

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
465/2011.
QUEJOSA: *****.**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

**PONENTE: MINISTRO JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO.
SECRETARIO: HUGO ALBERTO MACÍAS BERAUD.**

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

V I S T O S, para resolver, los autos del expediente 465/2011, relativo al amparo directo en revisión promovido por *****, contra la sentencia dictada el trece de enero de dos mil once, por el Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, en auxilio del Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro del juicio de amparo directo administrativo de origen número 420/2010 y expediente directo auxiliar D.A. 51/2010; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Demanda de amparo. *****, en representación de *****, *****, *****, *****, *****, *****, y *****, promovió demanda de garantías mediante escrito presentado el catorce de enero de dos mil diez, ante la Oficialía de Partes de la Segunda Sala Regional Metropolitana, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A través de dicha demanda, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se indican:

Autoridad responsable:

- La Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Acto reclamado:

- La sentencia dictada el treinta de septiembre de dos mil nueve, dentro del juicio de nulidad 29865/05-17-02-7 con su acumulado el 1999/06-17-01-2.

SEGUNDO. Garantías constitucionales violadas y terceros perjudicados. Las quejas señalaron como garantías violadas en su perjuicio, las establecidas en los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo se señaló como terceros perjudicados, al Administrador Central Jurídico de Grandes Contribuyentes, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, al Administrador de Consultas y Autorizaciones “3” de la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, al Jefe del Servicio de Administración Tributaria y al Secretario de Hacienda y Crédito Público.¹

TERCERO. Trámite y resolución del juicio de amparo. Por razón de turno, correspondió conocer de la demanda al Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo Presidente, mediante proveído de dieciséis de junio de dos mil diez, la admitió, registrándose dicha demanda con el número D.A.

¹ Cuaderno del juicio de amparo D.A. 420/2010. Fojas 3 a 166.

420/2010, dándosele al Ministerio Público Federal la intervención correspondiente.²

En proveído de ocho de noviembre de dos mil diez, el Magistrado Presidente del Tribunal Colegiado de mérito, de conformidad con el oficio STCCNO/2768/2010, suscrito por la Secretaría Ejecutiva de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, ordenó remitir a la oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Cuernavaca, Morelos; por razón de turno se mandaron los autos para su estudio y resolución al Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Cuernavaca, Morelos, en donde se registró como Expediente Directo Auxiliar D.A. 51/2010.³

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el Órgano Colegiado Auxiliar de referencia dictó sentencia el trece de enero de dos mil once, en la que resolvió negar el amparo y la protección de la Justicia Federal.⁴

CUARTO. Interposición del recurso de revisión. Inconforme con la resolución de amparo directo, *****, autorizado de las quejas, aunque sin mencionar que promovió el recurso por todas ellas, ya que **no aludió a la quejosa “ ***** ”**, interpuso recurso de revisión, el quince de febrero de dos mil once.⁵

Mediante proveído de dieciséis de febrero siguiente, el Magistrado Presidente del Décimo Quinto Tribunal Colegiado en

² *Ibidem.* Fojas 173 y 174.

³ *Ibidem.* Foja 183.

⁴ *Ibidem.* Fojas 188 a 221.

⁵ Toca del recurso de revisión 465/2011. Fojas 3 a 125.

Materia Administrativa del Primer Circuito, ordenó remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por auto de cuatro de marzo del año en curso, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, admitió el recurso de revisión interpuesto, en los términos en que fue promovido, ordenó notificar a la autoridad responsable, a los terceros perjudicados y al Procurador General de la República. Asimismo turnó el expediente, para la elaboración del proyecto respectivo, al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo.⁶

SEXTO. Recurso de revisión adhesiva. Mediante oficio número 529-111-DGACP-DP-(LSG)-22097 1319173, presentado en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación el quince de marzo de dos mil once, el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos, en suplencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, interpuso recurso de revisión adhesiva.⁷

Por auto de dieciocho de marzo de dos mil once, el Presidente de este Alto Tribunal, admitió la adhesión al recurso de revisión principal que se hizo valer por ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público, en su carácter de tercero perjudicado, y ordenó notificar por lista y por medio de oficio a la autoridad responsable, a las señaladas como tercero perjudicadas y al Procurador General de la República.⁸

⁶ *Ibídem.* Fojas 436 y 437.

⁷ *Ibídem.* Fojas 445 a 466.

⁸ *Ibídem.* Fojas 467 y 468.

SÉPTIMO. Radicación del asunto en la Primera Sala. Previo dictamen del Ministro Ponente, mediante certificación de veinticuatro de marzo de dos mil once, suscrita por el Subsecretario General de Acuerdos de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ordenó el envío del expediente a la Primera Sala, en donde su Presidente, por acuerdo del veintiocho de marzo siguiente, dispuso el avocamiento del asunto, así como su devolución al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, para la elaboración del proyecto de resolución.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción II de la Ley de Amparo; 21, fracción III, inciso a) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y en relación con los puntos segundo, tercero y cuarto del Acuerdo General número 5/2001, del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio de dos mil uno, toda vez que el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada en un juicio de amparo directo, en el que se cuestionó la constitucionalidad de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro; en un asunto en el que subsiste el tema de constitucionalidad planteado, cuya resolución no requiere la intervención del Tribunal Pleno.

Cabe puntualizar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Tercero, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2001, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo directo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento dispone que –al igual que los amparos en revisión- los amparos directos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que si el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo dispuesto en el punto Cuarto del Acuerdo Plenario 5/2001, esta Sala debe avocarse al mismo.

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos de revisión principal y adhesiva. Por tratarse de un presupuesto procesal cuyo análisis debe hacerse de oficio, es necesario corroborar que la interposición de tales recursos fue oportuna.

El escrito relativo al recurso de revisión planteado por las quejas en cuya representación se promovió, fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de

la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Cuernavaca, Morelos, fue remitida al Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que mediante acuerdo de veintiséis de enero de dos mil once, ordenó su notificación a las partes, la cual se verificó por medio de lista de veintisiete de enero siguiente, según se desprende de las actuaciones que obran a fojas 243 y vuelta del cuaderno de amparo. En ese sentido, dicha notificación surtió efectos el día hábil siguiente; esto es, el veintiocho del mes y año citados, de conformidad con la fracción II, del artículo 34 de la Ley de Amparo.

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, empezó a correr del treinta y uno de enero al catorce de febrero de dos mil once, sin contar los días veintinueve y treinta de enero; cinco, seis, doce y trece de febrero, por ser sábados y domingos respectivamente e inhábiles, conforme al artículo 23 de la Ley de Amparo, y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como el siete de febrero de dos mil once, por haberse declarado inhábil en virtud del Acuerdo General 10/2006, del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la determinación de los días inhábiles y los de descanso.

En tales condiciones, dado que de autos se desprende que el recurso de revisión fue presentado en la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito el catorce de febrero de dos mil once, resulta evidente que se interpuso oportunamente.

Ahora bien, por lo que se refiere a la revisión adhesiva, el proveído dictado por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del cual se admitió a trámite la revisión principal, se notificó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el ocho de marzo de dos mil once⁹, surtiendo sus efectos al día hábil siguiente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 34, fracción II, de la Ley de Amparo, de tal forma que el término para su interposición corrió a partir del diez y hasta el dieciséis de marzo del año en curso, en términos de lo establecido por el artículo 24 de la ley aludida, pues fueron inhábiles los días doce y trece de marzo, por ser sábado y domingo; respectivamente.

Por tanto, si el recurso de mérito se interpuso el quince de marzo de dos mil once, debe tenerse por presentado en tiempo.

TERCERO. Materia de la revisión. No será materia de la revisión la sentencia recurrida en cuanto a lo resuelto respecto a la quejosa “*****”, toda vez que el recurso de revisión no fue promovido en representación de la misma.

CUARTO. Problemática jurídica a resolver. En el presente asunto deberá dilucidarse si el recurso de revisión resulta procedente y, en su caso, determinar si los agravios formulados por las quejas en cuya representación se promovió el mismo son suficientes para revocar la sentencia recurrida, en la que se negó el amparo, en virtud de que el Tribunal Colegiado declaró infundados e inoperantes los conceptos de violación en los que se adujo que existió una interpretación de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la supuesta inconstitucionalidad de éstos.

⁹ Según se aprecia del sello que aparece en la hoja 443 del tomo en que se actúa.

Se estima pertinente señalar que el Tribunal A quo consideró que los artículos citados, que contienen el procedimiento para integrar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de las personas morales, en lo individual y a nivel consolidado, no podían ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, toda vez que no contienen un elemento esencial del impuesto y la integración de dicha cuenta constituye un procedimiento diverso y posterior al pago del mismo.

En este sentido, en el caso de considerarse fundados los agravios de la quejosa al respecto, deberá analizarse si las disposiciones reclamadas respetan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Ello, con independencia de que también habrán de revisarse las consideraciones hechas por el Tribunal Colegiado por las que arribó a la conclusión de que los artículos reclamados no violan las garantías de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad, porque tales pronunciamientos igualmente son controvertidos por las recurrentes.

QUINTO.- Cuestiones necesarias para resolver el asunto. En principio, para una mejor comprensión del asunto conviene narrar los antecedentes que dieron origen al mismo:

1.- El dieciséis de noviembre de dos mil cuatro, las quejas presentaron un escrito ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual solicitaron se les confirmaran los siguientes criterios:

- a) Que en el ejercicio en que no se genere resultado fiscal individual o consolidado, no podrán determinar una Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada correspondiente a ese ejercicio y consecuentemente, el saldo de su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada, no deberá modificarse, lo cual implica que las partidas no deducibles a que se refiere el artículo 32 (excepto las fracciones VIII y IX) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en que ellas hubieran incurrido en ese mismo ejercicio no deben ser disminuidas del saldo que existiera en dicha cuenta al cierre del ejercicio fiscal correspondiente.
- b) Que al no existir resultado fiscal en el ejercicio, las partidas no deducibles a que se refiere el artículo 32 (excepto las fracciones VIII y IX) de la ley en estudio, correspondientes al mismo no deberán disminuirse de la Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada que en su caso generen las quejas en ejercicios posteriores, puesto que en los términos de los artículos 69 y 88 de la mencionada ley, sólo deben restarse las partidas no deducibles correspondientes al propio ejercicio por el cual se está determinando la utilidad fiscal neta, ya sea individual o consolidada.
- c) Que en los ejercicios en que no se obtenga Utilidad Fiscal Neta, como consecuencia de que la suma del impuesto sobre la renta y las partidas no deducibles del ejercicio a que se refiere el artículo 32 (excepto las fracciones VIII y IX) de la ley invocada, sea superior al resultado fiscal del ejercicio, el exceso no deberá disminuir el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, que se tenga al cierre del ejercicio en que suceda dicha situación y que además, dicho exceso no deberá

disminuirse de la utilidad fiscal neta que se determine en ejercicios posteriores.

- d) Que en los ejercicios en los que no se obtenga Utilidad Fiscal Neta consolidada, como consecuencia de que la suma del impuesto sobre la renta y las partidas no deducibles del ejercicio (exceptuando las partidas no deducibles señaladas en las fracciones VII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) sea superior al resultado fiscal consolidado del ejercicio, el exceso no deberá disminuir el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada que, en su caso, se tenga al cierre del ejercicio en el que suceda dicha situación y que además, dicho exceso no deberá disminuirse de la utilidad fiscal neta consolidada que se determine en ejercicios posteriores.

2.- La Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes dependiente del Servicio de Administración Tributaria no resolvió dentro del plazo de tres meses que prevé el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación la solicitud de confirmación de criterio planteada, por lo que a criterio de las quejasas, se configuró la negativa ficta.

3.- Por escrito presentado el nueve de septiembre de dos mil cinco, las ahora recurrentes interpusieron una demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en contra de la negativa ficta, la cual fue admitida mediante acuerdo de cuatro de octubre de dos mil cinco, por la Segunda Sala Regional Metropolitana, bajo el expediente número 29865/05-17-02-7.

4.- No obstante lo anterior, el veinticinco de octubre de dos mil cinco, las quejasas fueron notificadas del oficio 330-SAT-IV-3-1-4978/05, a través del cual se les negó su petición inicial planteada. Contra dicha resolución se promovió otro juicio de nulidad, al cual se le asignó el número de expediente 1999/06-17-01-2, radicándose en la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

5.- Por escrito presentado el veintinueve de marzo de dos mil seis, ante la Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, solicitaron la acumulación de los dos expedientes referidos.

6.- Mediante sentencia interlocutoria dictada el tres de febrero de dos mil nueve, la Segunda Sala Regional en comento, resolvió acumular los juicios en cita, y mediante sentencia dictada el treinta de septiembre de dos mil nueve, resolvió declarar la validez de la resolución impugnada en los juicios de origen, que es en contra de la cual se promovió el juicio de amparo, cuya sentencia se analiza en esta instancia.

1. Conceptos de violación: La parte quejosa hizo valer distintas cuestiones de legalidad y respecto del problema de constitucionalidad de normas argumentó, en síntesis, lo siguiente:

1.1. En su **primer concepto de violación**, incluido en el apartado I de su demanda de amparo, se plantea que la responsable efectuó una indebida interpretación y aplicación de diversas disposiciones fiscales. En ese sentido, afirmó el apoderado de las quejasas, que la sentencia reclamada viola en perjuicio de éstas, lo dispuesto en los artículos 14 y 16

Constitucionales, en relación con el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, al carecer de la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad, por lo que es de suma importancia el estudio de los argumentos de legalidad a través de los que se define la forma en que se deben interpretar los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para así pasar posteriormente a los argumentos de inconstitucionalidad de tales preceptos, sólo en caso de que se confirmen las consideraciones de la sentencia reclamada.

Señaló que lo anterior es así, porque la Sala responsable negó el criterio sostenido, al considerar que no se requiere un resultado fiscal positivo para determinar la Utilidad Fiscal Neta y así modificar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual y consolidada del ejercicio, lo que en la demanda de garantías se afirma que resulta ilegal, si se atiende al marco jurídico que regula dichas cuentas.

Sobre el punto se alega que conforme al artículo 88 de la Ley de la materia, los dividendos que recibe un accionista son una distribución de las utilidades de la sociedad en la que participa y, dado que la sociedad es la que paga el impuesto sobre la renta por dichas utilidades, la Utilidad Fiscal Neta es el medio de control para gravar dichas utilidades únicamente a nivel de sociedad y no en dos ocasiones.

Además, se adujo que los saldos de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta se integran por aquellas utilidades que ya hubieran pagado impuesto sobre la renta a nivel corporativo, y se disminuyen por las utilidades que se distribuyen de dicha cuenta. Uno de los conceptos que se utilizan para determinar el citado saldo, es la

Utilidad Fiscal Neta del ejercicio, la que se obtendrá de restar al resultado fiscal, el impuesto pagado en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el importe de las partidas no deducibles a que se refiere el artículo 32 del mismo ordenamiento.

En ese sentido, a decir de las quejas el procedimiento del cálculo de la Utilidad Fiscal Neta parte necesariamente de un resultado fiscal, y agregaron que, por esta razón, es evidente que si éste no existe, el cálculo de aquélla resulta imposible, pues es el punto de partida de la fórmula.

Agregaron que el hecho de que el procedimiento para el cálculo de la Utilidad Fiscal Neta establezca un orden muy claro, evidencia que su finalidad no fue que se obviara concepto alguno.

Al respecto, también afirmaron que el resultado fiscal del ejercicio será lo que resulte de restar de los ingresos acumulables previstos en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las deducciones autorizadas por dicho ordenamiento legal, para posteriormente restar, en su caso, de la utilidad fiscal que se obtenga, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar en ejercicios anteriores; por lo que, para que exista resultado fiscal deben ocurrir lo siguiente:

- a) Que los ingresos sean superiores a las deducciones del ejercicio y, consecuentemente, se obtenga utilidad fiscal.
- b) Que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no sean iguales o superiores a la utilidad fiscal.

Por ello, sostienen que la existencia del resultado fiscal es indispensable para el procedimiento del cálculo de la Utilidad Fiscal Neta, pues parte necesariamente de ese concepto, al que se le restarán el impuesto sobre la renta y las partidas no deducibles, por ende, únicamente cuando se cumpla con las condiciones anteriores y se cuente con un resultado fiscal, se podrá llevar a cabo el procedimiento del cálculo de la UFIN del ejercicio.

En el caso, se afirma en la demanda de amparo, que las quejas determinan la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de forma consolidada, conforme al procedimiento previsto por el artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es de similar contenido del diverso 88, por lo que procede su interpretación de manera conjunta.

Se sostiene que para el caso de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada del ejercicio, se deberán considerar otros conceptos, tales como los ingresos que obtengan tanto la sociedad controladora como las sociedades controladas de empresas que no formen parte del régimen de consolidación y que hayan pagado impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 11 del mismo ordenamiento legal.

Además, las quejas puntualizaron que al igual que a nivel individual, en caso de que no existiera Utilidad Fiscal Neta Consolidada del ejercicio, este concepto no pudiera modificar el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada del ejercicio.

Así, plantean que a nivel individual, para que exista una Utilidad Fiscal Neta a nivel consolidado deberá ser necesario que la sociedad controladora cuente con un resultado fiscal a nivel consolidado, pues de lo contrario no existirá concepto contra que restar el impuesto sobre la renta y las partidas no deducibles a que hace referencia el citado artículo 69.

Por ello, sostienen que están encadenados los procedimientos previstos para el cálculo del resultado fiscal, Utilidad Fiscal Neta del ejercicio y el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, pues el resultado del primero se incluirá en el otro; por lo que cuando no exista resultado fiscal en el ejercicio no podrá determinarse una Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada y, consecuentemente, el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta no deberá modificarse por dicho concepto; lo que pasaría cuando:

- i) se sufriera una pérdida fiscal en el ejercicio,
- ii) sus ingresos y deducciones fueran iguales en el ejercicio, o
- iii) se amortizaran pérdidas fiscales de ejercicios anteriores contra la utilidad fiscal del ejercicio hasta llevarla a cero.

Conforme a lo anteriormente señalado, es que se adujo que la Sala responsable no interpretó de manera correcta ni aplicó de manera estricta lo dispuesto por los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contraviniendo con ello, lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, ya que éstos son muy claros en establecer que para que se pueda

tener una Utilidad Fiscal Neta del ejercicio que adicione al saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, es necesario contar con un resultado fiscal.

Se agregó que del análisis del artículo 10 de ley en comento que efectuara el órgano de control constitucional, podrá advertirse que el resultado fiscal nunca podrá ser negativo, como –se afirmó- lo sostuvo la Sala responsable, ya que en el supuesto caso en que las deducciones sean mayores a los ingresos, lo que se obtiene es una pérdida fiscal regulada por el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no un resultado fiscal, pues es claro que no se va a pagar impuesto sobre la renta.

Por ello, sostienen que la Sala responsable al emitir la sentencia recurrida partió de una premisa incorrecta, como sostener que puede existir un resultado fiscal “negativo”, cuando de conformidad con los artículos 10 y 61 de la ley, el resultado fiscal sólo puede ser positivo, ya que a través de esta forma será la única manera en que los contribuyentes puedan pagar el impuesto sobre la renta del ejercicio.

Para apoyar esto se adujo que los únicos valores negativos del procedimiento del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son las deducciones y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, por lo que para que se obtuviera un resultado fiscal negativo, éstos conceptos tendrían que ser mayores a los positivos, es decir a los ingresos; sin embargo, cuando esto ocurre se le llama pérdida fiscal, no se le denomina resultado fiscal negativo, lo que es igualmente aplicable a nivel consolidado.

De forma adicional se afirma que la Sala responsable concluyó que sí podrá calcularse la Utilidad Fiscal neta del ejercicio cuando se obtenga un resultado fiscal “neutro”, el cual existirá cuando las deducciones e ingresos del año sean por el mismo monto y, por ende, se obtenga un resultado de cero.

Al respecto las quejas refieren que lo anterior también es incorrecto, porque como se ha señalado, para que exista un resultado fiscal, es indispensable que se cumpla con todas las condiciones, y la primera es que exista una utilidad fiscal, lo que no ocurre si las deducciones e ingresos son por el mismo monto, pues entonces, si estamos ante un resultado de “neutro”, es decir, de cero, éste no puede ser disminuido con las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, con lo que se demuestra que ese resultado “neutro” ni siquiera tiene la naturaleza de utilidad fiscal y, por mayoría de razón, tampoco de resultado fiscal.

Finalmente, se argumentó en la demanda de garantías que la Sala responsable determinó que sí puede calcularse un resultado fiscal cuando se amortizan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en contra de la utilidad del ejercicio; sin embargo, las quejas refieren que lo anterior no fue planteado en la demanda de nulidad, pues lo que se sostuvo fue, que sí se podría calcular el resultado fiscal si se amortizaban pérdidas fiscales de ejercicios anteriores mayores que la utilidad fiscal del ejercicio, pues ésta podría ser disminuida hasta cero.

Adujeron que no obstante ello, la Sala responsable se limitó a señalar que a pesar de que se amorticen pérdidas fiscales, sí se

puede calcular el resultado fiscal, pero no analiza el caso específico de cuándo éstas son superiores a la utilidad fiscal.

Sostienen que la incongruencia de la sentencia reclamada es más evidente pues la Sala concluye que sí se puede obtener un resultado fiscal cuando se amortizan pérdidas, sin embargo, para llegar a esta conclusión, parte de la premisa que puede llegarse a un resultado fiscal negativo, lo que ya se demostró, no tiene apoyo legal.

Así, es claro que el resultado fiscal es un elemento determinante para poder calcular la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio, pues sin éste tampoco tendríamos impuesto sobre la renta, otro de los elementos esenciales para determinar dicho concepto, lo que nos llevaría a concluir que dicha Utilidad sólo estaría integrada por las partidas no deducibles previstas en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual no es la finalidad que se busca en los artículos 69 y 88 de la misma.

Adicionalmente, se argumentó que la sentencia reclamada se encuentra indebidamente fundada y motivada, en la parte en la que la Sala responsable resolvió que tampoco le asiste la razón a las quejas en el sentido de que al no obtener resultado fiscal en el ejercicio, las partidas no deducibles que se incurrieran en ese mismo ejercicio no deben ser disminuidas del saldo de dicha cuenta que se genere en ejercicios posteriores.

