto al activo consolidados.

En ese sentido, a juicio de la quejosa, se acredita plenamente que las sociedades controladoras sí incurrieron en pérdidas fiscales y que jugaron para determinar el resultado fiscal consolidado.

Además, contrario a lo sostenido por la A quo, del análisis que rehaga a los dictámenes periciales se desprende que la inclusión de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas sí se encuentran relacionadas con los estados financieros de la hoy quejosa.

4. En respuesta al recurso de revisión interpuesto por la impetrante de garantías, el Tribunal Colegiado consideró lo siguiente:
 - a) Corregir una incongruencia en la sentencia recurrida, ya que en las consideraciones de dicha resolución se observa que el Juez de Distrito sobreseyó en el juicio respecto de los actos reclamados al Presidente de la República, consistentes en la aprobación y expedición del Decreto por el que se crea la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, por haber negado su existencia, al momento de

rendir su informe justificado, sin que se hubiera aportado prueba alguna en contrario que desvirtuara tal manifestación.

- b) Al subsistir el problema de constitucionalidad en el recurso de revisión interpuesto y no existir jurisprudencia firme sobre el tema, lo procedente es remitir los autos e la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CUARTO. De lo anteriormente expuesto, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que la litis en el presente asunto se constriñe en determinar si el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, es violatorio de las garantías de irretroactividad de la ley, proporcionalidad y equidad tributarias, contenidas en los artículos 14 y 31, fracción IV de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente.

Para tales efectos, el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos establece textualmente lo siguiente:

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

este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos 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 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 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 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 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 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 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 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 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 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.”

QUINTO. Previo al análisis de los agravios antes sintetizados, resulta menester fijar los antecedentes y el marco jurídico del régimen de consolidación fiscal.

El régimen de consolidación, 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, aun 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 la 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) 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, permitiendo 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 hace obligatoria la permanencia en el régimen de consolidación fiscal por un período no menor de cinco años (1992).
- Se determina 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 limitan 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 implantó 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 público, 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 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 de consolidación fiscal, 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 el juicio de amparo de donde deriva el presente recurso de revisión, 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 la 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:

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 de consolidación 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 ley vigente y ésta última autoridad emita la autorización correspondiente.

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 transcritas 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 lo 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, cuarto párrafo 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 cuenta 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, no sólo tiene el derecho de tributar bajo dicho régimen especial, cuya naturaleza es de beneficio, sino que también tiene la obligación de permanecer en él durante un periodo que en ningún caso podrá ser menor a cinco ejercicios fiscales por disposición legal.
- 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, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Octubre de 2001

Tesis: P./J. 120/2001

Página: 11

“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.”

Sentados los orígenes del régimen de consolidación fiscal, su naturaleza jurídica y las reformas que ha sufrido, a continuación se realiza el análisis de los agravios que hace valer la impetrante de garantías en su recurso.

SEXTO. Por razón de método, a continuación se analizan los agravios planteados por la impetrante de garantías, sintetizados en los incisos a) y e) del numeral 3 del CONSIDERANDO TERCERO de esta resolución, en los que

sustancialmente alega que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, es violatorio del principio de irretroactividad de la ley, previsto en artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que de que de conformidad con la fracción XXVII de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, se advierte que el régimen de consolidación fiscal regulado en dicha Ley no es optativo.

Tales argumentos resultan infundados y para contestarlos resulta 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 ha sostenido de manera reiterada que la prohibición comprende también a las leyes mismas, al considerar que la irretroactividad que regula 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.

Corroborar lo anterior, la tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Junio de 2001

Tesis: 2a. LXXXVIII/2001

Página: 306

“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.”

*Amparo en revisión 607/2000. *****. 11 de mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. 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, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos, 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, en virtud de que llegar a ese extremo, implicaría, 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, el cual 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 el criterio sustentado por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 38 Tercera Parte

Página: 53

“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.”

*Amparo en revisión 3295/71. *****, S.A. de C.V. 24 de febrero 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 con 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 acontece 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, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Noviembre de 1997

Tesis: P./J. 87/97

Página: 7

“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 aquéllos 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 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 ideas, 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, se 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 especial sus párrafos séptimo y octavo, en virtud de que a diferencia de lo establecido en el artículo 57-J de la ley abrogada, dichos párrafos obligan a la controladora al momento de desconsolidar el grupo a:

1. Comparar los saldos de las cuentas de registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas y, en el caso de que este último fuera inferior al primero, considerar como utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4706, pudiendo tomar una pérdida fiscal por un monto equivalente a la utilidad acumulada, que se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación.
2. Comparar 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 y, en el caso de que este último sea inferior al primero, considerar como la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4706, que se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a

la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

Así las cosas, es evidente que el agravio hecho valer por la impetrante de garantías resulta infundado, ya que si bien los párrafos séptimo y octavo del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de dos mil dos, impone la obligación de comparar los registros y las cuentas de utilidad fiscal neta consolidadas con las individuales (controladas), lo cierto es que tal obligación no puede implicar por sí misma que la nueva disposición sea retroactiva y pretenda regular situaciones concretas acaecidas con anterioridad.