Sobre el punto se indica que si la Utilidad Fiscal Neta no puede ser calculada si no existe resultado fiscal, debe considerarse incorrecta la conclusión a la que arriba la Sala en el sentido de

que, en ausencia de éste, las partidas no deducibles deberán ser disminuidas del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta o, en su caso, de la Utilidad Fiscal Neta determinada en ejercicios siguientes.

En ese sentido, las quejas adujeron que resulta ilegal lo resuelto por la Sala responsable, en el sentido de que las partidas deducibles no sólo deben repercutir en el ejercicio en que se generen, ya que para llegar a tal conclusión, parte de una premisa equivocada, al estimar que cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado y las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las de las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, se disminuirán las referidas partidas no deducibles del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que se determine en los siguientes ejercicios.

Se afirmó en la demanda de amparo que si la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta tiene por función reflejar las utilidades por las cuales ya se ha realizado el pago de impuesto, por esa misma razón no puede verse disminuida de conceptos distintos al pago de dividendos, toda vez que, es ese pago el que efectivamente refleja que se han distribuido las utilidades por las cuales el contribuyente ya ha pagado impuesto sobre la renta; sin embargo, éste no es el caso de las partidas no deducibles de impuesto sobre la renta superiores al resultado fiscal, pues dichos conceptos no debieran disminuir el saldo de la citada cuenta, al no reflejar una distribución de utilidades.

Se hace referencia a que la Sala responsable consideró que no pudiera llegarse a una interpretación distinta de lo dispuesto en

los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, pues esa es competencia del Poder Judicial de la Federación, por tratarse de una cuestión de constitucionalidad de leyes y frente a ello se puntualizó que no se pretende que la Sala Fiscal se pronuncie sobre la constitucionalidad de algún precepto, sino únicamente que obligue a las autoridades fiscales a aplicar lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que constriñe a dicho órgano a aplicar la legislación fiscal y aduanera de forma tal en que los contribuyentes contribuyan de manera proporcional y equitativa al gasto público.

1.2 En la **cuestión previa** del apartado **II**, de la demanda de amparo, se señaló que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultan violatorios de las garantías de proporcionalidad y equidad previstas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues a pesar de que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio, no son impuestos en estricto sentido, sí son factores que inciden directamente en un elemento esencial del tributo, como lo es, la base del impuesto sobre la renta causado por la distribución de dividendos, por lo que deben cumplir con las garantías señaladas.

Se indicó que en ese sentido se ha pronunciado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación y que no obsta lo establecido por la Segunda Sala al sostener que el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no está sujeto a cumplir con las garantías previstas en el artículo 31, fracción IV constitucional, toda vez que, a su juicio, la mecánica prevista en su cuarto

párrafo no prevé un elemento esencial de un tributo, sino únicamente un procedimiento para determinar la utilidad fiscal neta, pues dicha Sala no tomó en consideración que el impuesto sobre la renta que se entera por la distribución de dividendos es completamente ajeno e independiente del impuesto sobre la renta del ejercicio, pues incluso es un impuesto definitivo.

Quedó puntualizado que en caso de que se considere que no se puede hacer el estudio solicitado a la luz de la garantía de equidad tributaria, deberá ser analizado en relación con la garantía de igualdad.

1.3. En el **segundo concepto de violación** se adujo que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cuatro, violan la garantía de proporcionalidad tributaria.

Ello, pues los artículos citados disponen que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta se adicionará con la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio y que a su vez ésta se determinará de la diferencia que se genere de restar al ejercicio fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las partidas no deducibles previstas por el artículo 32 (excepto las señaladas en las fracciones VII y IX) del mismo ordenamiento legal. Así, en caso de que exista un resultado fiscal negativo, necesariamente la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio será negativa, pues no existirá elemento alguno en su cálculo que sea positivo, lo que origina que se contribuya sin atender a una verdadera real capacidad contributiva.

Lo anterior es así, porque el hecho de que la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio sea uno de los elementos que inciden en el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, al ser negativa implicaría que dicha cuenta se vea afectada, disminuyéndola e incluso llevándola a cero.

Los saldos de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada se integran por conceptos que se adicionan, tales como las utilidades que ya hubieran pagado impuesto sobre la renta a nivel corporativo, y por otro, se disminuyen por aquéllas utilidades que se distribuyan de dicha cuenta.

Es decir, se aumenta la cuenta cuando se distribuyen dividendos o utilidades por otras sociedades a favor del contribuyente debido a que éstos ya habrían pagado el impuesto sobre la renta a nivel corporativo por la sociedad que los distribuyó a su favor; en esa tesitura se suman a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta a fin de no tener que volver a pagar impuesto sobre la renta cuando se distribuyan dichas utilidades.

Por otro lado, dicha Cuenta se disminuye con utilidades o dividendos que se distribuyen a favor de terceros, libres del impuesto sobre la renta, pues toda vez que los mismos salen del patrimonio de la sociedad que los distribuye, dicha sociedad debe restarlos para no duplicar una distribución de dichas utilidades sin su consecuente pago de impuesto sobre la renta.

En razón de lo anterior, por su naturaleza, la cuenta de utilidad fiscal neta individual o consolidada sólo debe modificarse en su composición cuando exista una modificación en el saldo de utilidades que ya pagaron impuesto.

Así, las quejas plantearon que para que los artículos impugnados respeten la garantía de proporcionalidad tributaria, los mismos debían establecer que en caso de que se obtenga un resultado fiscal negativo, neutro o que las pérdidas de ejercicios anteriores sean superiores a la utilidad fiscal en el ejercicio, no debe disminuir ni afectar el saldo total de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada, a fin de respetar el derecho de los contribuyentes de distribuir dividendos proveniente de utilidades por las cuales ya se cubrió el impuesto sobre la renta.

Con tal argumentación adujeron que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultan contrarios a la garantía de proporcionalidad tributaria, en virtud de que dejan de reconocer para efectos de la distribución de dividendos, a las utilidades por las cuales las autoridades contribuyentes ya han pagado impuesto sobre la renta.

Refirieron que lo anterior es así, porque el hecho de que se establezca que en el caso de que la suma de las partidas no deducibles y del impuesto sobre la renta sea mayor al resultado fiscal, entonces dicho importe deberá restarse del saldo de la Cuenta de la Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada del ejercicio, lo que ocasiona que se distorsione la naturaleza de la citada cuenta y que se afecten utilidades previas que ya pagaron impuesto sobre la renta a nivel corporativo, lo cual origina que se contribuya sin atender a su real capacidad contributiva.

Indicaron que esa situación pone al descubierto que los artículos impugnados violan la garantía de proporcionalidad tributaria, ya

que dejan de tomar en consideración en ejercicios posteriores, el impuesto sobre la renta que ya ha sido cubierto por las sociedades contribuyentes, privando a la sociedad de distribución de dividendos libres de gravámenes aún cuando provienen de la percepción de utilidades. Sobre el punto argumentaron que el hecho de que la suma del impuesto sobre la renta y de las partidas no deducibles que excedan al resultado fiscal deba restarse del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada, tiene como consecuencia que las utilidades que forman parte de dicha cuenta disminuyan (desconociendo las utilidades que ya han pagado impuesto sobre la renta en ejercicios anteriores) y, consecuentemente, se tenga que pagar nuevamente impuesto sobre la renta por tales utilidades al momento en que distribuyan, lo cual además de distorsionar la naturaleza de la citada cuenta de la utilidad fiscal neta, evidentemente convierte el gravamen en desproporcional.

Agregaron que en el caso de que el resultado fiscal del ejercicio sea menor al impuesto sobre la renta y a las partidas no deducibles del ejercicio y que se obtenga como resultado una Utilidad Fiscal Neta Negativa por el ejercicio de que se trate, se ocasiona una disminución a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada, y si ésta es insuficiente, la utilidad fiscal negativa se disminuirá en ejercicios posteriores hasta agotarla.

Arguyeron que se viola la garantía de proporcionalidad, toda vez que priva a las sociedades contribuyentes del derecho a distribuir dividendos por utilidades que ya pagaron impuesto sobre la renta, toda vez que al disminuir la Utilidad Fiscal Neta negativa de un ejercicio, de una Utilidad Fiscal Neta de un ejercicio posterior, igualmente desconoce que ésta última

corresponde a utilidades por las que ya se cubrió el impuesto sobre la renta.

Las quejas plantearon que los artículos impugnados también violan la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida que establecen que a efecto de determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio que se adicionará a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada, los contribuyentes deberán restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta efectivamente pagado y las partidas no deducibles a que se refiere el artículo 32 de la misma ley, con excepción de las señaladas en las fracciones VIII y IX; ello a pesar de que las partidas no deducibles ya han sido consideradas de manera negativa para la determinación del resultado fiscal, lo cual ocasiona que se realice un doble pago del impuesto sobre la renta al distribuir dividendos y, por ende que los contribuyentes no tributan conforme a su real capacidad contributiva.

Así, se alegó que resulta evidente la desproporcionalidad de los artículos en estudio, ya que en ambos se pretende dar un doble pago del impuesto sobre la renta por lo que hace a las partidas no deducibles, y porque se introduce un elemento que no guarda relación con la finalidad de la cuenta individual o consolidada, a saber: La distribución de dividendos que no sean considerados como utilidades distribuidas gravadas.

1.4. En su **tercer concepto de violación** señalaron que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro, violan las garantías de igualdad y equidad tributaria.

En primer lugar, plantearon que en caso de que exista un resultado fiscal negativo, necesariamente la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio será negativa, pues no existiría elemento alguno en su cálculo que sea positivo; bajo ese entendido, adujeron que se origina un trato inequitativo y desigual a sujetos pasivos que se encuentran bajo las mismas circunstancias, tal y como son los contribuyentes que cuentan con utilidades que ya hubieran pagado impuesto sobre la renta, por la sola razón de que uno de ellos tenga resultado fiscal positivo y otros no, o bien, porque no puedan determinar su utilidad fiscal neta del ejercicio derivado de no contar con resultado fiscal positivo.

En la demanda de amparo se indica que si la norma reclamada obliga a los contribuyentes que tengan un saldo negativo de utilidad fiscal neta a restarlo de las utilidades contenidas en el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada, ello se traducirá en un tratamiento desigual en relación con aquél que reciben quienes no tengan un resultado fiscal negativo en el ejercicio, pues éstos no tendrán que afectar utilidades que ya pagaron impuesto contenidas en el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada.

Asimismo, se argumentó que, sin que exista justificación alguna al respecto, el legislador decidió exceptuar a las partidas no deducibles contenidas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de restarlas del resultado fiscal en términos de los artículos 69 y 88 de la ley en estudio, mientras que el resto de los conceptos no deducibles sí deberán estar restados del resultado fiscal, para determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio, lo que necesariamente implica que se dé

un tratamiento diverso a supuestos jurídicos cuyas consecuencias deberían ser las mismas.

También se señaló que el artículo 31 de la ley de la materia, prevé los requisitos para la procedencia de ciertas deducciones, sin los cuales, dichas erogaciones no se considerarán deducibles, por lo que de no cumplirse con alguno de esos requisitos cualquier gasto sería no deducible y por ende, debe ser considerado así para el cálculo de la utilidad fiscal neta.

Las quejas sostienen que ello ocasiona un doble pago del impuesto sobre la renta, pues los gastos no deducibles, primero causan el impuesto al no ser reconocidos en el cálculo del resultado fiscal, pues incrementan la base del tributo y, en una segunda ocasión, al ser disminuidos en el cálculo de la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio generando una base mayor para el pago del impuesto por la distribución de dividendos.

Tomando en consideración lo anterior, se alegó que una sociedad contribuyente del impuesto sobre la renta no se verá afectada con ese doble perjuicio en la medida en que sus erogaciones sean reconocidas por la ley como partidas deducibles lo que no sucede con los contribuyentes cuyos gastos no son deducibles y es por esto que se argumenta que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dan un trato perjudicial a los contribuyentes que, por necesidades específicas de su actividad realizan gastos no deducibles, frente a aquéllos que sí pueden deducirlos.

1.5. En el cuarto concepto de violación, las quejas afirmaron que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre

la Renta, vigente en dos mil cuatro, violan la garantía de irretroactividad de la ley, prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Argumentaron que de conformidad con el pronunciamiento hecho por ese Alto Tribunal al estudiar el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y declararlo violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, una nueva norma no puede retrotraerse para modificar un derecho adquirido u obtenido previamente a su vigencia, así como tampoco puede alterar las consecuencias no realizadas pero producidas bajo una ley previa, pues los efectos de situaciones jurídicas constituidas al amparo de la ley anterior, deben seguir surtiendo todos sus efectos conforme a dicha ley, ya que estas se encuentran protegidas por la misma.

Indicaron que mediante la disposición cuya inconstitucionalidad se combate, el legislador violó la garantía de irretroactividad de leyes, pues los contribuyentes contaban con derechos adquiridos al amparo del régimen establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente durante el ejercicio de dos mil uno, que fueron desconocidos y afectados en su perjuicio con la entrada en vigor de la disposición reclamada.

En ese sentido argumentaron que hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, los contribuyentes determinaban la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada, adicionando las utilidades respecto de las cuales ya se había enterado el impuesto respectivo y la disminuían únicamente cuando se distribuyeran utilidades de dicha cuenta.

Así, se afirmó que con la entrada en vigor de los artículos 69 y 88 de la ley en estudio, vigentes a partir del ejercicio de dos mil dos, se desconocen situaciones jurídicas consumadas al amparo de los artículos 124 y 57-H de la misma ley, vigentes hasta dos mil uno, pues se desconoce el derecho de disminuir el saldo con que contaban las quejas de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Individual o consolidada, únicamente con las utilidades que se distribuyeran de dicha cuenta.

Sobre el punto, se adujo que a través de los artículos 69 y 88 de la ley del Impuesto sobre la Renta, se desconoce el derecho con que contaban de disminuir los saldos de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta individual o consolidada al treinta y uno de diciembre de dos mil uno sólo con las utilidades que se distribuyeran de dicha cuenta, porque estos preceptos establecieron la obligación de restar dichas utilidades existentes con importes distintos a utilidades, y con cuestiones distintas que ni siquiera provienen del ejercicio en que se generan.

Por ello, argumentaron que las normas cuestionadas inciden de manera retroactiva en una situación jurídica generada ya definida para las quejas con anterioridad, esto es, pretenden modificar el derecho que tienen sobre las utilidades generadas y previstas en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, individual o consolidada, hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, toda vez que ya se había pagado el impuesto respecto de dichas utilidades y ya existía el derecho de disminuirlas únicamente con las utilidades que se distribuyeran de dicha cuenta, y no con partidas distintas y que no guardan relación con dichas utilidades.

1.6. En el **quinto concepto de violación** se adujo que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan las garantías de legalidad tributaria y seguridad jurídica.

Lo anterior al argüirse que tales preceptos no prevén con toda claridad el procedimiento para el cálculo de la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio, y que al no existir certeza sobre el mismo, se da cabida a que la autoridad tributaria determine dicho procedimiento a su arbitrio.

Se afirmó que el cálculo para la determinación de la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio parte de la premisa de que existe un resultado fiscal del ejercicio, al cual se deberán disminuir los demás conceptos (ISR y partidas no deducibles, excepto las previstas en las fracciones VIII y IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta); sin embargo, las quejasas sostuvieron que los artículos 69 y 88 de la ley en estudio no son claros en señalar qué procedimiento debe seguirse en caso de que la sociedad contribuyente no cuente con resultado fiscal en el ejercicio.

Se agregó que dicha falta de claridad y certeza da lugar a que el procedimiento para determinar la utilidad fiscal neta en caso de no tener resultado fiscal quede en manos de la autoridad fiscal, pues a falta de procedimiento claro en la ley, la autoridad podrá determinar el que a ella le parezca apropiado, generando un estado de inseguridad jurídica en los sujetos de la norma.

Por ello, se alegó que el legislador dejó en manos de la autoridad fiscal determinar el procedimiento para calcular la utilidad fiscal neta del ejercicio y, con ello, la determinación de

la base del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades que decretan el pago de dividendos.

2. Consideraciones de la sentencia recurrida. En relación al problema de constitucionalidad, el Tribunal Colegiado calificó infundados en parte e inoperantes en otra los conceptos de violación, con base en las consideraciones que a continuación se sintetizan:

2.1. En el **considerando quinto**, señaló que a pesar de que se hizo valer la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procede a analizar el primer concepto de violación, en el que se alegó la indebida interpretación por parte de la Sala responsable de los artículos combatidos, afirmando que si se coincidiera con la interpretación que proponen las quejas, no sería necesario el estudio de constitucionalidad.

Para dar contestación al concepto referido, el Tribunal refirió atender al contenido de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cuatro, y estableció que de lo dispuesto en ellos se advierte con claridad que la mecánica que el legislador consideró para integrar la utilidad fiscal neta del ejercicio, siendo la siguiente:

Al resultado fiscal del ejercicio se le disminuirá el impuesto sobre la renta, pagado en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las partidas no deducibles (excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX artículo 32 de la misma ley).

Así, determinó que el legislador sí estableció el procedimiento a seguir para obtener la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio y que no obsta a lo anterior que las quejas hayan obtenido un resultado de **cero**, ya que ello no impide realizar el cálculo para determinar la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio, sin importar el resultado que se obtenga.

Por ello, el Tribunal Colegiado afirmó que resulta infundado el **primer concepto de violación** y, en consecuencia, refirió que procedería al estudio de los conceptos de violación sobre la inconstitucionalidad de los artículos 69 y 88 ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, bajo los criterios interpretativos anteriores.

2.2. En el **sexto considerando** se pronunció respecto al **segundo concepto de violación**, en el que se planteó que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria, lo declaró “infundado”, al sostener que tratándose del procedimiento para la integración de la Utilidad Fiscal Neta consolidada, así como de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada, los principios tributarios tutelados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, no resultan aplicables.

Se indicó que lo anterior no prejuzga respecto de los efectos fiscales que pudiera llegar a tener la aplicación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada; pues si bien es cierto es disminuida de esta cuenta la diferencia de restar al resultado fiscal el impuesto sobre la renta del ejercicio y las partidas no deducibles, ello no implica que con esta disminución se estén

gravando nuevamente las cantidades que integran a la citada cuenta.

En ese sentido el Tribunal A quo sostuvo que el mecanismo que prevé el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece en ningún momento la aplicación de una tasa a la diferencia en comento, ya que sólo establece su disminución de la citada Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, sin que los montos que deban restarse o adicionarse a la cuenta deban pagar, un segundo impuesto.

Se citó la determinación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sustentada en el amparo en revisión 866/2004, donde se estableció que el artículo 88 impugnado, no viola el principio de proporcionalidad tributaria conforme a los siguientes razonamientos:

“...la mecánica prevista en el cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no implica gravar doblemente, ni tampoco se crea una nueva contribución, pues como ya se dijo, no se está en el supuesto de la determinación de un tributo, sino únicamente de un procedimiento para determinar (sic) Utilidad Fiscal Neta ...”.

2.3. En una parte del **séptimo considerando**, con relación al **concepto de violación tercero** en el que se planteó que los artículos impugnados, violan la garantía de equidad tributaria, se declaró la inoperancia (aunque en una parte del fallo se alude a que “dichos argumentos son infundados”).

Se señaló que lo anterior obedece a que las peticionarias de garantías, basaron su argumento de inequidad en el hecho de que aquellos contribuyentes que en el ejercicio obtuvieron una Utilidad Fiscal Neta positiva, deben sumar al saldo de su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, mientras que los que obtuvieron una Utilidad Fiscal Neta negativa deben restar a dicha cuenta la diferencia entre el resultado fiscal y las partidas no deducibles.

En la sentencia recurrida se desestima tal argumentación al establecerse que tales circunstancias no pueden ser analizadas bajo la óptica de la equidad pues se parte de supuestos diferentes ante la ley, es decir, los que obtuvieron una Utilidad Fiscal Neta positiva y los que obtuvieron una Utilidad Fiscal Neta negativa, por lo que -se estableció- al ser supuestos diferentes sus consecuencias serán diferentes.

Asimismo, se indicó que los artículos impugnados no violan la garantía de equidad tributaria, toda vez que no tienen por objeto establecer algún elemento del tributo, como tampoco regulan el procedimiento para la determinación del crédito fiscal, porque únicamente señalan la forma en que debe integrarse la Utilidad Fiscal Neta, que no es un concepto que forme parte del procedimiento de liquidación del impuesto, sino que es resultado de una fase posterior, que aun cuando parte de sus resultados, no guarda relación de índole tributaria.

Se sostuvo que ello es así, porque los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad únicamente son aplicables a los elementos que guardan relación con las contribuciones, mas no con elementos ajenos, como es el caso

de la Utilidad Fiscal Neta, toda vez que ésta se encuentra fuera del ámbito determinatorio del crédito fiscal.

Por otro lado, se consideró que tampoco se viola el principio de equidad tributaria, toda vez que en el caso de que una persona moral no tuviera en el ejercicio partidas no deducibles, y que como consecuencia de ello tuviera una Utilidad Fiscal Neta diversa a quien sí tiene partidas no deducibles, no hay que perder de vista que las partidas no deducibles representan gastos o inversiones que al no ser estrictamente indispensables no resultan deducibles; sin embargo, estas erogaciones no representan pérdidas para la persona moral, porque si bien es verdad que no impactan positivamente en la Utilidad Fiscal Neta, también lo es que se encuentran registradas en la cuenta de activo, que finalmente representa un patrimonio de la persona moral.

Bajo tales consideraciones, se señaló que habría trato inequitativo si dentro de la misma categoría o grupo de contribuyentes se establecen diferencias a título particular, de manera que hubiera cargas fiscales o excepciones sólo para algunos y no para los demás en las mismas circunstancias, lo cual no ocurre cuando se distingue a los contribuyentes del mismo impuesto por grupos homogéneos con características propias fijadas de manera general y abstracta; además de que, los efectos de la norma están dirigidos a las personas morales que se encuentran obligadas a integrar la Utilidad Fiscal Neta, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que exista diferencia de trato entre dichos sujetos.

2.4. En otra parte del **séptimo considerando**, con relación al **cuarto concepto de violación**, en el que se planteó violación a la garantía de irretroactividad de la ley, se indicó que el artículo 88 de la ley impugnada en tanto establece el procedimiento para la integración de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, sin retrotraer sus efectos a como debía ser calculada dicha cuenta en los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, no transgrede la garantía aludida.

Al respecto se transcribió la parte considerativa de la sentencia dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 40/2005, donde se determinó que el artículo 88, párrafos tercero y cuarto de la ley impugnada, no viola el principio de irretroactividad.

En ese tenor, se estableció que no se da la violación aludida, toda vez que el procedimiento para la integración de la utilidad fiscal neta negativa a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 en estudio, no tiene por objeto regular la mecánica para la integración de la Utilidad Fiscal Neta de ejercicios anteriores toda vez que respecto de éstas son aplicables las normas vigentes de los ejercicios en que se generó el resultado fiscal; y que lo único que se prevé es la actualización del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

2.5. Finalmente, en la parte final del **séptimo considerando** por lo que hace al **quinto concepto de violación**, en el que se adujo vulneración a las garantías de legalidad tributaria y seguridad jurídica, se estimaron infundados al tomar en cuenta que para que un precepto legal cumpla con la garantía de legalidad, basta que los caracteres esenciales del impuesto y la

forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén previstos en el ordenamiento legal; y que, en ese sentido, ambos supuestos se ven cumplidos en el artículo 88 impugnado, pues los elementos y la fórmula para determinar la Utilidad Fiscal Neta se encuentran explícitamente detallados en dicho numeral.

3. Agravios: Las recurrentes hicieron valer, en síntesis, los siguientes agravios:

3.1. En su **primer agravio** aducen que el Tribunal Colegiado efectuó un análisis incorrecto del procedimiento contemplado en los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al afirmar que no es obstáculo para calcular la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta del ejercicio que el resultado sea igual a **cero**, ya que ello no impide realizar dicho cálculo.

Por ello, se señala, que esta Suprema Corte deberá estudiar la legalidad del presente asunto con el fin de encontrarse en aptitud de hacer un pronunciamiento razonado de la constitucionalidad de los artículos reclamados.

Argumentan que el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un procedimiento preciso y claro de todos los elementos que deben concurrir para el cálculo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, y que en caso de que falte alguno de ellos, ésta no se podrá determinar correctamente, ya que dichos elementos están concatenados.

Agregaron que el artículo 69 de la Ley es similar en contenido al artículo 88 del mismo ordenamiento, estableciendo que las

sociedades que determinen el resultado fiscal consolidado tendrán que aplicar las mismas reglas.

Se argumenta que la interpretación del Tribunal Colegiado de los citados artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es indebida porque la determinación de la Utilidad Fiscal Neta queda sujeta a que exista un resultado fiscal positivo, ya que del mismo se va a restar el impuesto sobre la renta pagado así como las partidas no deducibles a que se refiere el artículo 32 de la ley, por lo que, es evidente que si dicho resultado fiscal no existe, el cálculo de esa utilidad resulta imposible.

Por ello, las recurrentes aducen que la modificación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta queda sujeta a que se pueda determinar la utilidad fiscal neta en el ejercicio, toda vez que ésta es integrante de la primera, por lo que si no hay posibilidad de calcularla, es evidente que no se puede modificar la cuenta.

Abundaron en que cuando las deducciones son mayores a los ingresos de un contribuyente, se tiene una pérdida fiscal en el ejercicio, que no puede servir de base para el cálculo del impuesto sobre la renta y, por ende, no puede considerarse como resultado fiscal, pues estos conceptos no pueden ser asimilados.

Así, se aduce que es ilegal que el Tribunal Colegiado sostenga que puede existir un resultado fiscal igual a cero o a una cantidad inferior (expresada en cifra negativa), ya que como se ha manifestado, el mismo no puede ser considerado como tal, al no trascender a la determinación del impuesto.

3.2. En el **agravio segundo**, se expresa que, en el caso de que la interpretación del Tribunal Colegiado sea considerada correcta por esta Suprema Corte, los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultan violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria.

En una parte del agravio se sostiene que contrario a lo resuelto por el Tribunal Colegiado, sí resultan aplicables al procedimiento para la integración de la utilidad fiscal neta consolidada y cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias previstas en la fracción IV, del artículo 31, de la Ley Fundamental.

Lo anterior es así porque si bien la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y la Utilidad Fiscal Neta de las personas morales, no son tributos como tales, inciden directamente en la determinación del impuesto sobre la renta que resulte por la distribución de los dividendos o utilidades, por lo que el procedimiento que las regula debe respetar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Se argumenta que conforme a diversos criterios emitidos por los Tribunales Federales, los conceptos o actuaciones legislativas que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustantivo de la obligación tributaria; esto es, cuando impliquen una modificación o delimitación conceptual en los elementos esenciales de la contribución, deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Las recurrentes sostienen que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y la Utilidad Fiscal Neta, tienen incidencia en el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de las personas morales por concepto de las utilidades que distribuyan a los socios o accionistas, por lo que es evidente que el procedimiento que regula su determinación previsto en los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, necesariamente debe observar las garantías tributarias.

Agregaron que los dividendos que perciben los socios o los accionistas no son más que una distribución de las utilidades de la sociedad en que participan y como dicha sociedad es la que paga el impuesto sobre la renta por dichas utilidades; que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta es el medio de control para gravar esas utilidades únicamente a nivel de la sociedad y no en dos ocasiones.

Se alegó lo anterior porque las recurrentes consideran que para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes que perciban dichas utilidades, resulta necesario observar el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, para con ello determinar por cuáles ya se pagó el impuesto y así, determinar por cuáles se va a tener que pagar el mismo.

Esto es, refieren que los contribuyentes que perciban dividendos o utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, es decir, por los cuales no se haya pagado impuesto sobre la renta, se deberá enterar dicho impuesto, por lo que es evidente que la misma va a tener incidencia directa en la determinación del impuesto a pagar.

Desde la perspectiva de las recurrentes, es ilegal la sentencia del Tribunal Colegiado pues consideró que en el caso de que un contribuyente obtenga Utilidad Fiscal Neta “negativa” y ésta se disminuya de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, ello no implica que se estén gravando nuevamente las cantidades que integran dicha cuenta, y que por ello los artículos reclamados no resultan inconstitucionales.

Frente a ello argumentaron que en términos generales, dichos artículos disponen que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta se adicionará con la Utilidad Fiscal Neta y que a su vez, ésta se determinará de la diferencia que se genere de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en términos del artículo 10 de la Ley de la materia.

Señalan que si se diera el caso de que el resultado fiscal pudiera ser menor a cero, todos los elementos que determinan la Utilidad Fiscal Neta serían también negativos, por lo que la misma sería negativa, y que al aplicarse a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, el saldo de ésta se vería necesariamente disminuido.

Enfatizaron que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta se adiciona por las utilidades o dividendos que ya pagaron el impuesto sobre la renta respectivo, también aumenta cuando se distribuyan dichos dividendos o utilidades por otras sociedades a favor del contribuyente.

En este sentido, sostienen que al ya haber pagado el impuesto sobre la renta por los dividendos o utilidades pendientes de distribuir a los accionistas, la consecuencia es que una vez

pagado el impuesto dichas utilidades o dividendos se sumen a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta a efecto de no tener que volver a pagar el impuesto sobre la renta al momento de su distribución.

Agregaron que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta se disminuirá cuando las utilidades o dividendos que la integran se distribuyan a los socios o accionistas, esto es, cuando salgan del patrimonio de la sociedad que los distribuye, a efecto de no duplicar una nueva distribución de esas utilidades sin su consecuente pago de impuesto sobre la renta.

Se afirmó que, contrario a lo resuelto por el Tribunal Colegiado, es desproporcional sostener que dicha Cuenta de Utilidad Fiscal Neta también se disminuirá cuando exista una Utilidad Fiscal Neta negativa, derivado de haber obtenido un resultado fiscal negativo en el ejercicio, ya que se ocasionaría el pago del impuesto sobre la renta nuevamente respecto de dividendos por los que ya se pagó el mismo.

Las recurrentes sostienen que el Tribunal Colegiado, supuso ilegalmente que debe existir una tasa o preverse un impuesto en la mecánica prevista en los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que se pueda considerar que los contribuyentes pagan un doble impuesto por el mismo concepto.

Añadieron que el doble pago del impuesto surge únicamente con motivo de que a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, se le reste la Utilidad Fiscal Neta negativa, quedando reflejada en Cuenta de Utilidad Fiscal Neta una cantidad menor a las utilidades o

dividendos efectivamente percibidos que se encuentran libres de impuestos. Por lo que, al momento de querer distribuir dichos dividendos, se va a tener que volver a enterar impuesto sobre la renta.

3.3. En su **tercer agravio** las recurrentes refieren que el procedimiento previsto en los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de equidad tributaria.

En principio, argumentan que de forma contraria a la resuelta por el Tribunal Colegiado, el punto de partida por el que se considera que el tratamiento que otorgan los artículos 69 y 88 de la ley es inequitativo para contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto, no tiene como base que unos contribuyentes cuentan en un ejercicio con una Utilidad Fiscal Neta negativa y otros con una Utilidad Fiscal Neta positiva.

Añaden que lo que origina un trato distinto a contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias, es el que se considere que la UFIN negativa del ejercicio se debe restar a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, pues se otorga un trato desigual a contribuyentes que cuentan con utilidades que ya hubieran pagado impuesto sobre la renta, es decir, saldo en dicha cuenta. En ese sentido, se agregó que nos encontramos frente a sujetos pasivos en las mismas circunstancias, es decir, que cuentan con utilidades por las que ya pagaron impuesto, sin embargo, si uno de ellos tiene un resultado fiscal negativo, ello dará como resultado que su utilidad fiscal neta sea negativa y se tenga que restar de la cuenta de utilidad fiscal neta; mientras que el otro al obtener un resultado fiscal positivo, en principio, en caso de que éste sea mayor al impuesto sobre renta pagado y a las partidas

no deducibles, tendría una utilidad fiscal neta positiva que se adiciona a la cuenta de utilidad fiscal neta; por lo que podrá distribuir todas las utilidades o dividendos que se encuentran en la misma, libres de impuesto.

Por otro lado, se aduce que contrario a lo sostenido por el Tribunal Colegiado, las garantías tributarias previstas en el artículo 31, fracción IV constitucional, sí resultan aplicables a los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que los mismos son conceptos que inciden directamente en la determinación del tributo, especialmente en el impuesto sobre la renta determinado a contribuyentes que perciban ingresos por concepto de dividendos o utilidades.

Las recurrentes plantean que los preceptos reclamados sí violan el principio de equidad tributaria, toda vez que otorgan un trato diferente a las personas que se encuentran obligadas a integrar la utilidad fiscal neta, porque los contribuyentes que determinen un saldo negativo de Utilidad Fiscal Neta, por virtud del resultado fiscal con que cuenten, tengan que afectar utilidades ya existentes en la cuenta de utilidad fiscal neta individual o consolidada que ya hubieran pagado el impuesto sobre la renta y que tengan que pagar dos veces ese gravamen por tales utilidades, mientras que los demás contribuyentes que no determinen saldo negativo de la utilidad fiscal neta no tendrán que afectar utilidades previas que ya hubieran pagado impuesto sobre la renta.

3.4. En su **cuarto agravio**, se aduce que contrario a lo razonado por el Tribunal Colegiado, las quejas nunca sostuvieron que los artículos reclamados violan la garantía de irretroactividad de

leyes, al retrotraer sus efectos a cómo debía ser calculada la cuenta de utilidad fiscal neta en los ejercicios anteriores a su entrada en vigor ni al pretender regular la mecánica para la integración de la utilidad fiscal neta de ejercicios anteriores.

Al respecto se señala que lo que se sostuvo fue, que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, tuvieron como consecuencia que se desconocieran derechos adquiridos de distintos contribuyentes, para disminuir el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta individual o consolidada con que contaban a dicha fecha, únicamente con las utilidades que se distribuyeron de dicha cuenta.

Así lo consideran al sostener que hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, los contribuyentes tenían la certeza de que por las utilidades que integraban la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta ya se había pagado impuesto sobre la renta y que dicha cuenta se vería disminuida únicamente cuando se distribuyeran dichas utilidades o dividendos, adquiriendo el derecho de disminuir el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, con que contaban a esa fecha, sólo por dicho concepto.

Por ello, insisten en que, con la entrada en vigor de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desconoce el derecho de los contribuyentes de disminuir la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta únicamente con los dividendos distribuidos y se les impone la obligación de restar la Utilidad Fiscal Neta negativa.

3.5. Finalmente, en el **quinto agravio** aducen que contrario a lo resuelto por el Tribunal Colegiado, los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultan violatorios de las garantías de legalidad tributaria y seguridad jurídica previstas en el artículo 16 constitucional.

Sobre el punto, el alegato es en el sentido de que es ilegal lo resuelto en la sentencia recurrida, ya que se aleja de los argumentos planteados en la demanda de amparo, pues se aduce que las quejas sostuvieron que los artículos reclamados no prevén procedimiento alguno para determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio, cuando el resultado fiscal sea igual o menor a cero, lo que las deja en un estado de incertidumbre jurídica, mientras que el Tribunal Colegiado resolvió que los artículos en estudio establecen como elemento de la fórmula el resultado fiscal, sin considerar si el mismo es obtenido en cero o en número mayor, ya que independientemente del número que lo represente siempre existirá dicho concepto.

Refieren que aun cuando el Tribunal Colegiado señaló que el concepto de resultado fiscal existirá independientemente del número que se obtenga; lo cierto es que en ningún momento señaló los motivos por los cuales consideró que dicho resultado siempre existirá.

Se agrega que no es óbice para concluir lo anterior, el hecho de que el Tribunal Colegiado haya resuelto que todos los elementos que deben ser tomados en consideración para el cálculo de la utilidad fiscal neta del ejercicio, fueron resultado de un procedimiento legislativo y contemplados por el legislador en la

ley que emanó de dicho procedimiento, ya que dicha situación no fue negada por las quejas en momento alguno, ya que es evidente que los elementos de la utilidad fiscal neta previstas en las disposiciones reclamadas, son el resultado de un procedimiento legislativo.

En esos términos, se arguye que es ilegal el razonamiento del Tribunal Colegiado, si se toma en cuenta que los elementos que prevén los artículos 69 y 88 impugnados para el cálculo de la Utilidad Fiscal Neta de ejercicio, sólo se encuentran previstos en relación con la obtención de un resultado fiscal, pero no así cuando el contribuyente no cuente con resultado fiscal en el ejercicio.

Adicionalmente, se planteó ante esta instancia que el Tribunal Colegiado no resolvió de manera congruente respecto a lo argumentado, porque estableció que el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cumple con la garantía de legalidad en tanto que detalla los elementos y la fórmula para determinar la Utilidad Fiscal Neta, situación que –se afirma– no fue controvertida por las quejas, ya que su señalamiento fue en el sentido de que los artículos impugnados no establecen cuál es el procedimiento a seguir en los casos en que no exista el resultado fiscal, lo cual deja en completa inseguridad jurídica a los contribuyentes.

4.- Agravios de la revisión adhesiva.- Dado el sentido de esta resolución es innecesario hacer glosa de lo planteado en ellos.

SEXTO. Procedencia del recurso. Establecido lo anterior, se debe analizar si el presente asunto reúne los requisitos de importancia

y trascendencia a que hace alusión el artículo 107, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el punto Primero del Acuerdo General Plenario 5/1999, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación de veintidós de junio de dicho año, para verificar si es o no procedente el recurso de revisión que nos ocupa.

Lo anterior en razón de lo siguiente:

El artículo 107, fracción IX, de la Constitución General de la República, en la actualidad, establece:

“Artículo. 107.- Todas las controversias de que habla el Artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes: (...)

IX. Las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito no admiten recurso alguno, a menos de que decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución cuya resolución, a juicio de la Suprema Corte de Justicia y conforme a acuerdos generales, entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia. Sólo en esta hipótesis procederá la revisión ante la Suprema Corte de Justicia, limitándose la materia del recurso exclusivamente a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales.”

La exposición de motivos de la reforma constitucional al artículo 107, fracción IX, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de junio de mil novecientos noventa y nueve, señala que las facultades discrecionales que se otorgan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver sobre su competencia o sobre la procedencia de las instancias planteadas ante ella dentro del juicio de amparo, entre otras respecto del recurso de revisión interpuesto contra sentencias

dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, tiene por objeto que este Alto Tribunal deje de conocer de aquellos asuntos en los que no deba entrar al fondo para fijar un criterio de importancia y trascendencia, con lo cual la reforma pretende fortalecer el carácter de máximo órgano jurisdiccional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en congruencia del carácter uni- instancial del amparo directo, a fin de que por excepción se abra y resuelva la segunda instancia, sólo en aquellos casos que resulte imprescindible la intervención de este Alto Tribunal.

Con base en lo anterior, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el Acuerdo 5/1999, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de junio de mil novecientos noventa y nueve, cuyo punto Primero establece que para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo se requiere que se reúnan los siguientes supuestos:

a) Que en la sentencia recurrida se haya hecho pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento, o se establezca la interpretación directa de un precepto constitucional, o que, habiéndose planteado alguna de esas cuestiones en la demanda de amparo, se haya omitido su estudio, y

b) Que el problema de constitucionalidad entrañe la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la Sala respectiva.

En relación con el segundo de los requisitos antes mencionados, el propio punto Primero del Acuerdo en cita señala, que, por regla general, se entenderá que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando exista jurisprudencia sobre el problema de

constitucionalidad hecho valer en la demanda de garantías, así como cuando no se hayan expresado agravios o, en su caso, éstos resulten ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes y no haya que suplir la deficiencia de la queja, o en casos análogos.

Corroborar lo anterior, la tesis de jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta Primera Sala comparte, cuyo texto es el siguiente:

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. Los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83, fracción V, 86 y 93 de la Ley de Amparo, 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y el Acuerdo 5/1999, del 21 de junio de 1999, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo, permiten inferir que un recurso de esa naturaleza sólo será procedente si reúne los siguientes requisitos: I. Que se presente oportunamente; II. Que en la demanda se haya planteado la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal y en la sentencia se hubiera omitido su estudio o en ella se contenga alguno de esos pronunciamientos; y III. Que el problema de constitucionalidad referido entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia a juicio de la Sala respectiva de la Suprema Corte; en el entendido de que un asunto será importante cuando de los conceptos de violación (o del planteamiento jurídico, si opera la suplencia de la queja deficiente) se advierta que los argumentos o derivaciones son excepcionales o extraordinarios, esto es, de especial interés; y será trascendente cuando se aprecie la probabilidad de que la resolución que se pronuncie establezca un criterio que tenga efectos sobresalientes en materia de constitucionalidad; por el contrario, deberá considerarse que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando exista jurisprudencia sobre el tema de constitucionalidad planteado, cuando no se hayan expresado agravios o cuando, habiéndose expresado, sean

ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes, siempre que no se advierta queja deficiente que suplir y en los demás casos análogos a juicio de la referida Sala, lo que, conforme a la lógica del sistema, tendrá que justificarse debidamente.”¹⁰

En virtud de lo anterior, debe señalarse que en el caso a estudio esta Sala considera que el **primero de los requisitos sí se encuentra satisfecho**. Lo anterior, porque en la demanda de garantías que dio origen al juicio de amparo directo del que deriva el presente medio de impugnación, se reclamó la inconstitucionalidad de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en dos mil cuatro, y en la sentencia que aquí se recurre, se determinó que los mismos no transgredían en perjuicio de las quejas las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, irretroactividad de la ley; así como de legalidad y seguridad jurídica, materia que subsiste en el presente recurso, dado que en los agravios expuestos, las recurrentes se duelen de tal decisión.

Se estima de esa manera, porque en la jurisprudencia P./J. 26/2009, derivada de la contradicción de tesis 17/2007, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX constitucional, 83, fracción V, 91 fracción I, 79 de la Ley de Amparo y 10, fracción III de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la Suprema Corte como órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes, está facultada para conocer del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito, cuando en la demanda de amparo se haya planteado la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución, que pudiera derivar en un criterio de

¹⁰ Jurisprudencia 2a./J. 64/2001, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Diciembre de 2001, Tesis, página 315.

importancia y trascendencia, y en la resolución se haya omitido su estudio.¹¹

El segundo de los requisitos también se satisface, pues como se mencionó, en el juicio de garantías se controvertió la constitucionalidad de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al respecto no existe jurisprudencia que resuelva el tema en estudio.

SÉPTIMO. Estudio del primer agravio y de las partes del segundo y tercero en que se aduce la aplicabilidad de los principios de justicia tributaria a los numerales 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en dos mil cuatro. Con fundamento en el artículo 79 de la Ley de Amparo, esta Sala procede a dar respuesta a los agravios hechos valer por la recurrente.

En el **primer agravio** de su recurso de revisión las quejas sostienen que el Tribunal Colegiado efectuó un análisis incorrecto del procedimiento contemplado en los artículos 69 y 88 de la Ley del

¹¹ La jurisprudencia P./J. 26/2009, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Mayo de 2009, página 6, de rubro y texto siguientes: "REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE CUANDO EL TRIBUNAL COLEGIADO OMITE REALIZAR EL ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PLANTEADA EN LA DEMANDA POR CALIFICAR DE INOPERANTE, INSUFICIENTE O INATENDIBLE EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN RELATIVO. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX constitucional, 83, fracción V, 91, fracción I y 93 de la Ley de Amparo, y 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes, está facultada para conocer del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando en la demanda de amparo se haya planteado la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución, que pudiera derivar en un criterio de importancia y trascendencia, y en la resolución se haya omitido su estudio. Esta última hipótesis incluye el supuesto en el que el motivo de la falta de estudio del concepto de violación, en el que se efectuó un planteamiento de constitucionalidad derivó de la calificativa de inoperancia, insuficiencia o ineficacia efectuada por el órgano colegiado, porque aun cuando previo al estudio del planteamiento de constitucionalidad se tuviera que analizar una cuestión de legalidad -como es lo fundado o infundado de la apreciación del órgano colegiado-, lo cierto es que ello conlleva a un estudio que puede trascender directa o indirectamente a la materia de constitucionalidad introducida en los conceptos de violación. Así, una cuestión técnica no podría limitar la potestad otorgada a este Alto Tribunal por el artículo 107, fracción IX, de la Carta Magna para analizar las cuestiones de constitucionalidad que pudieran derivar en un criterio de importancia y trascendencia."