Lo anterior, ya que si bien es cierto que dicha disposición no se encontraba vigente al momento en que la impetrante de garantías obtuvo la autorización para por parte de la Secretaría de hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal consolidado, también lo es que no puede existir violación al principio de irretroactividad de la ley en perjuicio de la empresa quejosa, ya que no se encuentra tributando dentro del periodo obligatorio de cinco ejercicios a que se refiere el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual debe respetarse el derecho adquirido a tributar con base en las disposiciones legales que estaban vigentes cuando se le otorgó la autorización para tributar en el citado régimen de consolidación.

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 bien, 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 sustentada por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Agosto de 2001

Tesis: P./J. 95/2001

Página: 5

“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.”

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 aquélla 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 con fecha **diecinueve de octubre de mil novecientos noventa y cuatro** la

sociedad controladora solicitó autorización a las autoridades fiscales para determinar su resultado fiscal consolidado, de conformidad con lo dispuesto por el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo al régimen de consolidación fiscal.

Al respecto, mediante oficio 325-A-IX-3770, de fecha **nueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro**, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorizó a la sociedad controladora, ahora quejosa y a sus controladas a determinar su resultado fiscal consolidado a partir del ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y cinco.

Lo anterior, evidencia que fue voluntad de la quejosa tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, de conformidad con las disposiciones vigentes en mil novecientos noventa y cuatro.

Esto es, de autos se acredita que la autorización para determinar su resultado fiscal consolidado es de nueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, año en el que se le autorizó a tributar en ese régimen fiscal, con la obligación de permanecer en él por un período no menor a cinco años, por lo que dicho período abarcó los años de mil novecientos noventa y cinco a mil novecientos noventa y nueve.

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

- a) La autorización otorgada a la quejosa para consolidar sus resultados fiscales fue por los ejercicios de mil novecientos noventa y cinco a mil novecientos noventa y nueve.
- b) 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 conforme al régimen de consolidación fiscal que le fue autorizado en el año de mil novecientos noventa y cuatro.
- c) La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil dos, en el artículo 71, párrafos séptimo y octavo, introdujo un nuevo supuesto no previsto en la legislación anterior, consistente en que cuando la sociedad controladora desconsolide el grupo, deberá comparar los registros y las cuentas de utilidad fiscal neta consolidadas, con los registros y cuentas individuales (controladas) y que en el caso de que los registros y cuentas consolidados fueran inferiores a los individuales, la diferencia se considerará como utilidad para los efectos del impuesto sobre la renta.
- d) La desconsolidación del grupo, con todas sus consecuencias, surtieron sus efectos en el año dos mil cuatro, es decir, cinco años después de concluido el período por el que fue autorizada la quejosa para determinar su resultado fiscal consolidado.

Por otra parte, no debe perderse de vista que tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada 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 por el 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 lo 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 comparar las cuentas y registros de utilidades fiscales netas consolidadas con las individuales y su consecuencia de que la diferencia entre ellas pueda ser considerada como utilidad fiscal, no se materializó dentro de dicho período obligatorio ni durante 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 la desconsolidación del grupo.

En todo caso, como controladora sólo tenía una expectativa de derecho para que en el supuesto de se tuviera que desconsolidar al grupo, únicamente tenía la obligación de revertir los efectos que se hubieran generado durante la consolidación fiscal, sin incluir en este caso, la comparativa de registros y cuentas de utilidades fiscales netas consolidadas con las individuales.

Luego, si la desconsolidación del grupo se realizó 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 desconsolidación 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 para esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho de que la quejosa aduzca 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, **resultan infundados los agravios planteados por la impetrante de garantías, sintetizados en los incisos a) y e) del numeral 3 del CONSIDERANDO TERCERO de esta resolución**, en los que sustancialmente alega que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, es violatorio del principio de irretroactividad de la ley, previsto en artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que de conformidad con la fracción XXVII de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, se advierte que el régimen de consolidación fiscal regulado en dicha Ley no es optativo.

En similares términos se pronunció esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver, por unanimidad de cinco votos, los amparos en revisión 894/2003, 2606/2003, 1588/2005 y 1887/2005.

Los agravios hechos valer por la quejosa, **sintetizados en los incisos b), c), d) y f) del numeral 3 del CONSIDERANDO TERCERO de esta ejecutoria**, resultan inoperantes por lo siguiente:

En primer lugar, debe señalarse 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. 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 los 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 al Servicio de Administración Tributaria) autorización para dejar de consolidar sus resultados fiscales y tributar conforme al régimen general de ley.