Impuesto sobre la Renta, por lo que es necesario que esta Suprema Corte realice un estudio de la legalidad del presente asunto a fin de encontrarse en aptitud de hacer un pronunciamiento razonado de la constitucionalidad de los artículos reclamados.

Ahora bien, aún cuando el agravio referido sugiere el estudio de un punto de legalidad del asunto, lo cual ordinariamente traería consigo una calificación de inoperancia, por ser los Tribunales Colegiados de Circuito, los órganos de resolución terminal en cuestiones de legalidad, lo cierto es que el estudio que se invoca no es propiamente de las cuestiones de aplicación de normas o determinación de validez y/o legalidad de actos, que plantee una revisión de lo resuelto en dichos aspectos por el A quo, sino uno específico de interpretación y alcance de esas normas, cuya inconstitucionalidad se insiste en plantear en esta instancia, por lo que su estudio resulta prioritario, a fin de estar en aptitud de realizar, en su caso, un análisis de la constitucionalidad de los numerales citados en el párrafo precedente.

Dicha interpretación sí puede ser materia del amparo directo en revisión, pues la determinación del alcance de las hipótesis normativas contenidas en los artículos reclamados, conlleva un estudio que puede trascender a la materia de constitucionalidad planteada.

En ese sentido, cabe señalar que este Alto Tribunal ha considerado, que dentro de las cuestiones propiamente constitucionales que son materia del recurso de revisión en amparo directo, se encuentra la de fijar el justo alcance de la norma impugnada, de ahí que al conocer de dicho recurso, se debe partir de una interpretación propia, independientemente de que sea diversa a la

realizada por el Tribunal Colegiado de Circuito, pues estimar lo contrario vincularía y sujetaría el análisis que corresponde realizar al órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes a lo considerado por un órgano jurisdiccional jerárquicamente inferior, lo que podría provocar determinaciones de inconstitucionalidad de normas apegadas a la Ley Fundamental; la integración de jurisprudencia en que se reiteren interpretaciones incorrectas; o que el Máximo Tribunal emitiera resoluciones contradictorias, dependiendo de lo concluido por cada Tribunal Colegiado de Circuito.

Resulta aplicable para sostener dichas premisas, la tesis plenaria P. III/2002, de tenor:

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES QUE SON MATERIA DE ESA INSTANCIA SE ENCUENTRA LA RELATIVA A LA INTERPRETACIÓN DE LO DISPUESTO EN LA LEY CONTROVERTIDA, CON INDEPENDENCIA DE QUE YA LA HAYA REALIZADO EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN LA SENTENCIA RECURRIDA O AL RESOLVER PREVIAMENTE UN RECURSO DE REVISIÓN FISCAL. De lo dispuesto en el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes, está facultada para conocer del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, siempre que en esa instancia subsistan cuestiones propiamente constitucionales, las cuales no sólo comprenden los argumentos relativos a la confrontación de la norma ordinaria con la Constitución Federal, sino todos aquellos cuyo estudio pueda trascender directa o indirectamente a la materia de constitucionalidad introducida en los conceptos de violación o en las consideraciones del fallo recurrido. En ese tenor, si en todo análisis de constitucionalidad de una ley se atiende a dos premisas lógicas, esto es, por un lado,

al alcance de la norma constitucional cuya transgresión se aduce y, por otro, a la interpretación de lo establecido en la disposición de observancia general controvertida, se concluye que entre las cuestiones propiamente constitucionales que son materia del recurso de revisión en amparo directo, se encuentra la de fijar el justo alcance de lo previsto en la norma impugnada; de ahí que al conocer este Alto Tribunal del referido recurso debe partir de su propia interpretación legal, con independencia de que sea diversa a la realizada por el Tribunal Colegiado de Circuito que conoció en primera instancia del amparo directo o al resolver previamente un recurso de revisión fiscal, pues si este criterio es aplicable respecto de una interpretación sustentada al resolver un medio de control de la constitucionalidad, por mayoría de razón lo es en relación con lo determinado al fallar uno de control de la legalidad. Estimar lo contrario afectaría gravemente el principio de seguridad jurídica, puesto que al vincular y sujetar el análisis que corresponde realizar al órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes a lo considerado por un órgano jurisdiccional jerárquicamente inferior, podría provocarse que se emitieran determinaciones de inconstitucionalidad de normas que sí se apegan a lo previsto en la Norma Fundamental, así como sentencias contradictorias según lo sostenido por cada Tribunal Colegiado de Circuito y, en su caso, la integración de criterios jurisprudenciales en que se reiteren interpretaciones incorrectas.”¹²

El criterio fue reiterado en la jurisprudencia 2a./J.114/2008, emitida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, y que esta Primera Sala comparte, de rubro: **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES DEBE COMPRENDERSE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONTROVERTIDA.”**¹³

¹² Tesis emitida en la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Febrero de 2002, Página: 10.

¹³ Jurisprudencia 2a./J. 114/2008, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, Página: 260, de texto:

“Si bien en el amparo directo no está permitido señalar como acto reclamado destacado la ley que a juicio del quejoso es inconstitucional, sino que conforme al artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo tal circunstancia debe hacerse valer en los conceptos de violación, y el Tribunal Colegiado que conozca del asunto al analizar los conceptos relativos puede sustentar entre otras

Asimismo son aplicables las tesis emitidas por esta Primera Sala, de rubros: **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESA INSTANCIA, DEBE COMPRENDERSE A LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONTROVERTIDA”¹⁴, “REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES**

consideraciones, las que establezcan el alcance de la ley o norma controvertida que, en principio, pueden conceptuarse como de legalidad, pero si constituyen la base de ese análisis, entonces se tornan en materia propiamente constitucional. Ahora bien, si conforme a los artículos 83, fracción V, de la ley citada y 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la materia del recurso de revisión en amparo directo se limita a la decisión de cuestiones propiamente constitucionales, es evidente que su solución implica que la Suprema Corte de Justicia de la Nación analice la interpretación adoptada por el Tribunal Colegiado para establecer si la ley cuestionada se apeg a la Carta Magna, incluso modificar válidamente tal interpretación, en tanto constituye el sustento del pronunciamiento de constitucionalidad que le corresponde emitir en definitiva. Estimar lo contrario vincularía y sujetaría el análisis que corresponde realizar al órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes a lo considerado por un órgano jurisdiccional jerárquicamente inferior, lo que podría provocar determinaciones de inconstitucionalidad de normas apegadas a la Ley Fundamental; la integración de jurisprudencia en que se reiteren interpretaciones incorrectas; o que el Máximo Tribunal emitiera resoluciones contradictorias, dependiendo de lo concluido por cada Tribunal Colegiado de Circuito. En esta tesitura, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el recurso de revisión interpuesto en amparo directo, debe fijar el alcance de la ley cuestionada y, por ende, hacer su interpretación para determinar cuál es el mandato contenido en la misma.”

¹⁴ Tesis 1a. L/2010, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, Marzo de 2010, Página: 942, de texto:

“Si bien es cierto que en el juicio de amparo directo no puede señalarse como acto reclamado destacado la ley que a juicio del quejoso es inconstitucional, sino que conforme al artículo 166, fracción IV, de la ley de la materia, tal circunstancia debe hacerse valer en los conceptos de violación, también lo es que el tribunal colegiado de circuito que conozca del asunto al analizar los conceptos relativos, entre otras consideraciones, puede sustentar las que establezcan el alcance de la ley o norma controvertida, aunque en principio éstas puedan entenderse de legalidad, pero si constituyen la base de ese análisis, entonces se tornan en materia propiamente de constitucionalidad. En este sentido, si conforme a los artículos 83, fracción V, de la Ley de Amparo y 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la materia del recurso de revisión en amparo directo se limita a la decisión de cuestiones propias de constitucionalidad, es evidente que su solución implica que la Suprema Corte de Justicia de la Nación analice la interpretación adoptada por el tribunal colegiado de circuito del conocimiento, para establecer si la ley cuestionada se apeg a la Carta Magna. Así, el Alto Tribunal puede modificar válidamente tal interpretación, en virtud de que constituye el sustento del pronunciamiento de constitucionalidad que le corresponde emitir en definitiva. Lo anterior encuentra fundamento, por una parte, en el principio de unidad del ordenamiento jurídico, el que, en conjunción con la fuerza normativa de la Ley Fundamental, genera que el orden de principios reconocidos en sus disposiciones irradie a todo el ordenamiento jurídico secundario, haciendo posible que los contenidos constitucionales presenten una importante influencia en la actividad interpretativa de los órganos jurisdiccionales. Tal situación tiene como consecuencia que, por una parte, la interpretación de las disposiciones legales sea objetiva y uniforme, armonizando su aplicación en las distintas materias jurídicas y, por otra, en la labor jurisdiccional unificadora de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre todo, si se toma en cuenta que en la aplicación de normas jurídicas existe la posibilidad de que éstas sean interpretadas de modo diverso, con lo cual pueden obtenerse diferentes soluciones jurídicas, existiendo la posibilidad de que algunas resulten contrarias a la Ley Suprema. Por tanto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el recurso de revisión interpuesto en amparo directo, debe fijar el alcance de la ley cuestionada y, por ende, interpretarla para determinar cuál es el mandato contenido en ella.”

MATERIA DE ESA INSTANCIA, DEBE COMPRENDERSE LA INTERPRETACIÓN QUE DE LAS DISPOSICIONES IMPUGNADAS REALIZAN LAS AUTORIDADES RESPONSABLES”¹⁵ y “AMPARO CONTRA LEYES. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN NO ESTÁ CONSTREÑIDA A LA INTERPRETACIÓN QUE LA RESPONSABLE, EL JUEZ O EL TRIBUNAL REALIZARON DEL PRECEPTO CUESTIONADO, SINO QUE DEBE ESTABLECER LA PROPIA PARA HACER EL PRONUNCIAMIENTO DEFINITIVO DE CONSTITUCIONALIDAD.”¹⁶

En efecto, como punto de partida para el análisis de la cuestión de constitucionalidad planteada en el presente asunto, es necesario examinar el precepto aludido y fijar sus alcances, es decir, determinar cómo debe interpretarse la fórmula contenida en el artículo 69 de la

¹⁵ Tesis 1a. XLIX/2010, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Marzo de 2010, Página 943, de texto:

“Del artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, órgano terminal en materia de revisión de la constitucionalidad de leyes, tiene facultades para conocer del recurso de revisión contra sentencias que los tribunales colegiados de circuito pronuncien en amparo directo, siempre que en esa instancia subsistan cuestiones propiamente constitucionales, las cuales no sólo comprenden los argumentos relativos a la confrontación de la norma ordinaria con la Ley Suprema, sino también aquellos en los que la afectación al quejoso no deriva de la norma expresamente establecida por el legislador, sino de aquella disposición surgida de la interpretación que lleva a cabo la autoridad responsable. Esto es, si el análisis de constitucionalidad de una ley atiende a dos premisas, por un lado, al parámetro de control que está integrado por el sentido y alcance de la disposición fundamental cuya transgresión se aduce y, por otro, a la disposición objeto de control que deriva de la interpretación de la norma expresa, es innegable que entre las cuestiones materia del recurso de revisión en amparo directo se encuentra la relativa a determinar si esa interpretación es o no contraria a la Ley Fundamental, condicionando a ese resultado la estimación o declaratoria de constitucionalidad, o bien, la desestimación y consecuente declaración de inconstitucionalidad de la disposición impugnada. Por tanto, cuando se presenta un problema en el que la inconstitucionalidad reclamada no deriva de la disposición expresa contenida en la norma jurídica combatida, sino de la interpretación en un caso concreto, es evidente que el examen de constitucionalidad no se ejecuta directamente sobre aquella, sino respecto de la que emana del quehacer de las autoridades responsables.”

¹⁶ Tesis 1a. C/2009, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Agosto de 2009, Página: 55, aplicable por analogía, en cuyo texto sostiene:

“En términos de los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo, para el análisis de un precepto legal a la luz de las garantías y derechos previstos en la Constitución General de la República, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación no se encuentra constreñida a la interpretación del precepto cuestionado que llevaron a cabo tanto la autoridad responsable como el órgano de control constitucional, inferior jerárquico, en razón de que este Alto Tribunal debe establecer la propia, fijando su sentido y alcance, para hacer el pronunciamiento de constitucionalidad que le corresponde emitir en forma definitiva.”

Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada (CUFINCO) aplicable para contribuyentes que consolidan, como es el caso de las recurrentes, mismo que expresamente, remite a las reglas específicas del diverso 88 del mismo ordenamiento, que establece la obligación de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta del ejercicio (CUFIN), para las personas morales que no consolidan.

I. Interpretación de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en dos mil cuatro. Como se ha señalado, en principio, es de suma importancia para la solución del presente asunto la determinación del alcance de los artículos en contra de los cuales se formularon conceptos de violación, por lo que para una mejor comprensión de los mismos es necesaria su transcripción:

“Artículo 69. *La sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada aplicando las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 88 de esta Ley y considerando los conceptos siguientes:*

I. La utilidad fiscal neta será la consolidada de cada ejercicio.

La utilidad a que se refiere el párrafo anterior, será la que resulte de restar al resultado fiscal consolidado del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y el importe de las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas. Las partidas no deducibles correspondientes a la sociedad controladora y a las sociedades controladas, se restarán en la participación consolidable.

Cuando la suma de las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas en la participación consolidable y el impuesto sobre la renta

pagado en los términos del artículo 10 de la citada Ley, sea mayor que el resultado fiscal consolidado del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que la sociedad controladora tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta consolidada que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

II. Los ingresos por dividendos percibidos serán los que se obtengan en los siguientes términos:

a) Los que perciban la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 11 de esta Ley y aquellos que hubiesen provenido de la cuenta de utilidad fiscal neta de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable a la fecha de percepción del dividendo.

b) Los que se perciban de controladas que provengan de su cuenta de utilidad fiscal neta en la participación no consolidable a la fecha de percepción del dividendo. Se dará tratamiento de dividendo percibido a la utilidad fiscal neta de cada ejercicio de la sociedad controladora en la participación no consolidable a la fecha de percepción del dividendo.

c) Los que perciba la controladora de personas morales ajenas a la consolidación por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 11 de esta Ley y aquellos que hubiesen provenido de la cuenta de utilidad fiscal neta de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación no consolidable a la fecha de percepción del dividendo.

III. Los dividendos o utilidades pagados serán los que pague la sociedad controladora.

IV. Los ingresos, dividendos o utilidades, percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes a que se refiere el primer párrafo del artículo 88 de esta Ley, serán los percibidos por la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

La sociedad controladora que opte por determinar su resultado fiscal consolidado, constituirá el saldo inicial de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sumando los

saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de la sociedad controladora y de las sociedades controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, en la participación consolidable a esa fecha. Asimismo, sumará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controladora en la participación no consolidable.

Cuando en el ejercicio se incorpore una sociedad controlada, el saldo de la cuenta a que se refiere este artículo se incrementará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga la sociedad controlada al momento de su incorporación, considerando la participación consolidable que a esa fecha tenga la sociedad controladora en la sociedad controlada.”

“Artículo 88. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 11 de esta Ley.

El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada.

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. El importe de la reducción se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.”

Así pues, de la interpretación estricta de las disposiciones fiscales en estudio, se advierte que ambas establecen la obligación de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta,¹⁷ el artículo 69, referido específicamente para las personas morales que hubieren optado por determinar su resultado fiscal consolidado, mismo que remite a las reglas y procedimiento del diverso 88, que indica la misma obligación para las personas morales que no consolidan, por lo que, se analizarán en conjunto ambas disposiciones refiriendo los elementos principales de integración de la CUFIN, a fin de estar en posibilidad de identificar la naturaleza y alcance de la misma, lo que se resume en los siguientes puntos:

a) Las personas morales llevarán una CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA, esta obligación debe entenderse como “mantener” contablemente una cuenta en la que registren la utilidad fiscal neta de la empresa de forma individual, y que en el caso de las sociedades que opten por determinar su resultado fiscal consolidado, el saldo de la referida cuenta a nivel consolidado, se constituirá en principio, sumando los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de la sociedad controladora y de las sociedades controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, ahora bien, es importante destacar que dicha cuenta se actualizará “cada ejercicio” con la suma y disminución de determinados conceptos.

b) Para integrar dicha cuenta anualmente, se adicionan los conceptos:

+ Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio¹⁸

¹⁷ Para efectos prácticos, se nombrará en adelante CUFIN.

¹⁸ Para efectos prácticos, se nombrará en adelante UFIN.

- + Dividendos o Utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México.
- + Ingresos, Dividendos o Utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁹

c) La CUFIN se disminuirá con los siguientes conceptos:

- El importe de los dividendos o utilidades pagados (si provienen del saldo de CUFIN).
- Las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de la misma ley²⁰ (si provienen del saldo de CUFIN).
- En caso de haberse pagado impuesto en términos del artículo 11 de la ley de la materia²¹, por distribución de

¹⁹ “Artículo 213. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio derivados de las inversiones a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II y IV de la misma, siempre que no se hayan gravado con anterioridad en los términos de los Títulos antes citados, aún en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional.

...
Los ingresos, dividendos o utilidades percibidos, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado en los términos de este artículo se adicionarán a la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 88 de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable tratándose de personas morales...”.

²⁰ “Artículo 89. Las personas morales residentes en México que reduzcan su capital determinarán la utilidad distribuida, conforme a lo siguiente:

...
La utilidad distribuida gravable determinada conforme el párrafo anterior podrá provenir de la cuenta de utilidad fiscal neta hasta por la parte que del saldo de dicha cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsan. El monto que de la cuenta de utilidad fiscal neta le corresponda a las acciones señaladas, se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga en la fecha en la que se pagó el reembolso...”.

²¹ “Artículo 11. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

...
II. Para los efectos del artículo 88 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta

dividendos, también se disminuirá el monto que resulte en términos de la fracción II, de dicha disposición.

d) El saldo de la CUFIN que se tenga al último día de cada ejercicio (sin incluir la UFIN del mismo), se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

e) La Utilidad Fiscal Neta del ejercicio (UFIN) es la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 del mismo ordenamiento.

El **resultado fiscal** en términos de la ley de la materia es la base gravable a la que, las personas morales, aplicarán la tasa del impuesto sobre la renta contenida en el numeral 10²² antes referido, en este contexto, se dispone que el resultado fiscal debe ser determinado en dos pasos, que se representan gráficamente como sigue:

1. Obtención de la **utilidad fiscal**:

Ingresos acumulables

calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.4706.

Para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas...”.

²² Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004: “Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

...

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

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

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

Menos (-)	Deducciones autorizadas
Igual a (=)	Utilidad fiscal (UF)

2. Disminución de **pérdidas fiscales**:

	Utilidad fiscal (UF)
Menos (-)	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar, de ejercicios anteriores

Así, tenemos que el resultado fiscal es la cantidad que se obtiene aplicando los pasos anteriores, y se denomina así, independientemente del monto que se obtenga, puesto que los pasos descritos se utilizan para identificar **la cantidad** que será base gravable para efectos del pago del impuesto sobre la renta. En este sentido, cabe señalar que **sólo puede haber un resultado fiscal positivo (igual o superior a uno) o de cero**, éste último, que al aplicar la tasa del impuesto, necesariamente dará como resultado la cantidad de cero, por lo que no habrá impuesto a cargo.

Por ello, técnicamente **es incorrecto sostener que puede existir un resultado fiscal negativo**, pues si bien puede ocurrir que en un ejercicio las deducciones autorizadas excedan a los ingresos acumulables en el mismo, ello implicará la existencia de una pérdida fiscal de conformidad con el artículo 61²³ de la Ley del Impuesto sobre la Renta, numeral en que se encuentra su definición expresa y que podrá disminuirse de la utilidad fiscal en los diez ejercicios siguientes a aquél en que se genere, hasta agotarla.

²³ “Artículo 61. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.
La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.
Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado...”.

Sin embargo, lo anterior no implica que no exista el concepto “*resultado fiscal*” pues en los casos en que se refleje pérdida fiscal en el primer paso del cálculo del mismo, lo que ocurre con el resultado fiscal es que la cantidad a determinar es cero, puesto que ya no se podrá realizar el segundo paso, toda vez que la amortización de pérdidas de ejercicios pasados sólo procede cuando haya utilidad fiscal positiva a la que se le puedan disminuir dichas pérdidas; lo mismo ocurre en el caso de que las pérdidas fiscales pendientes de amortizar excedan a la utilidad fiscal determinada conforme al primer paso.

Ejemplos de cálculo de resultado fiscal con las características descritas:

CASO A.

Paso 1	Ingresos acumulables		100
	Menos (-)	Deducciones autorizadas	150
	Igual a (=)	Pérdida Fiscal	-50
	RESULTADO FISCAL		0

En este caso ya no puede aplicarse el segundo paso del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que no hay utilidad fiscal a la cual disminuir las pérdidas de ejercicios anteriores, por lo que el resultado fiscal es igual a cero, con una pérdida fiscal de cincuenta, que podrá disminuirse de las pérdidas fiscales de ejercicios posteriores, en términos de la propia Ley.

CASO B.

Paso 1	Ingresos acumulables		100
	Menos (-)	Deducciones autorizadas	20
	Igual a (=)	Utilidad Fiscal	80
Paso 2	Menos (-)	Pérdidas fiscales anteriores	90
	Igual a (=)	Remanente de pérdida	10
RESULTADO FISCAL			0

En este caso se realizaron los dos pasos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores excedieron a la utilidad fiscal, y ésta sólo es disminuíble hasta su monto, de igual forma el resultado fiscal buscado es igual a cero, y quedará un remanente de pérdida fiscal de diez para aplicar en ejercicios posteriores.

En los ejemplos citados, al existir resultado fiscal de cero, es evidente que no hay impuesto a cargo del contribuyente, puesto que el resultado de aplicar la tasa del impuesto a cero, es el mismo número.

Derivado de lo anterior tenemos que, de la interpretación de los artículos reclamados no se desprende que, cuando el resultado fiscal sea cero, no sea posible calcular la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio, pues lo que se advierte es, que para efectos de la integración de la CUFIN, se adicionará la Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio, siendo ésta la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal el impuesto pagado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia y el importe de las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, sin que sea obstáculo para ello, que el resultado fiscal referido sea en cantidad de cero, puesto que la disposición no indica en específico que la disminución mencionada deba hacerse *“hasta el resultado fiscal”*, único caso en el que podría considerarse que si éste es igual a cero no sería posible hacerla.

f) Por disposición expresa, cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia y las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

De lo anterior se desprende que, al disponer el numeral 88 en estudio, que la suma del impuesto pagado y las partidas no deducibles de referencia, debe disminuirse del resultado fiscal, indica que deberá realizarse dicha resta incluso cuando éste sea cero, lo que se

corroborar con el cuarto párrafo del mismo precepto que regula el destino de la cantidad obtenida, aún siendo negativa pues, la diferencia así obtenida podrá disminuirse del saldo de la CUFIN que se tenga al final del ejercicio o de la utilidad fiscal neta de ejercicios posteriores, hasta agotarla.

De ahí que, considerar que cuando el resultado fiscal sea cero no puede efectuarse la disminución exigida para calcular la UFIN del ejercicio, sería ignorar el contenido del párrafo cuarto de la disposición en análisis que establece claramente el efecto de las cantidades determinadas cuando el resultado de dicha operación exceda al resultado fiscal, pues lo que ocurre, es que la **utilidad fiscal neta así calculada, será negativa, sólo de esta forma puede entenderse que se tenga que disminuir en los ejercicios subsecuentes hasta agotar la cantidad que así se haya generado.**

De lo anterior se concluye, que conforme a lo dispuesto por los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, existen dos casos en los que se obtendrá UFIN negativa, que se explican mejor en los siguientes ejemplos:

CASO A.

	Resultado fiscal	100
Menos (-)	Impuesto sobre la Renta pagado	32
Menos (-)	Partidas no deducibles indicadas	80
Igual a (=)	UFIN NEGATIVA	-12

CASO B.

	Resultado fiscal	0
Menos (-)	Impuesto sobre la Renta pagado	0
Menos (-)	Partidas no deducibles indicadas	80

Igual a (=) UFIN NEGATIVA

-80

El resultado de la operación ilustrada con anterioridad, en todos los casos, dará lugar a un ajuste en la CUFIN de la empresa que lo determine, en el ejercicio, que desde luego, será de disminuir el saldo de dicha cuenta si la UFIN fue negativa y de sumarla al saldo de la misma si la UFIN fue positiva.

II. La aplicación de los principios de justicia tributaria a la obligación prevista en los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Una vez que se ha determinado el alcance de la obligación establecida en los artículos controvertidos, en este apartado, se analizará si la constitucionalidad de dichas disposiciones puede ser estudiada a la luz de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

En congruencia con lo establecido por el Tribunal Pleno en la tesis: ***“PAGO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA”***,²⁴ esta Primera Sala ha sostenido que los principios de

²⁴ Tesis P. XI/2001, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Julio de 2001, Página 9. De texto:

“Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este

proporcionalidad y equidad tributaria no sólo son aplicables para estudiar la constitucionalidad de las disposiciones fiscales que establecen y regulan los elementos esenciales del impuesto, a saber, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa e incluso época de pago, sino también a aquellas disposiciones adjetivas o formales que establezcan cuestiones que incidan directa o indirectamente en la recaudación del tributo.

En efecto, se ha considerado por esta Primera Sala que los principios de Justicia Tributaria están dirigidos a las **obligaciones materialmente recaudatorias**²⁵, esto es, a todos los elementos fiscales que se vinculan directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras tributarias que se encuentran necesariamente encaminadas a la determinación de la obligación sustantiva del pago de la contribución, es decir, no únicamente los relativos al sujeto, objeto, tasa, base son los que trascienden a la obligación de pago, sino también algunas obligaciones formales, que estén estrechamente vinculadas con el referido pago del tributo.

tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.”

²⁵ Concepto sostenido en la tesis 1a. X/2005, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Marzo de 2005, Página 215 de rubro y texto siguientes:

“OBLIGACIONES MATERIALMENTE RECAUDATORIAS. SU CONCEPTO. Por tales deben entenderse todos aquellos elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución u otras figuras tributarias necesariamente encaminadas a la determinación de la obligación sustantiva del pago de la contribución. Por ello, a dicha obligación no sólo deben trascender los elementos relativos al sujeto, objeto, tasa y base, sino también algunas obligaciones formales, como pudiera ser, a manera de ejemplo, la obligación de los contribuyentes de determinar su situación fiscal mediante declaración anual, la cual no constituye un simple medio de control en la recaudación por parte de la autoridad administrativa, ya que está estrechamente vinculada con el referido pago del tributo.”

La premisa anterior, se sostiene en el propio texto constitucional contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, que establece textualmente:

“Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

...

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El significado de la palabra “contribuir” empleada por el texto constitucional, es el de cubrir los impuestos federales, estatales y municipales que fijen las leyes. Esa “contribución” es la aportación en dinero o en especie que deben al Estado, las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo, esto es, se traduce en pagar el tributo que la ley, en el ámbito correspondiente a su aplicación, les obligue.

En este contexto, como lo ha sostenido este Alto Tribunal en diversas jurisprudencias, los principios de justicia tributaria: proporcionalidad y equidad radican, el primero, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada y en función de ello y de sus características propias, exige el segundo de los citados principios, que los sujetos de una contribución reciban un tratamiento idéntico por la ley tributaria en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago.

La proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad contributiva de los causantes, para que en cada caso el impacto sea distinto, mismo que debe encontrarse en estricta proporción a la manifestación de riqueza que grave el impuesto de que se trate, esto es, a la potencialidad real de cada causante, de contribuir al gasto público.²⁶

La equidad, está estrictamente relacionada con la proporcionalidad, pues será precisamente atendiendo a la capacidad de cada contribuyente o grupos de ellos, que las leyes tributarias deben otorgar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, así, en acatamiento al mandato constitucional aquéllos que se encuentren en una misma hipótesis de causación y que gocen de la misma capacidad contributiva, deben enterar el impuesto en idénticas condiciones, bajo iguales reglas y plazos; sin que ello implique que no se pueda dar un trato diferenciado entre grupos de contribuyentes, siempre y cuando esté justificado objetiva y razonablemente.²⁷

²⁶ Afirmación sustentada en la tesis sustentada por el Pleno de este Alto Tribunal con el número 109/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, que es del tenor literal siguiente:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

²⁷ Jurisprudencia P./J. 41/97, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Página 43, que textualmente establece:

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

Así, el cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante; por lo que, como se ha dicho, la relación jurídico tributaria, en razón de la cual el Estado puede apropiarse de una porción de riqueza de los particulares para destinarla a la satisfacción de los gastos públicos, no puede entenderse limitada a las cuestiones tributarias sustantivas, sino que la misma también abarca cuestiones que, pueden ser formales o adjetivas, vinculadas con el Poder Recaudatorio del Estado pero que incidan directa o indirectamente con la determinación del impuesto a pagar.

Conforme a las premisas anteriores, el **segundo y tercer agravio** de las recurrentes resultan **fundados** en la parte en la que controvierten la consideración del Tribunal Colegiado de que los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer la obligación adjetiva de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y contener por ello, un procedimiento posterior a la determinación del impuesto, no puede ser estudiado a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

Lo anterior es así, pues si bien es cierto la integración de la CUFIN, es un procedimiento posterior a la determinación del impuesto lo cierto es que dicha cuenta, al ser la medida de las utilidades

iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.

contables obtenidas por la empresa, incide directamente en el impuesto a enterar por la persona moral que lo causa cuando distribuya dividendos, ello conforme al artículo 11²⁸ de la ley de la materia, que expresamente indica que no se estará obligado al pago del impuesto cuando se distribuyan dividendos que provengan de CUFIN.

Por ello, la existencia de saldo positivo en la CUFIN es de suma relevancia para el impuesto a pagar que resulte, cuando una persona moral distribuya dividendos, pues si el mismo se agota en dicha distribución de utilidades, sobre la diferencia que se reparta, que exceda el referido saldo, se tendrá que pagar el impuesto respectivo.

Esto es, si bien la CUFIN es un elemento de carácter contable, que se integrará con las ganancias de la empresa susceptibles de ser distribuidas, que ya pagaron impuesto sobre la renta y que por ello, no volverán a causarlo cuando se distribuyan; no menos cierto es que precisamente, el procedimiento de su integración y actualización contenido en las disposiciones reclamadas trasciende directamente a la cantidad que la empresa deberá pagar de impuesto en caso de distribuir dividendos o utilidades que no provengan de la misma, pues los ajustes que se contemplan y la forma de integrarla necesariamente tendrá injerencia en el saldo que se conserve en dicha cuenta.

De ahí que, pueden concurrir dos supuestos que dependen directamente de las cantidades reflejadas en la CUFIN:

- i) En caso de que exista saldo en la CUFIN, y los dividendos que se decreten provengan en su totalidad de dicha cuenta, se debe entender que los ingresos inherentes a la

²⁸ Cfr. Artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente 2004.

utilidad respectiva que se está repartiendo ya causaron y pagaron el impuesto sobre la renta correspondiente;

- ii) En cambio, en caso de que no exista saldo en la CUFIN, o que las utilidades o dividendos distribuidos excedan dicho saldo, se entenderá que el dividendo decretado no se ha reflejado en la utilidad corporativa y que, por ende, no ha cubierto el impuesto sobre la renta respectivo hasta por la diferencia excedente de CUFIN.

Así pues, la existencia de saldo en dicha cuenta trasciende a la obligación de pago del impuesto, pues precisamente, la circunstancia que determinará la obligación de calcular y pagar el impuesto sobre la renta es el hecho de que el dividendo decretado provenga de la CUFIN y es que, la justificación de la existencia de la misma y de los efectos que corresponden a los dividendos que provengan de dicha cuenta, están directamente relacionados con el propósito de equiparar a la UFIN con la utilidad contable, es decir, con la ganancia susceptible de ser distribuida, como se explicará más adelante en esta ejecutoria.

No es óbice para llegar a la anterior conclusión, que el Tribunal Colegiado haya citado en la sentencia recurrida, las consideraciones sostenidas al resolver el amparo en revisión 866/2004, por la Segunda Sala de este Supremo Tribunal, en donde se adujo que los principios de justicia tributaria, tutelados por el artículo 31, fracción IV Constitucional, no resultaban aplicables a las disposiciones en estudio; ni el amparo en revisión 40/2005, en el que al resolver esta Primera Sala, sostuvo idéntico criterio, puesto que de un nuevo análisis de las hipótesis normativas reclamadas, así como su nueva integración y en

congruencia con las tesis que ha venido emitiendo²⁹ en el sentido de que dichas garantías constitucionales resultan aplicables incluso a obligaciones de índole formal o adjetiva que se encuentren vinculadas con cuestiones materialmente recaudatorias, se deja de compartir el criterio anterior, para afirmar que, los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí son susceptibles de ser analizados a la luz de los principios de equidad y proporcionalidad tributarias.

²⁹ Como la Tesis 1a. LXXX/2004, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Julio de 2004, Página: 194, de texto:

“GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. ES APLICABLE A LAS OBLIGACIONES MATERIALMENTE RECAUDATORIAS, VINCULADAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA, COMO SON LAS QUE FORMAN PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE AUTODETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la tesis P. XI/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001, página 9, de rubro: “PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.”, que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, a todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nacen como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares. Entre dichas relaciones figura la obligación de presentar declaración anual, misma que no puede desligarse de las cuestiones materialmente recaudatorias, pues es a través de la citada obligación que se manifiesta la situación fiscal del contribuyente, considerándose que dicha obligación de formular declaración, como parte de un procedimiento de autodeterminación de la obligación fiscal, se enmarca en el ámbito de la potestad recaudatoria que regula las relaciones que surgen entre la autoridad fiscal y los causantes, motivo por el cual se trata de una obligación que igualmente acepta ser analizada desde la garantía constitucional de equidad”, y la Jurisprudencia 1a./J. 56/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Septiembre de 2006, Página: 56 de epígrafe:

“CONTROLES VOLUMÉTRICOS. A LA OBLIGACIÓN DE LLEVARLOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD, CONFORME AL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO LE ES APLICABLE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2004). El citado artículo establece que quienes enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación como parte de su contabilidad. Al respecto, debe precisarse que la obligación en cuestión es de carácter formal, pues su objetivo es que la autoridad hacendaria lleve una adecuada vigilancia y compruebe el cumplimiento de requisitos conforme a los cuales los gobernados deben contribuir al gasto público. En consecuencia, a la obligación prevista en el artículo 28, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1o. de enero de 2004, no le es aplicable el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que dicho principio está dirigido a las contribuciones en sí mismas consideradas, a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago, sin que sea factible hacerlo extensivo a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes que constituyan simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, como acontece en la especie.”

OCTAVO. Estudio de los agravios que cuestionan la constitucionalidad de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en dos mil cuatro, por transgresión a las garantías constitucionales proporcionalidad, equidad, legalidad, seguridad jurídica, e irretroactividad. Por cuestión de método, conforme a lo desarrollado en el considerando séptimo, se procederá al análisis de los agravios de las quejas que plantean la trasgresión de los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el orden indicado enseguida:

I. Estudio de los agravios que argumentan la violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias. Como se estableció en el considerando séptimo apartado II, los agravios segundo y tercero que controvierten las consideraciones del Tribunal Colegiado, por las que consideró que la constitucionalidad de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no podía ser analizada a la luz de los principios de justicia tributaria, resultan **fundados**, en esa parte, pues contrario a lo sostenido por el A quo, los artículos reclamados sí pueden ser estudiados a la luz de los principios tutelados por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, toda vez que contemplan un procedimiento que trasciende al pago del impuesto.

Por lo anterior, con fundamento en el artículo 91, fracción I de la Ley de Amparo, se procederá al estudio de los conceptos de violación relativos.

En este tenor, antes de responder a los argumentos planteados en tales conceptos de violación (que resultan ser el segundo y el tercero), se considera indispensable hacer un análisis del contexto normativo en el que se encuentra inmersa la obligación cuestionada,

de disminuir del saldo de la CUFIN, la **utilidad fiscal neta**, cuando ésta resulta negativa, a fin de estar en posibilidad de valorar si esta circunstancia repercute en que las personas morales tengan que pagar un impuesto por distribución de dividendos o utilidades acorde con su capacidad contributiva, y si además dicha circunstancia resulta equitativa conforme a los planteamientos hechos.

Para lograr lo anterior, en principio, es importante hacer un recuento de algunos conceptos trascendentes para contextualizar el presente asunto, conforme a la interpretación que de los mismos ha venido realizando este Alto Tribunal y cuyas premisas cobran vigencia en la actualidad.

Al resolver el amparo en revisión 705/2000, mediante ejecutoria de la Segunda Sala, de cinco de julio de dos mil dos, se realizó un análisis preciso de los antecedentes legislativos en torno a la obligación de cubrir el impuesto por dividendos a cargo de las personas morales que los distribuyan, destacando que la primera vez que surge el concepto de **utilidad fiscal neta**, fue en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, mediante el cual el legislador estableció un nuevo mecanismo de tributación en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para los dividendos o ganancias distribuidas por personas morales a sus socios o accionistas, *consistente en reconocer el impuesto pagado por la sociedad respecto de los ingresos de los cuales derivan las utilidades (ganancias) que distribuyen a sus socios vía dividendos* y “retener básicamente la diferencia entre lo pagado por aquélla y lo que corresponde al accionista, considerando para ello que dichos ingresos deben gravarse a la tasa marginal (máxima) del impuesto”, que tratándose de las

personas físicas era del 40% (artículo 141) y de las personas morales del 35% (artículo 10).

Así, con el objeto de identificar plenamente las utilidades (ganancias) derivadas de los ingresos **respecto de los cuales la sociedad ya pagó el impuesto sobre la renta a la tasa empresarial, a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y nueve, se estableció a cargo de éstas, la obligación de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta** (artículo 124); y con el fin de “mantener el esquema de integración entre el impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, las personas morales debían retener únicamente el 10% de los dividendos o utilidades distribuidos a sus socios o accionistas personas físicas cuando éstos derivaran de la cuenta de utilidad fiscal neta y el 40% cuando los dividendos distribuidos no derivaran de la cuenta antes aludida (artículo 123, fracción II).

También se refirió la definición de **dividendo** como “*el derecho individual que corresponde a todos los socios, a percibir un beneficio económico, en forma más o menos regular, de las utilidades que obtenga la sociedad*” es decir, las utilidades “*son aquéllas cantidades que la sociedad obtiene como consecuencia del ejercicio de la actividad social y que constituye un superávit en relación con el capital social*” y, por tanto, los dividendos “*no son otra cosa que las cantidades que resultan de distribuir dichas utilidades o superávit, entre los socios*”.³⁰

Se sostuvo que a fin de igualar el tratamiento fiscal del dividendo en el socio o accionista, con aquél que proviene de la cuenta de

³⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, 10ª Edición, México, 1997, páginas 1173 y 1174.

utilidad fiscal neta; es decir, **con el que deriva de los ingresos “reales” de la persona moral que ya causaron el impuesto sobre la renta a la tasa empresarial, los dividendos que no deriven de la referida cuenta (CUFIN), previamente a su distribución** causarán un impuesto que será a cargo de la persona moral que los distribuye.

Bajo ese tenor, se dijo con apoyo en la doctrina que, *“no todo el impuesto sobre la Renta que causa una sociedad lo determina a través de su resultado fiscal; puede suceder que otorgue un dividendo que no provenga de su cuenta de utilidades que ya fueron objeto del impuesto (CUFIN) y en estos casos tal dividendo de acuerdo con la legislación fiscal y mercantil es válido decretarlo y pagarlo, pero en su caso, previamente a su distribución debe de causar el impuesto sobre la renta, pues se trata de ciertas partidas que no fueron objeto del impuesto, es decir, no pasaron por resultado fiscal”.*

En el mismo orden de ideas, la Segunda Sala, al resolver la contradicción de tesis 233/2009, en sesión de diez de mayo de dos mil diez, definió a la CUFIN como una cuenta obligatoria de recordatorio en la empresa, en la que se lleva el valor actualizado de las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron impuesto sobre la renta y que, por ende, cuando el accionista las reciba no tiene por qué pagar otra vez el impuesto relativo. La intención de llevar esta cuenta es que sirva de marco medidor cuando se pagan dividendos a fin de saber si éstos corresponden o no a utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta respectivo.

En dicho pronunciamiento también se analizó la diferencia entre los conceptos de **capital social** y **capital contable**, porque si bien ambos participan de los principios doctrinales atinentes al capital —en

general— de una determinada unidad económica o negocio en marcha, no menos cierto es que tanto en el terreno societario, como en el contable, y en el jurídico, se identifican de forma diferente según la función que en estos ámbitos se les atribuye, conforme a lo siguiente:

Al **capital social** se le identifica, desde el punto de vista estrictamente societario, para referirse preferentemente a las aportaciones que los socios realizan a la entidad y por la cual reciben a cambio derechos retributivos por medio de acciones a su favor.

Por su parte, al **capital contable** se le utiliza para identificar financieramente cuáles son los activos netos de la sociedad, por ser el producto de la diferencia real existente entre el activo y el pasivo de la empresa. Bajo esta óptica se le clasifica de acuerdo con su origen en **Capital Contribuido** y en **Capital Ganado**, el primero conformado por las aportaciones de los propietarios a la entidad, es decir, por el capital social y, el segundo integrado por las utilidades y pérdidas de la empresa.

Desde el punto de vista legal, el capital contable representa para los propietarios de una entidad lucrativa su derecho sobre los activos netos. Este derecho se ejerce mediante su reembolso o el decreto de dividendos.

De esta forma se advierte que, para el caso que aquí interesa, en términos contables —que son a los que se refiere el artículo 31, fracción II, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por estar dirigido a tomar en cuenta los activos netos de la sociedad para determinar el valor de las acciones—, el **capital social** no incluye al

capital contable, sino que es al revés, es decir, el capital contable incluye al capital social al ser este último parte integrante de aquél.

Bajo este orden de ideas, resulta evidente que el **capital contable** se encuentra íntimamente relacionado con la riqueza de la sociedad mercantil en un momento determinado, en virtud de que es el reflejo de sus movimientos económicos concernientes a las utilidades y pérdidas financieras.

Tales criterios son compartidos, en lo conducente, por esta Primera Sala.

Ahora bien, al resolver los amparos directos en revisión 319/2005 y 366/2010, en sesiones de veintisiete de abril de dos mil cinco y dos de junio de dos mil diez, respectivamente, esta Sala se pronunció en específico, en el sentido de que el impuesto que se paga cuando una persona moral distribuye dividendos, no grava los dividendos distribuidos, sino **la ganancia de la cual provienen los mismos**, conclusión alcanzada bajo las siguientes consideraciones:

A. El capital social es el patrimonio con el que cuenta la sociedad al momento de su constitución, en el desarrollo de sus actividades, dicho haber patrimonial es aplicado a la realización de las actividades propias de la persona moral, con lo que se van generando ingresos para la sociedad, e incurriendo en los gastos correspondientes. En términos financieros generales cuando el activo sea superior al pasivo en una medida tal que exceda capital social, podrá apreciarse que, por la diferencia con éste se tendrán utilidades; en cambio, cuando entre activos y pasivos se reporte un monto menor al capital social, por la desproporción de aquélla con éste, se reportará una pérdida.

B. Las disposiciones del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen un criterio de medición de las utilidades únicamente para efectos fiscales, pero que no necesariamente coincide con la medición financiera que puede realizarse en relación con el patrimonio social, a través de conceptos como la utilidad contable.

En este aspecto, resulta particularmente trascendente lo establecido en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al distinguir entre los conceptos que no son ingreso para efectos del Título II, y los que sí lo son, lo cual obedece, en esencia, a las siguientes razones:

- Por las mismas razones por las que la **suscripción inicial del capital no es considerada ingreso** —esto es, porque son recursos con los que contribuyen los socios, pagados por éstos, y no **capital** ganado por la realización de las actividades de la persona moral—, **el aumento de éste tampoco se considera ingreso**, para efectos del impuesto sobre la renta. Con mayor precisión, dicha exclusión se justifica en que el capital social no incide en la obtención de utilidades o pérdidas, sino que éstas se darán en la medida en la que se genere un diferencial entre activos y pasivos, cuyo monto supere, o no alcance a cubrir, el propio capital social.
- Igualmente, en el caso de las **primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad**, no se considera que hay ingreso para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual se explica en virtud de que el valor de aquéllas representa capital contribuido, no capital ganado.