Por lo tanto, tal como se ha mencionado a lo largo de esta ejecutoria, una vez que transcurre 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 desconsolidación del grupo, la sociedad controladora deberá comparar las cuentas y registros de utilidad fiscal neta consolidados con los individuales (controladas) y en el caso de que este último sea mayor que el consolidado, la diferencia se deberá considerar como utilidad fiscal, se lleva a cabo porque así lo aceptó de manera tácita.

Lo anterior, porque como ya se estableció, a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los contribuyentes que continúan dentro de dicho régimen, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del mismo, 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 los 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, mismo 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 lo 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 lo anterior, 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 el primero de enero de dos mil dos.

Además, 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 antes del 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 el criterio sostenido por este Máximo Tribunal en la jurisprudencia cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Agosto de 2001

Tesis: P./J. 96/2001

Página: 6

“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 uno 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.”

Cabe resaltar que la calificación de inoperancia que se considera actualizada en relación con los argumentos de la empresa quejosa, de ninguna manera presupone la inobservancia por parte de este Alto Tribunal de su obligación de velar por la constitucionalidad de las disposiciones legales.

Por el contrario, no debe soslayarse que el régimen de consolidación fiscal resulta opcional al general de ley, lo cual, inclusive, debe entenderse considerando la obligatoriedad de este último, en los términos que a continuación se delimitan.

El Título II de la Ley Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, así como la disposición reclamada vigente a partir de dicho año, determina el contenido y alcance de las obligaciones fiscales de las personas morales. Los contribuyentes relevantes en los términos de tal Título se encuentran originariamente obligados frente a dichas disposiciones y, específicamente, en principio, frente a las disposiciones del régimen general de ley.

El régimen general imperativamente determina la forma en la que las personas morales deberán contribuir en lo concerniente al impuesto sobre la renta y su aplicación no se encuentra sujeta a la voluntad del causante, es decir, se trata de un régimen ineludible.

En este contexto, la elección para tributar bajo el esquema del régimen de consolidación fiscal se presenta como una alternativa sujeta enteramente a la voluntad del contribuyente, que es opcional con relación a la obligación de tributar bajo el esquema del régimen general.

De esta manera, se aprecia que el régimen general es originariamente obligatorio para todas las personas morales, mientras que, para aquellos grupos empresariales que reúnen los requisitos legales para ser considerados como controladoras y controladas, el régimen de consolidación fiscal se presenta como optativo al general.

El hecho de que el régimen general sea obligatorio para las personas morales debe entenderse en el sentido de que, para aquellos contribuyentes que cumplen con dichos requisitos, la incorporación al régimen de consolidación fiscal se da mediante el simple ejercicio de la opción a la que se ha hecho referencia.

En cambio, a fin de escapar del ámbito del régimen de consolidación fiscal —en caso de que se estime inconstitucional,

sea que ello se predique de manera general o particular y en relación con obligaciones sustantivas o formales—, basta simplemente con una conducta pasiva, consistente en no ejercer la opción, permaneciendo en el régimen general, mismo que sí resulta obligatorio.

En efecto, atendiendo al régimen de consolidación fiscal, los contribuyentes no se encuentran en el mismo de origen, sino que se requiere el ejercicio de la opción tanto para el acceso al régimen como para su abandono, motivo por el cual se pone de manifiesto que la tributación conforme a dicho régimen siempre requiere de una manifestación de la voluntad del causante.

Así, en el caso del régimen general, es el legislador quien determina los sujetos que deberán apegarse al mismo y la forma en la que deberán cumplir con sus obligaciones fiscales, mientras que en el régimen de consolidación fiscal, el legislador simplemente delimita un marco que solamente será aplicable a aquellos causantes que voluntariamente se acojan al mismo. Es decir, no es el legislador quien finalmente delimita el alcance del ámbito personal del régimen, sino que es la propia voluntad de los causantes la que hace aplicable el régimen para aquellos contribuyentes que ejercen la opción respectiva.

Consecuentemente, no puede pasarse por alto que si los contribuyentes estiman que el régimen de consolidación fiscal o alguna de las disposiciones que lo integran resulta inconstitucional, como acontece en la especie, dicho esquema

particular de tributación puede ser evitado por el causante, a través de la simple permanencia en el régimen general, esto es no ejerciendo la opción.

En similares términos se pronunció esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver, por unanimidad de cinco votos, los amparos en revisión 894/2003, 2606/2003, 1588/2005 y 1887/2005..

Así las cosas, ante lo infundado e inoperante de los agravios esgrimidos por la impetrante de garantías, lo procedente es confirmar la sentencia recurrida que negó la protección constitucional a la empresa quejosa.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

PRIMERO. 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 en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al lugar de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto 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 (ponente), Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente José Ramón Cossío Díaz.

Firman el Ministro Presidente y el Ministro ponente con el Secretario de Acuerdos de la Primera Sala, que autoriza y da fe.

PRESIDENTE

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

PONENTE

MINISTRO SERGIO A. VALLS HERNÁNDEZ.

SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN

“En términos de 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”.