- Por último, **el pago de la pérdida por los accionistas** tampoco se considera ingreso por las mismas razones, pues se está ante un caso en el que se estaría dotando a la sociedad de los recursos necesarios para proseguir con sus actividades, a pesar de haber obtenido resultados desfavorables previos. Al igual que en los casos anteriores, se trata de recursos que no provienen de la realización de las actividades de la persona moral, sino de aportaciones de los accionistas.
- Asimismo, **no se considera como ingreso de las sociedades la utilización del método de participación para valorar acciones propiedad de las mismas**, en virtud de que se trata esencialmente de una plusvalía, y no de una ganancia concretamente realizada en función de una operación de venta.
- **La revaluación de activos tampoco constituye un ingreso**, pues en la asignación de valores al activo de la sociedad, previamente depreciado o afectado en valores nominales por la inflación, únicamente se lleva a cabo una operación interna que refleja un valor estimado de los bienes, el cual posiblemente se vería realizado en caso de su venta; como puede apreciarse, no se trata de valores efectivamente realizados a través de operaciones de compraventa.
- Finalmente, la **revaluación del capital no se considera ingreso**, porque se trata de operaciones a través de las cuales únicamente se trae a valor presente diversos valores del capital contable de la sociedad, cuyos valores de registro original se han visto disminuidos al compararlos con datos registrados al cabo de un período sujeto a inflación.

Como puede apreciarse tras el análisis que se efectúe al listado anterior, la mera plusvalía o minusvalía, aun cuando contribuye a evaluar correctamente la situación financiera real o potencial de una persona moral, no constituye un ingreso acumulable o deducción autorizada para efectos del impuesto sobre la renta. En este sentido, las disposiciones del Título II requieren de una operación con terceros, que convierta la plusvalía en ganancia, o la minusvalía en pérdida, determinadas ambas de manera definitiva, a efecto de medir el efecto patrimonial de la operación.

Un factor adicional tiene particular relevancia en el surgimiento de diferencias entre la medición de la situación patrimonial de una persona moral que se desprende de la legislación fiscal, por un lado, y la que corresponde a la medición financiera o contable, por el otro: la periodicidad de la medición que se efectúe.

En efecto, los ejercicios fiscales son cortes periódicos necesarios para determinar el desempeño de una empresa o actividad productiva; pero el corte podría ser de una temporalidad diversa. En tal virtud, **no podría afirmarse que la utilidad que arroja un ejercicio fiscal necesariamente es una auténtica utilidad** —entendida como un monto del haber patrimonial, es decir, un excedente de los activos sobre los pasivos, que supere al capital social— disponible, que pueda repartirse a los socios; para afirmar lo anterior, resultaría necesario analizar si no existen pérdidas, o si la sociedad se ha recuperado de ellas.

C. Derivado de lo anterior, puede comprenderse que la utilidad fiscal y la contable no tienen por qué coincidir, en tanto que **la utilidad que financieramente se reporta es la que efectivamente puede ser**

repartida, según lo preceptúan los artículos 18 y 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles³¹, mismos que disponen, respectivamente, que, en caso de que hubiere pérdida del capital social, éste deberá ser reintegrado o reducido antes de hacerse repartición o asignación de utilidades; y que la distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen, precisándose que tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social.

Habiendo precisado las diferencias existentes entre las formas de medir la utilidad —ya sea atendiendo a criterios financieros o contables, o bien a los fiscales—, corresponde ahora puntualizar que es a partir de aquélla —pero, según se acaba de precisar, atendiendo a su medición financiera— que los socios o accionistas pueden contar con un derecho a percibir un dividendo.

D. La repartición de dividendos tiene efectos diversos desde el punto de vista de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dependiendo de si la utilidad de la que derivan ya cubrió el impuesto respectivo —es decir, si el ingreso corporativo ya se reflejó en una utilidad fiscal—, o si no lo han hecho, no por una omisión de la persona moral, sino porque la utilidad contable podría respaldar su distribución financiera, pero en circunstancias tales que aún no dieran lugar al pago de dicho tributo, derivado de discrepancias entre ambas mediciones, como las que recientemente han sido ilustradas.

³¹ Cfr. Artículos 18 y 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En efecto, el impuesto sobre la renta que se paga a nivel corporativo, deriva de los ingresos acumulables, según son definidos por el legislador —excluyendo los no acumulables, así como los que la propia Ley considera que no son ingreso—, y permite determinar una utilidad o pérdida fiscal, tras la aplicación de las deducciones que autoriza la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultando relevante precisar que dicho concepto no coincide —no tiene que coincidir necesariamente— con la utilidad contable, en los términos en los que se ha precisado con antelación.

El hecho de que un ingreso se refleje en la utilidad fiscal —o en el resultado fiscal, es decir, la cantidad que resulte de aplicar a aquélla las pérdidas de ejercicios anteriores— y, por ende, dé lugar al pago del impuesto sobre la renta, se traduce también en la posibilidad de calcular la denominada “Utilidad Fiscal Neta”, misma que debe registrarse en la cuenta correspondiente (CUFIN), cuyo saldo refleja las utilidades que ya han pagado impuesto y por tanto, pueden ser distribuidas como dividendos, no “libres” de impuesto sino ya “liberados”³², por vía de la utilidad o resultado fiscal.

Por lo tanto, en la medida en la que una sociedad haya determinado un resultado fiscal, podrá además generar una utilidad fiscal neta, que deriva de restarle a aquél el impuesto sobre la renta causado y pagado respecto del mismo, así como las partidas no deducibles. En relación con esta utilidad fiscal neta, y la cuenta en la que se refleja, puede señalarse que es el equivalente fiscal del concepto financiero de utilidades retenidas, sin que por esta afirmación deba pasarse por alto la existencia de diferencias en los montos de ambos conceptos.

³² La expresión “libres” sería incorrecta, porque como se dijo, el objeto del impuesto no son los dividendos que se distribuyen, sino la ganancia que los generó; por lo que, si provienen de CUFIN están “liberados” de impuesto, porque dicha ganancia, ya pasó por resultado fiscal, esto es, ya pagó el impuesto sobre la renta respectivo.

E. Así, dado que en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta se registran las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron impuesto sobre la renta, su saldo irá disminuyendo conforme se vayan repartiendo los dividendos correspondientes; cuando el saldo de la CUFIN se agote o cuando no se hubiere generado, los dividendos que se lleguen a repartir —se entiende, en razón de la utilidad financiera susceptible de ser repartida—, deberán pagar el impuesto al que se refiere el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y al que se ha venido haciendo alusión como impuesto por dividendos.

En otras palabras, se puede afirmar que dicho impuesto por dividendos se pagará en la medida en la que se decreta su reparto con base en la **utilidad financiera**, conforme a lo dispuesto por los artículos 18 y 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cuando dicha utilidad provenga de conceptos respecto de los cuales la sociedad no haya realizado un valor que constituya un ingreso ni pagado por éste el impuesto sobre la renta, y en tanto que el saldo de la CUFIN sea menor a la referida utilidad financiera.

Si los dividendos que se reparten no provienen de la CUFIN — es decir, si el saldo de dicha cuenta es excedido por el monto de los dividendos distribuidos —, ello entonces dará lugar al pago del impuesto por dividendos, mismo que se determina sobre una base diferente a la del monto entregado al socio, a fin de que el tributo resultante se calcule sobre la ganancia de la cual proviene el dividendo, para lo cual la legislación establece la obligación de piramidar éste.

En relación con todo lo anterior, resulta necesario no perder de vista que las utilidades que se reparten, cuando exceden el saldo de la

CUFIN —cuenta esta en la que se reflejan las utilidades fiscales que, pasando por resultado fiscal, dieron ya lugar al pago del impuesto sobre la renta—, corresponden a utilidades **financieras o contables** que, como se ha señalado ya, pueden derivar de conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera como ingreso, de conceptos que la propia Ley considera como ingreso no acumulable, o bien, de conceptos que no han realizado un valor en relación con el cual se hubiere pagado impuesto sobre la renta, lo cual puede explicarse en las discrepancias existentes entre la medición financiera y la fiscal, de lo que debe entenderse por utilidad.

Relatadas las premisas anteriores, sostenidas por esta Sala respecto de los conceptos involucrados en la causación y pago de impuesto sobre la renta al distribuir dividendos que no provienen de CUFIN, así como la importancia de dicha cuenta para el efecto de identificar las utilidades de una sociedad, susceptibles de ser repartidas, sin el pago de impuesto, se dará contestación a los argumentos de las quejas respecto a si los artículos 69 y 88 de la Ley de la materia respetan los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributarias.

En la demanda de amparo se argumentó que cuando el resultado fiscal de un ejercicio es igual a cero y conforme al procedimiento previsto por las normas reclamadas, se disminuye del mismo, el impuesto pagado y las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta previstas por el artículo 32 de la Ley de dicho impuesto (excepto las contempladas en las fracciones VII y IX), ello necesariamente dará como resultado una **UFIN negativa** que disminuirá el saldo de la CUFIN, lo que trae como consecuencia que se pague nuevamente impuesto sobre los dividendos por los que ya se

pagó el mismo. Al argumentar esto, refieren que la disminución de la Utilidad Fiscal Neta negativa del saldo de la CUFIN o CUFINCO (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada) del ejercicio, ocasiona que se distorsione la naturaleza de la citada cuenta, afectando utilidades que ya pagaron previamente impuesto sobre la renta a nivel corporativo.

También se argumentó que las partidas no deducibles que se disminuyen del resultado fiscal, conforme a las normas reclamadas, tienen un doble efecto negativo en su perjuicio, pues las mismas ya fueron consideradas al determinar el resultado fiscal y se toman en cuenta nuevamente al determinar la UFIN del ejercicio lo que ocasiona un doble pago del impuesto.

A fin de dar respuesta a dichos planteamientos se estima pertinente recapitular: La CUFIN se **adiciona** con las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron el impuesto sobre la renta, con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio (UFIN positiva) así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes (REFIPRES), y se **disminuye** con el importe de los dividendos o utilidades pagados y con las utilidades distribuidas en reducción de capital, en ambos casos cuando los importes entregados a los accionistas provengan del saldo de la CUFIN, así como por la UFIN negativa, que en su caso resultare.

La razón de que se incremente la CUFIN con los dividendos percibidos de otras personas morales en México y de los provenientes de REFIPRES, es que estos ingresos ya pagaron el impuesto relativo

en la empresa emisora de la que provienen y en el momento en que se generaron, respectivamente.

Ahora bien, **la UFIN tiene por objeto igualar, en la medida de lo posible, la utilidad fiscal del ejercicio con la contable**, reflejando así la auténtica situación financiera de la empresa en el ejercicio, si es positiva, es porque existe utilidad financiera susceptible de ser distribuida, pero si es negativa, ello implica que **existió una pérdida contable**, y por ello, una vez comparada con el saldo de CUFIN (sumada o disminuida), permitirá conocer cuáles de dichas utilidades han quedaron liberadas del pago del impuesto sobre la renta, pues los ingresos de donde se generaron ya pasaron por resultado fiscal, y cuáles causarán el impuesto conforme al artículo 11 de la ley de la materia, **al provenir de conceptos que no han pasado por resultado fiscal**.

Conforme a lo expuesto, se consideran **infundados** los argumentos de las quejas, **pues la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio refleja la utilidad real obtenida por la persona moral, entendida como el monto del haber patrimonial de la misma**.

A manera ilustrativa solamente, conviene hacer referencia a los conceptos contables que constituyen el equivalente financiero de los conceptos fiscales en estudio (sin desconocer las diferencias existentes³³).

La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, se asimila financieramente a las *utilidades retenidas* que integran por definición al capital contable de una entidad, conforme a lo que señalaba, el Boletín C-11 de los

³³ Pues no se pasa por alto que dichos conceptos no son exactamente equiparables, toda vez que las formas de medir la utilidad contable, atienden a una normatividad distinta que la fiscal, que incluye partidas contables para presentar la situación financiera de una entidad, que la ley de la materia no alcanza a reconocer.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Asociación Civil que entró en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y que sigue vigente de acuerdo con la Comisión de Principios de Contabilidad bajo el rubro de NIF C-11 de las actuales Normas de Información Financiera,³⁴ en la que se señala que el **capital contable**, de acuerdo con su origen, está formado por:

1. Capital Contribuido.- Lo forman las aportaciones de los dueños y las donaciones recibidas por la entidad, así como también el ajuste a estas partidas por la repercusión de los cambios en los precios, incluidos los conceptos de capital social, aportaciones para futuros aumentos de capital, prima en venta de acciones y donaciones; y

2. Capital Ganado.- Corresponde al resultado de las actividades operativas de la entidad y de otros eventos o circunstancias que le afecten y el ajuste por inflación respecto de aquéllas, se conforma con **las utilidades retenidas, incluyendo las aplicadas a reservas de capital**, las pérdidas acumuladas y el exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable.

En este contexto, y tomando también como referencia, las actuales Normas de Información Financiera (NIFS), se establece en la NIF A-5, que define los elementos básicos que conforman los estados financieros, que el capital contable o patrimonio contable **“es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos”**.

³⁴ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF 2011). Boletines y circulares de la comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Sexta edición, enero de 2011.

En el párrafo 34 de la misma NIF A-5, se señala que el capital contable de las entidades lucrativas se clasifica de acuerdo con su origen en:

*“a) **Capital contribuido**, conformado por las aportaciones de los propietarios de la entidad;*

*b) **Capital ganado**, conformado por las **utilidades y pérdidas integrales** acumuladas así como, por **las reservas creadas** por los propietarios de la entidad.”*

En las consideraciones adicionales de la NIF A-5 en relación con el capital contable, párrafo 36, se indica:

“Desde el punto de vista legal, el capital contable representa para los propietarios de una entidad lucrativa su derecho sobre los activos netos, mismo que se ejerce mediante su reembolso o el decreto de dividendos.”

Como se advierte, actualmente el concepto que se asimila a la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio lo es la denominada “utilidad integral”³⁵, como parte del capital ganado, esto es, la utilidad financiera de la empresa.

Corolario de lo anterior, tenemos que el cálculo de la UFIN del ejercicio, previsto en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer que se disminuya del resultado fiscal el impuesto pagado y las partidas no deducibles indicadas, busca de la forma más

³⁵ Conforme al párrafo 79 de la NIF A-5, se define como: “...el incremento del capital ganado de una entidad lucrativa, durante un periodo contable, derivado de la utilidad o pérdida neta, más otras partidas integrales. En caso de determinarse un decremento del capital ganado en estos mismos términos, existe una pérdida integral.”

simple posible, la identificación de las utilidades financieras de la persona moral.

Lo anterior es así, si tomamos en cuenta por un lado que el **resultado fiscal**, representa la utilidad obtenida por la empresa, de conformidad con las disposiciones fiscales, que es susceptible de ser gravada en el ejercicio, pues atendiendo al objeto del impuesto sobre la renta, es la manifestación de la riqueza, con base en la que, una vez realizadas las operaciones correspondientes (acumulación, deducciones y amortización de pérdidas) se deberá enterar dicho impuesto.

Y por otro lado, **las partidas no deducibles** del artículo 32 de la ley de la materia, constituyen erogaciones que la persona moral realiza, pero que ***no son estrictamente indispensables para los fines de su actividad***, esto es, no son necesarias para generar el ingreso del contribuyente y por tanto, no tienen que ser reconocidas por el legislador.

De ahí que, si por definición, **la UFIN es el indicador de la utilidad real obtenida por la persona moral en el ejercicio**, que no es la misma como se ha dicho, que la arrojada por el resultado fiscal, sino aquella que financieramente reporta la persona moral y que desde luego (a diferencia de ese resultado) sí puede ser positiva o negativa; es congruente con el objetivo del concepto Utilidad Fiscal Neta, que para su determinación se disminuyan del resultado fiscal, el impuesto sobre la renta pagado y las erogaciones realizadas por el contribuyente, que representaron, en términos de las disposiciones fiscales partidas no deducibles a efectos del cálculo de la base gravable del impuesto pues, financieramente ambas partidas ya no forman parte del patrimonio de la empresa, esto es, contablemente sí fueron consideradas en los estados financieros, al representar gastos

para la persona moral, que necesariamente repercuten en la determinación de su utilidad financiera.

De lo anterior, deviene lo **infundado** del argumento de las quejas en el sentido de que al disminuir las partidas no deducibles de referencia, del resultado fiscal para calcular la UFIN del ejercicio, adicionadas con el impuesto pagado en el mismo, dichas partidas tienen un doble efecto, pues como quedó explicado, la utilidad financiera que se busca reflejar con dicho concepto no es la misma que la utilidad fiscal que deriva de la resta de las deducciones autorizadas o no, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, los conceptos en los que inciden las erogaciones que constituyeron partidas no deducibles no están ligados en el momento de determinar la base gravable sobre la que se causa el impuesto sobre la renta, pues se debe recordar que, el resultado fiscal es la cantidad gravable constituida por las utilidades generadas por ingresos que, válgame la redundancia, pasaron por resultado fiscal, al ser considerados acumulables por el artículo 17 de la Ley de la materia, mientras que la base gravable para el pago del impuesto que se determina cuando se distribuyan dividendos con base en la utilidad financiera, pero que exceden o no provienen del saldo de CUFIN, es la que se constituirá por las ganancias generadas por ingresos que no pasaron por resultado fiscal, pues en su momento no fueron considerados acumulables, causando el impuesto hasta la fecha en que se distribuya la utilidad que generaron.

En el mismo sentido, resultan **infundados** los planteamientos en el sentido de que si calculada la UFIN del ejercicio, en caso de que sea negativa, se debe disminuir del saldo de la CUFIN del ejercicio,

ello obliga a pagar un doble impuesto. Esa afirmación es incorrecta porque será precisamente dicha disminución de la UFIN negativa la que permita que en el saldo de CUFIN únicamente se conserve la “ganancia real” de la persona moral, que ya pago impuesto; así pues, **el hecho de que se agote dicho saldo, implica que no hay utilidad financiera libre de impuestos**, y que la que se pretenda repartir en todo caso, deberá enterar el impuesto respectivo conforme al artículo 11 de la propia Ley. Lo anterior puede apreciarse gráficamente en el siguiente ejemplo:

Cálculo del resultado fiscal:			
	Ingresos		100
Menos (-)	Deducciones		0
Igual a (=)	Utilidad Fiscal		100
Menos (-)	Pérdidas anteriores		0
Igual a (=)	Resultado Fiscal		100

En el cálculo del artículo 10 de la LISR se obtuvo un resultado fiscal que constituye la base gravable para el impuesto anual, que derivó de la utilidad fiscal que la empresa reflejó en el ejercicio.

Cálculo de la UFIN			
	Resultado Fiscal		100
Menos (-)	Partidas no deducibles		
	+ ISR		100
Igual a (=)	UFIN	(	0)

Conforme al artículo 88 de LISR se tiene que no existe utilidad financiera en el ejercicio, susceptible de ser distribuida mediante dividendos.

El criterio anterior fue sostenido por esta Sala, al resolver el amparo en revisión 746/2010, en sesión de diecisiete de noviembre de dos mil diez, pues en la parte que interesa se consideró:

“...Por otra parte, en cuanto a la UFIN Negativa (Utilidad Fiscal Neta Negativa) se refiere, se destaca que independientemente de que se vincule fiscalmente a la

sociedad emisora, si atiende a la capacidad contributiva de la quejosa.

Como quedó asentado, la UFIN negativa constituye la cantidad que se obtiene de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado y las partidas no deducibles, si éstos dos elementos (ISR y no deducibles) son mayores que el resultado fiscal entonces existe una UFIN Negativa y se determina con base en la participación accionaria.

Si la UFIN es negativa se disminuye el saldo de la CUFIN, si es positiva la incrementa porque significa que existió utilidad fiscal.

En ese tenor, la UFIN refleja la auténtica situación financiera de la empresa en el ejercicio, si es positiva es porque existieron utilidades y, por ende, existirán mayores dividendos susceptibles de distribuirse y, por consiguiente, capacidad para contribuir al gasto público; de ahí lo infundado del concepto de violación, al no constituir un valor ajeno a las acciones.

...”.

Así pues, se concluye, que si la UFIN refleja la utilidad financiera de la empresa susceptible de distribuirse y el objetivo de la CUFIN es identificar que monto de la misma ya pagó impuesto (por que los conceptos que las generaron pasaron por resultado fiscal), el hecho de que al existir UFIN negativa, tenga que disminuirse del saldo de dicha cuenta, no atenta contra el principio de proporcionalidad tributaria, pues por el contrario, esta operación permite que el impuesto que se entere, conforme al artículo 11 de la ley de la materia,

por la distribución de dividendos cuando no provienen de CUFIN, sea el que realmente corresponde a las utilidades que se están distribuyendo.

Considerar lo contrario, es decir, no disminuir las partidas no deducibles y el impuesto sobre la renta pagado para calcular la UFIN del ejercicio, sería tanto como sostener que existe una utilidad financiera ficticia, pues realmente dichas cantidades constituyeron erogaciones de la empresa por lo que obviamente, al no ser parte de su haber patrimonial, no son susceptibles de distribuirse.

Ahora bien, por las consideraciones expuestas también resulta **infundado** el argumento de las quejas en el que refieren que el hecho de que la suma del impuesto sobre la renta y de las partidas no deducibles que excedan al resultado fiscal deba restarse del saldo de la CUFIN individual o consolidada, tiene como consecuencia que las utilidades que forman parte de dicha cuenta disminuyan, desconociendo aquéllas que ya han pagado impuesto sobre la renta en ejercicios anteriores y, consecuentemente, se tenga que pagar nuevamente el impuesto por las mismas al momento en que distribuyan, lo cual además de distorsionar la naturaleza de la citada cuenta de la utilidad fiscal neta, evidentemente convierte el gravamen en desproporcional.

Lo anterior es así, pues como se ha venido reiterando si la UFIN del ejercicio tiene por objeto identificar las utilidades financieras de la empresa, cuando su saldo es **negativo**, ello indica que existen cantidades que salieron del haber patrimonial de la persona moral sin pagar el impuesto sobre la renta, y que no fueron tampoco para realizar los fines del negocio porque de ser ese el caso hubiesen sido deducibles, por lo que ese efecto se reconoce precisamente, al

disminuir dicha UFIN negativa del saldo de CUFIN, toda vez que esta operación busca empatar en la medida de lo posible la utilidad fiscal con la utilidad contable.

Así pues, no es que se afecten utilidades que la empresa tuvo en otros ejercicios, pues simplemente se actualiza la realidad económica de la empresa, para que se entere correctamente el impuesto correspondiente a las ganancias de los ingresos que no pasaron por resultado fiscal cuando las mismas se repartan; pues es de recordarse que los dividendos no necesariamente se decretan y distribuyen cada ejercicio fiscal, y es en aquél en que se distribuyan materialmente, cuando se debe revisar si están liberados de impuesto o no.

Además de no realizar dichos ajustes al saldo de la CUFIN, podría ocurrir que en cada ejercicio, la utilidad generada por conceptos que no pasan por resultado fiscal se distribuyera mediante partidas no deducibles, sin pagar el impuesto correspondiente, lo que se traduciría en que la persona moral no sufrague los gastos públicos en función de su verdadera capacidad contributiva.

En el mismo tenor, por lo que respecta al concepto de violación en el que se planteó la violación al principio de equidad tributaria, éste resulta **infundado**, por lo siguiente:

El argumento de las recurrentes sostiene que las normas reclamadas dan un trato inequitativo a sujetos pasivos en las mismas circunstancias, es decir, que cuentan con utilidades por las que ya pagaron impuesto, sin embargo, si uno de ellos tiene un resultado fiscal negativo, ello dará como resultado que su utilidad fiscal neta sea negativa y se tenga que restar de la cuenta de utilidad fiscal neta; mientras que el otro al obtener un resultado fiscal positivo, tendría una

utilidad fiscal neta positiva que se adiciona a la cuenta de utilidad fiscal neta; por lo que podrá distribuir todas las utilidades o dividendos que se encuentran en la misma, libres de impuesto.

En principio, como quedó establecido en el punto I, del considerando séptimo de esta ejecutoria, no puede hablarse técnicamente de resultados fiscales negativos.

Además, lo infundado del planteamiento se corrobora con las premisas sostenidas en el presente considerando, pues si como se concluyó, la UFIN negativa o positiva, en su caso, reflejan en cada contribuyente la utilidad financiera que se obtuvo en el ejercicio, es un hecho inconcuso que no puede considerarse inequitativo el que las personas morales con un saldo en CUFIN (que refleja las utilidades que ya pagaron impuesto sobre la renta) puedan distribuir dividendos libres de impuestos, mientras que un contribuyente sin saldo en CUFIN (lo que refleja que no tiene utilidades liberadas de impuesto), no pueda hacerlo, pues en caso de que decida repartir ganancias vía dividendos, deberá calcular y pagar el impuesto que corresponda a las mismas, toda vez que éste se causa porque las ganancias que en su caso está distribuyendo, vienen de conceptos que no pasaron por resultado fiscal.

En efecto, los contribuyentes entre los que se plantea el comparativo no se encuentran en igualdad de circunstancias pues la realidad económica de uno y otro es distinta, de ahí que se considere que no existe violación al principio de equidad tributaria, pues la norma otorga un trato igual a aquéllos que se encuentren en la misma situación, ya que en todos los casos sólo se podrán distribuir dividendos, sin el pago del impuesto sobre la renta, si los mismos

proviene de CUFIN, si no, deberá calcularse y enterarse el impuesto respectivo porque ello implica que las utilidades a distribuirse no provienen de ingresos que hayan pasado por resultado fiscal; de ahí que, la consecuencia distinta para unos y otros contribuyentes (los que tienen saldo en CUFIN y los que no) está estrictamente vinculada con su capacidad contributiva, lo cual desde luego no resulta inequitativo.

Ahora bien, también se adujo por las quejas que se viola el principio de equidad tributaria pues sin que exista justificación alguna al respecto, el legislador decide exceptuar a las partidas no deducibles contenidas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de restarlas del resultado fiscal en términos de los artículos 69 y 88 de la ley en estudio, mientras que el resto de los conceptos no deducibles sí deberán disminuirse del resultado fiscal, para determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio, lo que necesariamente implica que se dé un tratamiento diverso a supuestos jurídicos cuyas consecuencias deberían ser las mismas.

Dicho argumento es **infundado**, toda vez que si el objeto de las disposiciones reclamadas al establecer que para obtener la UFIN del ejercicio se deban restar las partidas no deducibles y el impuesto sobre la renta pagado, es identificar la auténtica utilidad financiera de las personas morales, y como se refirió, dicha disminución tiene su razón de ser, en que son cantidades que fueron erogadas por el contribuyente, es decir, salieron de su patrimonio, y por ende, tienen un efecto negativo en la utilidad financiera de la empresa en el ejercicio.

A esta lógica obedece también, el que cuando una persona moral hubiese tenido una erogación que en principio representaba una

partida deducible, pero que por no cumplir con alguno de los requisitos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pudo deducir el contribuyente, pues independientemente del efecto fiscal, el hecho fáctico es que dicha cantidad salió del haber patrimonial del mismo.

Por esa razón, es precisamente que se excluyen de la disminución referida las partidas no deducibles contenidas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la ley de la materia, pues éstas constituyen conceptos que no han salido del patrimonio de la entidad, lo que se corrobora de la naturaleza de las mismas:

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

VIII. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

IX. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.”

Esto es, ambas partidas, constituyen provisiones y reservas, que no tienen un efecto contable negativo, lo que se ilustra claramente con el hecho de que, financieramente, según la NIF A-5³⁶, en la parte referente a la creación de Reservas, párrafo 77, las mismas

³⁶ Op. Cit. Normas de Información Financiera.

“representan una segregación de las utilidades netas acumuladas de la entidad, con fines específicos y creadas por decisiones de sus propietarios” aclarando en el párrafo 78 que por ello *“la creación de reservas no es un gasto, representa la parte del capital ganado que es destinada por los propietarios para fines distintos al decreto de dividendos o a la capitalización de utilidades. Se crean en atención a leyes o reglamentos, a los estatutos de la propia entidad, o con base en decisiones de la asamblea de accionistas”*.

Por lo anterior, queda de manifiesto que la razón por la que se excluyen las citadas partidas no deducibles del procedimiento para calcular la UFIN del ejercicio, es porque las mismas no afectan el resultado contable, pues tienen una naturaleza distinta a la de las demás partidas, al no constituir gastos para la sociedad.

Aunado a ello, debe hacerse hincapié en que el principio de Equidad Tributaria, está en función de los sujetos y no de los supuestos jurídicos que se prevean, pues en este contexto, todas las personas morales que están obligadas a determinar la UFIN del ejercicio en términos de las disposiciones reclamadas reciben el mismo trato, al tener que disminuir las partidas no deducibles de su resultado fiscal exceptuando las contenidas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que resulten **infundados** los argumentos en este sentido.

II. Estudio del agravio que argumenta la violación a la Garantía de Irretroactividad. En su **agravio cuarto**, las recurrentes señalan que contrario a lo razonado por el Tribunal Colegiado, en su demanda de amparo no sostuvieron que los artículos reclamados violan la garantía de irretroactividad de leyes, al retrotraer sus efectos

a cómo debía ser calculada la CUFIN, en los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, ni al pretender regular la mecánica para la integración de la utilidad fiscal neta de ejercicios anteriores, sino que los artículos reclamados tuvieron como consecuencia que se desconocieran derechos adquiridos de distintos contribuyentes para disminuir el saldo de la CUFIN o CUFINCO (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada) con que contaban a dicha fecha, únicamente con las utilidades que se distribuyeron de dicha cuenta.

Dicho agravio resulta **fundado** en este aspecto, pues en efecto, las quejas argumentaron en su demanda de amparo que hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, los contribuyentes tenían la certeza de que por las utilidades que integraban la CUFIN ya se había pagado impuesto y que dicha cuenta se vería disminuida únicamente cuando se distribuyeran dichas utilidades, adquiriendo el derecho de disminuir el saldo de CUFIN, sólo por dicho concepto.

Cuestión a la que no dio respuesta el Tribunal Colegiado, por lo que con fundamento en el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, esta Suprema Corte de Justicia, estudiará el concepto de violación referido, en el que se planteó la violación a la garantía de irretroactividad de la ley.

Para ello, en principio, es necesario resaltar que en términos de lo preceptuado por el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta³⁷, las personas morales que distribuyan dividendos están obligadas a “calcular” el impuesto respectivo, cuando dichos dividendos NO deriven de la CUFIN, el que se deberá enterar a más

³⁷ Cfr. Artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004.

tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades de referencia.

Lo anterior pone de manifiesto que **el llamado “impuesto por dividendos” se causa al momento en que éstos se pagan** cuestión tal que se corrobora con lo sostenido en apartado I de este considerando, pues como se dijo, lo que se grava a nivel corporativo *es la ganancia de los conceptos que no pasaron por resultado fiscal*, y por lo mismo deberá cubrir el impuesto respectivo en el momento en el que efectivamente sale del patrimonio de la sociedad para pasar al de los socios.

Es decir, los efectos y las consecuencias fiscales de la distribución de dividendos que realiza una persona moral a favor de sus socios o accionistas, están estrechamente vinculados con la fecha en que se pagan tales dividendos, por lo que, para estar en aptitud de realizar un pronunciamiento respecto a las cuestiones de retroactividad que se plantean en la especie, el examen relativo debe efectuarse atendiendo a que, con independencia del concepto que los genere, “el impuesto por distribución de dividendos” **se causa cuando se pagan o distribuyen materialmente al socio o accionista**, y no en otro momento, como podría ser por ejemplo cuando se aprueban los estados financieros que arrojan utilidad susceptible de ser distribuida en términos de lo previsto por la Ley General de Sociedades Mercantiles³⁸.

³⁸ “Artículo 19.- La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen. Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social. Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan

Lo anterior es así pues, fue precisamente, el momento en el que se reparten (salen del patrimonio de la empresa para pasar al de los socios) las utilidades financieras generadas por conceptos que están fuera de resultado fiscal, cuando el legislador consideró posible identificar las mismas.

Ahora bien, para determinar si efectivamente los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la medida que prevén un ajuste cada ejercicio fiscal al saldo de la CUFIN, dependiendo si en el mismo se obtuvo UFIN positiva o negativa, violan la garantía de retroactividad en perjuicio de las contribuyentes, se atenderá a las siguientes consideraciones:

Respecto de la dicha garantía, contenida en el artículo 14 Constitucional, esta Suprema Corte ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el precepto mencionado, se encuentra referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de leyes, así como a las autoridades que las aplican a un caso determinado y para determinar si existe o no retroactividad, ha acudido a la TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS y a la TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

a) En la primera de ellas, se distingue entre dos conceptos, a saber, el de **derecho adquirido** que lo define como *aquél 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**

pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.”

“Artículo 78.- Las asambleas tendrán las facultades siguientes:

I.- Discutir, aprobar, modificar o reprobar el balance general correspondiente al ejercicio social clausurado y de tomar con estos motivos, las medidas que juzguen oportunas.

II.- Proceder al reparto de utilidades.

...”

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, aún 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.³⁹

³⁹ Corrobora lo anterior la Tesis 2ª. LXXXVIII/2001, de la Novena Época, sustentada por la Segunda Sala, cuyo criterio se comparte, visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, Página 306, cuyo tenor es:

“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

De los razonamientos anteriores, se debe 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 el patrimonio o en la esfera jurídica del gobernado, y no cuando se aplica a meras expectativas de derecho.

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

Lo anterior no implica 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

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.”

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.⁴⁰

⁴⁰ Ello de conformidad con el criterio sustentado por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de la Séptima Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo 38, Página 53, que dice:

“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

Por consiguiente, la garantía de la irretroactividad de las leyes que consagra el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 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.

b) Ahora bien, 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 aquéllos 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 tiempo⁴¹:

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.”

⁴¹ Jurisprudencia número 87/97, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, Página 7, cuyo rubro y texto son:

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

- Cuando el supuesto y la consecuencia de una norma se verifican durante la vigencia de la misma, ninguna ley posterior podrá modificar o suprimir ese supuesto y esa consecuencia 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 la nueva ley.
- Cuando la norma contempla 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.
- Cuando la norma contempla un supuesto integrado por diversos actos parciales sucesivos y una sola consecuencia, la ley

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 comparan 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.

posterior, sólo podrá modificar aquellos actos del supuesto que no se hayan ejecutado durante la vigencia de la norma. Por tanto, tales actos y la consecuencia respectiva habrán de ejecutarse bajo el imperio de la nueva ley.

- 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.

Lo antes expuesto, pone de manifiesto que para estar en posibilidad de determinar si una disposición normativa es violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución General de la República, 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 entra en vigor la nueva disposición.

Por tanto, 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, 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 esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Precisado lo anterior, se debe determinar si en el presente caso, la obligación a cargo de las personas morales de disminuir del saldo de la CUFIN del ejercicio la UFIN cuando ésta sea negativa, esto es, cuando las partidas no deducibles y el impuesto sobre la renta excedan al resultado fiscal del ejercicio, es o no retroactiva; es decir, si es violatoria de derechos adquiridos por dichos contribuyentes, conforme a la primer teoría antes precisada (de los derechos adquiridos), o bien, si modifica supuestos y consecuencias de éstos que nacieron al amparo de la ley anterior, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, en términos de la segunda teoría precisada en párrafos precedentes (teoría de los componentes de la norma).

Para ello, se recalca que los efectos y las consecuencias fiscales que de la distribución de dividendos realiza una persona moral a favor de sus socios o accionistas personas físicas, están estrechamente vinculados con la fecha en que **se pagan tales dividendos**.

En ese sentido, resulta claro que bajo la teoría de los derechos adquiridos, la no disminución de la UFIN negativa del saldo de CUFIN o de la UFIN positiva de ejercicios subsecuentes, constituía en todo caso, una expectativa de derecho en favor de dichos contribuyentes, mientras la norma que regulaba la integración de CUFIN permaneciera así y no se distribuyeran dividendos, pues no puede considerarse como un derecho adquirido de la persona moral, que conservara el

saldo de dicha cuenta únicamente reduciéndolo cuando se distribuyeran utilidades, toda vez que el hecho de que hasta antes de dos mil dos las personas morales realizaran este procedimiento para integrar la CUFIN, no significa que esa condición haya entrado en su esfera de derechos en forma irrevocable; esto es, de la sola circunstancia de que el legislador previera esa posibilidad conforme a la ley anterior, no se sigue que tuviera el derecho a que indefectiblemente tal situación continuara a partir de la entrada en vigor de la nueva ley.

Esto es, porque la autoridad legislativa tiene la facultad de variar las bases de la recaudación dentro de la órbita de sus facultades constitucionales, pero ello no implica la afectación de derechos adquiridos para pagar siempre sobre una misma base, tasa o tarifa, época, incidencia o técnica, ya que contribuir al gasto público es una obligación contenida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente, criterio que fue sostenido por el Tribunal Pleno en la Jurisprudencia de rubro: **“ACTIVO. LA IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS DEUDAS DEL VALOR DEL ACTIVO DEL CONTRIBUYENTE, DERIVADA DE LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY QUE LO RIGE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007)”**.⁴²

⁴² Jurisprudencia P./J. 130/2009, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Enero de 2010, Página: 13, de texto:

“El citado precepto, al establecer que la base gravable del impuesto al activo para el ejercicio fiscal de 2007 se integra con el valor promedio de los activos conforme al procedimiento que el propio dispositivo señala, sin considerar deducción o disminución alguna, debido al efecto producido por la derogación del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, no viola la garantía de irretroactividad de la ley contenida en el párrafo primero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el hecho de que hasta el ejercicio fiscal de 2006 el contribuyente pudiera deducir las deudas del valor de su activo, no significa que esa condición haya entrado en su esfera de derechos en forma irrevocable; esto es, de la sola circunstancia de que el legislador previera esa posibilidad conforme a la ley anterior, no

Por otra parte, conforme a la teoría de los componentes de la norma, de una interpretación conjunta de los artículos 11 y 88 de la ley de la materia, se tiene que el supuesto de dichas normas se integra de los siguientes elementos: a) la integración y actualización del saldo de CUFIN y b) el pago o distribución material de dichos dividendos; y la consecuencia, consiste en la no causación del impuesto sobre la renta respecto las utilidades que provengan de dicha cuenta.

Luego, si en los ejercicios fiscales hasta dos mil uno, la persona moral integró la CUFIN bajo la mecánica indicada en la ley vigente, sin disminuir la UFIN negativa del saldo de dicha cuenta, pero no realizó ningún pago de dividendos que provinieran de la misma, resulta claro que no se actualiza el segundo de los elementos del supuesto previsto por las disposiciones legales vigentes en esa época y menos aún su consecuencia, por lo que ésta puede válidamente modificarse por una ley posterior, sin considerarse que por ello se viola la garantía de irretroactividad de la ley.⁴³

A más de lo anterior, debemos recordar, que la integración de la CUFIN, tal y como se prevé en las normas reclamadas, tiene por

se sigue que tuviera el derecho a que indefectiblemente tal situación continuara a partir de la entrada en vigor de la nueva ley. Esto es, la autoridad legislativa tiene la facultad de variar las bases de la recaudación dentro de la órbita de sus facultades constitucionales, pero ello no implica la afectación de derechos adquiridos para pagar siempre sobre una misma base, tasa o tarifa, época, incidencia o técnica, ya que contribuir al gasto público es una obligación contenida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente. Además, si bien es cierto que de la base del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal de 2007 ya no podrá disminuirse el valor de las deudas contratadas por el contribuyente, también lo es que con lo dispuesto en el artículo 2o. de la ley señalada no se alteran supuestos y consecuencias jurídicas acontecidas conforme a la ley anterior, sino los ocurridos bajo el imperio de la nueva ley; por tanto, no es posible considerar que se desconozcan los efectos jurídicos de las deudas contratadas por el contribuyente mientras no se hubiesen pagado, cancelado o liquidado, y que resultara necesario que el legislador estableciera algún mecanismo de transición con tal finalidad, ya que dichos adeudos produjeron sus efectos fiscales plenamente mientras existió en la ley la posibilidad de deducirlos del valor de los activos.”

⁴³ Como apoyo a los razonamientos sostenidos en lo conducente, resulta aplicable por analogía, lo resuelto por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en el amparo en revisión 705/2000, en sesión de cinco de julio de dos mil dos cuyas consideraciones se comparten.

objeto actualizar el saldo de la cuenta, conforme a la realidad económica de la empresa, en el momento en que se distribuyan utilidades vía dividendos, para identificar las que ya pagaron impuestos y las que tendrán que hacerlo, por lo que, las disposiciones reclamadas no violan la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 de la Constitución General de la República, ya que no modifican o alteran algún derecho adquirido al amparo de la ley anterior ni supuestos o consecuencias que se hayan verificado durante la vigencia de la misma.

III. Estudio del agravio relativo a la violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica. En el **quinto agravio** de su recurso de revisión, las quejasas argumentan que el Tribunal Colegiado no resolvió de manera congruente lo planteado en sus conceptos de violación pues consideró que el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cumple con la garantía de legalidad y seguridad jurídica al detallar los elementos y la fórmula para determinar la UFIN, mientras que su planteamiento fue en el sentido de que no se establece cuál es el procedimiento a seguir en los casos en que no exista el resultado fiscal.

El agravio en estudio resulta **infundado**, pues como se desprende de la sentencia recurrida, el Tribunal Colegiado sí dio respuesta a los conceptos de violación planteados.

Ello es así porque en efecto, la razón por la que las quejasas alegaron la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas por violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, fue que las mismas no establecían el procedimiento para calcular la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio cuando no exista resultado fiscal, sin embargo, el Tribunal Colegiado consideró dicha premisa incorrecta al fijar el

alcance de la norma, pues sostuvo que en todos los casos existirá resultado fiscal, sin que tenga relevancia que sea de cero o de un número mayor.

Atento a lo anterior, el Tribunal Colegiado no se aleja de los argumentos planteados en la demanda de amparo, puesto que la inconstitucionalidad que planteaban en este sentido, se basaba en la idea de que habría casos en los que *“no existiera resultado fiscal”* a juicio de las quejas.

Empero, si el A quo al interpretarlo, aclaró que el artículo 88 de la ley de la materia, no establece como requisito para determinar la UFIN del ejercicio que el resultado fiscal sea mayor a cero para que sea considerado como tal, es inconcuso que la violación argumentada quedó sin sustento, por lo que el Tribunal A quo no tenía que explicar en el considerando en el que resuelve dicho concepto de violación las razones por la que sostuvo que el resultado fiscal siempre existirá, pues las mismas ya habían sido expuestas en el considerando quinto de la sentencia recurrida.

NOVENO. Por otra parte, aún cuando resultaron fundados en parte los diversos planteamientos que hicieron valer las recurrentes en el escrito de expresión de agravios, estos fueron insuficientes para revocar el sentido de la sentencia recurrida, y por tanto, la resolución del presente asunto sigue siendo favorable a los intereses de la adherente, por lo que, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva, toda vez que ha desaparecido la condición a la que se sujeta su interés.

Resulta aplicable al caso concreto la tesis de jurisprudencia, emitida por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, cuyo rubro es del tenor literal siguiente:

“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE.”⁴⁴

En tales condiciones, al resultar en una parte fundados pero insuficientes para revocar la sentencia recurrida, e infundados en otra, los agravios esgrimidos por las recurrentes, lo procedente es confirmar dicha sentencia, aunque por las razones aquí expuestas, y negar la protección constitucional solicitada.

DÉCIMO.- En acatamiento a lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley de Amparo, denúnciese al Pleno de este Alto Tribunal la contradicción de tesis que surge entre el criterio sostenido por esta Primera Sala al resolver el presente asunto, con el sustentado por la Segunda Sala al fallar el amparo en revisión 866/2004, bajo la ponencia del señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel, en el que se sostuvo (a diferencia de lo plasmado en esta ejecutoria) que tratándose del procedimiento para la integración de la utilidad fiscal neta, así como de la cuenta de utilidad fiscal neta, los principios tributarios que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, no resultan aplicables.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

⁴⁴ Jurisprudencia 1a./J. 71/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, octubre de dos mil seis. Página 266, de texto:

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

PRIMERO. Las consideraciones de la sentencia recurrida quedan intocadas respecto a la quejosa “*****”, toda vez que el recurso de revisión no se promovió en su representación.

SEGUNDO. En la materia de la revisión, se confirma la sentencia recurrida, en los términos de los considerandos séptimo y octavo de la presente ejecutoria.

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, *****, *****, *****, ***** y ***** en contra de la autoridad y por el acto que se precisan en el resultando primero de esta ejecutoria.

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

QUINTO.- Denúnciese al Pleno de este Alto Tribunal la contradicción de tesis con la Segunda Sala, en términos del último considerando del presente fallo.

Notifíquese; con testimonio de esta ejecutoria, devuélvanse los autos relativos 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: Jorge Mario Pardo Rebolledo (Ponente), José Ramón Cossío Díaz (quien formulará voto concurrente), Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

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

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA.

MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA.

PONENTE:

MINISTRO JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO.

**SECRETARIO DE ACUERDOS
DE LA PRIMERA SALA.**

LIC. HERIBERTO PÉREZ REYES.

En términos de lo previsto en los artículos 3° fracción II, 13, 14 y 18, fracción II, 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 encuadran en esos supuestos normativos.

VOTO CONCURRENTE QUE FORMULA EL MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ, EN RELACIÓN CON EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 465/2011.

I. Introducción

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de cuatro de noviembre de dos mil once, resolvió por unanimidad de votos el amparo directo en revisión arriba citado, en el que se interpretaron los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro, en cuanto a cómo debe interpretarse la fórmula prevista en el primero de los numerales citados para determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (CUFINCO), aplicable a los contribuyentes que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal.

En principio, cabe señalar que el punto de partida del análisis que se llevó a cabo fue el examen de los agravios formulados por las recurrentes en los que impugnó la determinación del tribunal colegiado respecto de la interpretación de los numerales reclamados, precisándose que aun cuando ese aspecto sugiriese una cuestión de legalidad –lo que traería consigo la inoperancia de los argumentos propuestos–, en realidad comportaba un estudio específico del sentido y alcance de los preceptos impugnados.

Así, entonces, se procedió a interpretar los artículos reclamados y a partir de ello, se desestimaron los motivos de queja formulados en su contra, por los que se puso de manifiesto por las quejas la

violación a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, seguridad jurídica e irretroactividad de la ley.

Comparto el sentido de fallo, así como algunas de las consideraciones en que se sustentó; sin embargo, respecto de otras, respetuosamente, estoy en desacuerdo, lo que me obliga a separarme de ellas.

II. La interpretación de los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro

Para tal efecto, en la ejecutoria de mérito se procedió a transcribir el contenido de los artículos reclamados y una vez hecho esto se sostuvo que de su interpretación “estricta”, se advierte que establecen la obligación de llevar la cuenta única de utilidad fiscal neta (CUFIN) por parte de las personas morales que opten por determinar su resultado fiscal consolidado; así, se procedió a analizar en conjunto ambas disposiciones haciendo referencia a los elementos principales de integración de dicha cuenta, con la finalidad de identificar la naturaleza y alcance de las mismas, concluyéndose:

a) Las personas morales llevarán una CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA, esta obligación debe entenderse como “mantener” contablemente una cuenta en la que registren la utilidad fiscal neta de la empresa de forma individual, y que en el caso de las sociedades que opten por determinar su resultado fiscal consolidado, el saldo de la referida cuenta a nivel consolidado, se constituirá en principio, sumando los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de la sociedad controladora y de las sociedades controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, ahora bien, es importante destacar que dicha cuenta se actualizará “cada ejercicio” con la suma y disminución de determinados conceptos.

b) Para integrar dicha cuenta anualmente, se adicionan los conceptos:

+ Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio¹.

¹ Para efectos prácticos, se nombrará en adelante UFIN.

- + Dividendos o Utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México.
- + Ingresos, Dividendos o Utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta²

c) La CUFIN se disminuirá con los siguientes conceptos:

- El importe de los dividendos o utilidades pagados (si provienen del saldo de CUFIN).
- Las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de la misma ley³ (si provienen del saldo de CUFIN).
- En caso de haberse pagado impuesto en términos del artículo 11 de la ley de la materia⁴, por distribución de dividendos, también se disminuirá el monto que resulte en términos de la fracción II, de dicha disposición.

d) El saldo de la CUFIN que se tenga al último día de cada ejercicio (sin incluir la UFIN del mismo), se actualizará por el periodo comprendido

² “Artículo 213. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio derivados de las inversiones a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II y IV de la misma, siempre que no se hayan gravado con anterioridad en los términos de los Títulos antes citados, aún en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional.

...

Los ingresos, dividendos o utilidades percibidos, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado en los términos de este artículo se adicionarán a la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 88 de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable tratándose de personas morales...”.

³ “Artículo 89. Las personas morales residentes en México que reduzcan su capital determinarán la utilidad distribuida, conforme a lo siguiente:

...

La utilidad distribuida gravable determinada conforme el párrafo anterior podrá provenir de la cuenta de utilidad fiscal neta hasta por la parte que del saldo de dicha cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsan. El monto que de la cuenta de utilidad fiscal neta le corresponda a las acciones señaladas, se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga en la fecha en la que se pagó el reembolso...”.

⁴ “Artículo 11. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

...

II. Para los efectos del artículo 88 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.4706.

Para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas...”.

desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

e) La Utilidad Fiscal Neta del ejercicio (UFIN) es la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 del mismo ordenamiento.

El **resultado fiscal** en términos de la ley de la materia es la base gravable a la que, las personas morales, aplicarán la tasa del impuesto sobre la renta contenida en el numeral 10⁵ antes referido, en este contexto, se dispone que el resultado fiscal debe ser determinado en dos pasos, que se representan gráficamente como sigue:

3. Obtención de la **utilidad fiscal**:

	Ingresos acumulables
Menos (-)	Deducciones autorizadas
Igual a (=)	Utilidad fiscal (UF)

4. Disminución de **pérdidas fiscales**:

	Utilidad fiscal (UF)
Menos (-)	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar, de ejercicios anteriores

Así, tenemos que el resultado fiscal es la cantidad que se obtiene aplicando los pasos anteriores, y se denomina así, independientemente del monto que se obtenga, puesto que los pasos descritos se utilizan para identificar **la cantidad** que será base gravable para efectos del pago del impuesto sobre la renta. En este sentido, cabe señalar que **sólo puede haber un resultado fiscal positivo (igual o superior a uno) o de cero**, éste último, que al aplicar la tasa del impuesto, necesariamente dará como resultado la cantidad de cero, por lo que no habrá impuesto a cargo.

Por ello, técnicamente **es incorrecto sostener que puede existir un resultado fiscal negativo**, pues si bien puede ocurrir que en un ejercicio las deducciones autorizadas excedan a los ingresos acumulables en el mismo, ello implicará la existencia de una pérdida fiscal de conformidad con el artículo 61⁶ de la Ley del Impuesto sobre la Renta, numeral en que se

⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004: “Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

...

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

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

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

⁶ “Artículo 61. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

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

encuentra su definición expresa y que podrá disminuirse de la utilidad fiscal en los diez ejercicios siguientes a aquél en que se genere, hasta agotarla.

Sin embargo, lo anterior no implica que no exista el concepto “*resultado fiscal*” pues en los casos en que se refleje pérdida fiscal en el primer paso del cálculo del mismo, lo que ocurre con el resultado fiscal es que la cantidad a determinar es cero, puesto que ya no se podrá realizar el segundo paso, toda vez que la amortización de pérdidas de ejercicios pasados sólo procede cuando haya utilidad fiscal positiva a la que se le puedan disminuir dichas pérdidas; lo mismo ocurre en el caso de que las pérdidas fiscales pendientes de amortizar excedan a la utilidad fiscal determinada conforme al primer paso.

Ejemplos de cálculo de resultado fiscal con las características descritas:

CASO A.			En este caso ya no puede aplicarse el segundo paso del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que no hay utilidad fiscal a la cual disminuir las pérdidas de ejercicios anteriores, por lo que el resultado fiscal es igual a cero, con una pérdida fiscal de cincuenta, que podrá disminuirse de las pérdidas fiscales de ejercicios posteriores, en términos de la propia Ley.
Paso 1		Ingresos acumulables 100	
	Menos (-)	Deducciones autorizadas 150	
	Igual a (=)	Pérdida Fiscal -50	
		RESULTADO FISCAL 0	
CASO B.			En este caso se realizaron los dos pasos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores excedieron a la utilidad fiscal, y ésta sólo es disminuible hasta su monto, de igual forma el resultado fiscal buscado es igual a cero, y quedará un remanente de pérdida fiscal de diez para aplicar en ejercicios posteriores.
Paso 1		Ingresos acumulables 100	
	Menos (-)	Deducciones autorizadas 20	
	Igual a (=)	Utilidad Fiscal 80	
Paso 2	Menos (-)	Pérdidas fiscales anteriores 90	
	Igual a (=)	Remanente de pérdida 10	
		RESULTADO FISCAL 0	

En los ejemplos citados, al existir resultado fiscal de cero, es evidente que no hay impuesto a cargo del contribuyente, puesto que el resultado de aplicar la tasa del impuesto a cero, es el mismo número.

Derivado de lo anterior tenemos que, de la interpretación de los artículos reclamados no se desprende que, cuando el resultado fiscal sea cero, no sea posible calcular la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio, pues lo que se advierte es, que para efectos de la integración de la CUFIN, se adicionará la Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio, siendo ésta la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal el impuesto pagado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia y el importe de las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, sin que sea obstáculo para ello, que el resultado fiscal referido sea en cantidad de cero, puesto que la disposición no indica en específico que la disminución mencionada deba hacerse “*hasta el resultado fiscal*”, único caso en el que podría considerarse que si éste es igual a cero no sería posible hacerla.

f) Por disposición expresa, cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia y las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las

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

señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

De lo anterior se desprende que, al disponer el numeral 88 en estudio, que la suma del impuesto pagado y las partidas no deducibles de referencia, debe disminuirse del resultado fiscal, indica que deberá realizarse dicha resta incluso cuando éste sea cero, lo que se corrobora con el cuarto párrafo del mismo precepto que regula el destino de la cantidad obtenida, aún siendo negativa pues, la diferencia así obtenida podrá disminuirse del saldo de la CUFIN que se tenga al final del ejercicio o de la utilidad fiscal neta de ejercicios posteriores, hasta agotarla.

De ahí que, considerar que cuando el resultado fiscal sea cero no puede efectuarse la disminución exigida para calcular la UFIN del ejercicio, sería ignorar el contenido del párrafo cuarto de la disposición en análisis que establece claramente el efecto de las cantidades determinadas cuando el resultado de dicha operación exceda al resultado fiscal, pues lo que ocurre, es que la **utilidad fiscal neta así calculada, será negativa, sólo de esta forma puede entenderse que se tenga que disminuir en los ejercicios subsecuentes hasta agotar la cantidad que así se haya generado.**

De lo anterior se concluye, que conforme a lo dispuesto por los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, existen dos casos en los que se obtendrá UFIN negativa, que se explican mejor en los siguientes ejemplos:

CASO A.

	Resultado fiscal	100	
Menos (-)	Impuesto sobre la Renta pagado	32	
Menos (-)	Partidas no deducibles indicadas	80	
Igual a (=)	UFIN NEGATIVA	-12	

CASO B.

	Resultado fiscal	0	
Menos (-)	Impuesto sobre la Renta pagado	0	
Menos (-)	Partidas no deducibles indicadas	80	
Igual a (=)	UFIN NEGATIVA	-80	

El resultado de la operación ilustrada con anterioridad, en todos los casos, dará lugar a un ajuste en la CUFIN de la empresa que lo determine, en el ejercicio, que desde luego, será de disminuir el saldo de dicha cuenta si la UFIN fue negativa y de sumarla al saldo de la misma si la UFIN fue positiva⁷.

⁷ Considerando Séptimo, punto I, de la ejecutoria de mérito.

Las anteriores consideraciones son a partir de la cuales se construyó el sentido de la ejecutoria, las cuales me parece que podrían ser ciertas; sin embargo, considero que no están del todo sustentadas, sino parten de una interpretación –por lo menos para mí– en donde no se siguen de las premisas de inicio formuladas.

En efecto, iniciando por el principio, la interpretación “estricta” que se utiliza para determinar la existencia de la obligación de llevar la CUFIN, en realidad me parece que se trata de una simple interpretación literal de los preceptos reclamados, pues basta su lectura para arribar a dicha conclusión, si bien esta podría parecer una cuestión menor o de matiz, creo que es importante destacarla en la medida en que la atribución de calificativos a la interpretación constitucional y legal realizada por la Suprema Corte debe sustentarse en razones verificables y comprobables, y no simplemente en la denominación que se utilice en el texto legal del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, aunado a que el mandato de interpretación y aplicación estricta de las disposiciones fiscales no es absoluto o rígido, sino por el contrario, es relativo o flexible, lo que posibilita la utilización de otros medios de interpretación, como el sistemático, tal y como lo ha interpretado la otrora Tercera Sala del Alto Tribunal en la jurisprudencia 3a./J. 18/91, de rubro: **“LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN Estricta Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA”**⁸.

⁸ Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, tomo VII, abril de 1991, página 24, cuyo rubro es: “Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un

Tan me parece importante la cuestión antes mencionada, que en la ejecutoria en comento se interpretan sistemáticamente los artículos reclamados con los diversos 10, 11, 61, 89 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y desde esa forma de entender dicho conjunto normativo, se concluye en qué consiste la obligación de llevar la CUFIN, cómo se constituye, su actualización y los conceptos que se adicionan y disminuyen.

Pero con independencia de lo anterior –y pasando ya a los aspectos sobre los cuales marco mi distancia con las consideraciones de la ejecutoria–, considero que las conclusiones respecto del resultado fiscal no me parecen del todo correctas, en la medida en que al considerar que éste es la cantidad que se obtiene aplicando los pasos previstos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, independientemente del monto que se obtenga y que constituye la base imponible del tributo, la conclusión no es –como se afirma en el proyecto– que *solo puede haber un resultado fiscal positivo (igual o superior a uno) o de cero*, al que se le aplica la tasa del impuesto, y que necesariamente dará como resultado cero, por tanto, no habrá impuesto a cargo.

De entrada, me parece relevante destacar que el análisis que se realiza en la ejecutoria, parte de tomar en consideración el artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente hasta antes de su reforma el uno de diciembre de dos mil cuatro, el cual establecía:

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional”.

(REFORMADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

[...]

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

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

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

Con motivo de la reforma mencionada al citado numeral, es decir, la publicada en el Diario Oficial de la Federación el uno de diciembre de dos mil cuatro, el texto del artículo 10 del ordenamiento invocado quedó como sigue:

(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

[...]

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

(REFORMADA, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

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

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

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

(**Énfasis y subrayado** añadido)

Como se colige del texto legal antes reproducido, se disminuyó la tasa del impuesto pasando del 32% al 28%, así como se modificó el procedimiento para la determinación de la utilidad fiscal para insertar un elemento más a considerar, consistente en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio en los términos del artículo 123 constitucional, que, en su caso, se aminorará de la base imponible del tributo.

Precisamente con dicha reforma, la base imponible⁹ o parámetro¹⁰ –como medida o dimensión del hecho imponible que cuantifica o concreta en forma exacta la capacidad contributiva manifestada de manera abstracta y general por ese hecho¹¹– del impuesto sobre la renta (resultado fiscal) se modificó para quedar, esquemáticamente, como sigue:

*Totalidad de ingresos acumulables en el ejercicio

- Deducciones autorizadas

= Resultado fiscal¹² o base imponible

- Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa¹³

⁹ “Por base imponible entendemos aquella magnitud que debe aplicarse al hecho imponible para establecer la conexión entre éste y la consecuencia tributaria”. Hensel, Albert, *Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 155. En la legislación mexicana no existe disposición legal alguna que establezca un concepto de base imponible. En cambio en legislaciones existentes en otras latitudes, se ha adoptado la solución contraria, por ejemplo, el artículo 50.1 de la Ley 58/2003 (Ley General Tributaria) del Reino de España, prescribe: “La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.”

¹⁰ Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, traducción, estudio preliminar y notas de Amorós Rica, Narciso y González García, Eusebio, Madrid, Derecho Financiero, 1971, v. II, pp. 370 y ss.

¹¹ Las principales funciones de la base imponible son: “1º) constituir un elemento de medición o cuantificación del hecho imponible; 2º) que lo que se mide o cuantifica es la capacidad económica del hecho imponible, 3º) en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria; y 4º) en los tributos en que el tipo es progresivo la cuantía de la base determina el tipo aplicable.” González, Eusebio y González, Teresa, *Derecho tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria, 2004, t. I, p. 283.

¹² Técnicamente, utilidad fiscal sería sólo cuando el saldo es de signo positivo, toda vez que en términos del numeral 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las deducciones son mayores a los ingresos se denomina pérdida fiscal, es decir, el resultado, no la utilidad, puede ser negativo, como se verá más adelante.

= Resultado fiscal
- Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores¹⁴
= Resultado fiscal o base liquidable¹⁵
x Tasa del 28%
= Impuesto a pagar

De esta forma, no es cierto –como se afirma en la ejecutoria– que el procedimiento para el cálculo del resultado fiscal únicamente se lleve a cabo disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas y al resultado; en su caso, se le restarán las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, pues este procedimiento sólo estuvo vigente hasta antes de la reforma del uno de diciembre de dos mil cuatro, siendo este ejercicio por el cual las quejas solicitaron la consulta que dio origen a la ejecutoria del referido amparo directo en revisión, por lo que el procedimiento para el cálculo del resultado fiscal utilizado en la ejecutoria es distinto.

Al margen de lo expuesto, estimo que el resultado fiscal sí es la cantidad que se obtiene en los términos del artículo 10 invocado, con independencia de su monto y que constituye la base imponible del tributo; empero, en donde discrepo de lo afirmado en la ejecutoria es en cuanto a lo relativo a que el resultado fiscal sólo es positivo (igual o superior a uno) o cero, al que se le aplica la tasa y da como resultado cero.

¹³ En caso de que existan. En la praxis se denomina PTU, denominación que se utilizará de aquí en adelante

¹⁴ En caso de que existan.

¹⁵ “La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones previstas en la Ley [...]. Se trata, como puede verse de un concepto muy simple, que no requiere ulteriores aclaraciones. En aquellos casos, que son los más en que la Ley del tributo no prevé deducciones en la base imponible, ésta coincidirá con la liquidable. En aquellos otros en que, por el contrario, la Ley ordena aplicar estas deducciones, se tendrá la diferenciación entre los dos conceptos o magnitudes”. Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Navarra, Aranzadi, 2006, pp. 192 y 193.

Lo anterior, en razón de que el resultado fiscal sí es factible que sea negativo, en atención a la interpretación armónica y sistemática del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para demostrar la referida aseveración, considero pertinente acudir nuevamente al invocado artículo 10 que establece el procedimiento para determinar el resultado fiscal.

Como se vio, y de distinta forma a lo que se determinó en la ejecutoria de mérito, el resultado fiscal se determina aminorando de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas. Al resultado obtenido –el cual puede ser positivo o negativo, en el primer caso, los ingresos son mayores que las deducciones (a esto se le denomina utilidad fiscal), y en el segundo a la inversa, las deducciones son mayores los ingresos (a esto se le llama pérdida fiscal)–, se le restará, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Cabe señalar que la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa sólo es factible en el caso de que el resultado fiscal sea de signo positivo (utilidad fiscal), pues de no ser así, es decir, de ser de signo negativo (pérdida fiscal), no es posible llevar a cabo resta alguna. Una vez que se disminuye la participación de los trabajadores en las utilidades, y en caso de que el resultado siga siendo positivo o de utilidad fiscal, se le disminuirán las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y, de nueva cuenta, en caso de que resulte un resultado positivo, a éste se le aplicará la tasa del veintiocho por ciento para obtener el monto del impuesto a pagar.

Si se ejemplifica el procedimiento precedente quedaría como sigue:

*Totalidad de ingresos acumulables en el ejercicio	\$100
- <u>Deducciones autorizadas</u>	<u>\$ 50</u>
= Resultado fiscal o base imponible	\$ 50
- <u>PTU</u>	<u>\$ 10</u>
= Resultado fiscal	\$ 40
- <u>Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores</u>	<u>\$ 20</u>
= Resultado fiscal o base liquidable	\$ 20
x <u>Tasa</u>	<u>28%</u>
= Impuesto a pagar	\$5.6

Sin embargo, considero que existe la posibilidad de que el resultado fiscal no sea positivo como en el ejemplo anterior, sino negativo como se procede a demostrar a continuación:

*Totalidad de ingresos acumulables en el ejercicio	\$100
- <u>Deducciones autorizadas</u>	<u>\$ 50</u>
= Resultado fiscal o base imponible	\$ 50
- <u>PTU</u>	<u>\$ 25</u>
= Resultado fiscal	\$ 25
- <u>Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores</u>	<u>\$ 30</u>
= Resultado fiscal o base liquidable	\$ -5
x <u>Tasa</u>	<u>28%</u>
= Impuesto a pagar	\$0.0

Como puede concluirse del anterior ejemplo, aritméticamente existe la posibilidad de que el resultado fiscal sea negativo. Cuestión distinta es que para efectos del cálculo del impuesto a pagar a esa cantidad negativa se le atribuya el valor cero o se le represente con éste, ya que no es factible obtener cantidad alguna a pagar por concepto de impuesto cuando ésta es negativa, de ahí que a ese resultado negativo se le represente con el valor cero, pues también desde esa

perspectiva aritmética, cualquier cantidad multiplicada por ese valor da cero.

Esta forma de entender el resultado fiscal permite superar la posible confusión que se presenta cuando se le equipara con la utilidad fiscal, pues –como se vio– técnicamente el resultado fiscal, no la utilidad fiscal, puede ser positivo o negativo. Tomando en consideración este aspecto, no parece incorrecto sostener –como lo hizo el tribunal colegiado– que pueda existir un **resultado fiscal negativo**.

Además, cabe señalar que con esta interpretación se dota de unidad al concepto “resultado fiscal”, ya que si bien puede ser positivo o negativo, no por ello deja de ser uno solo, pues siempre debe existir un resultado fiscal; otra cosa es que al ser de signo negativo técnicamente no existirá base imponible del tributo y, en consecuencia, no se podrá obtener la deuda tributaria, es decir, el impuesto a pagar.

Corroborar esta intelección el que el artículo 10 citado establece que los sujetos del impuesto deberán calcularlo aplicando al resultado –no a la utilidad o pérdida– obtenido en el ejercicio la tasa del 28%, y que dicho resultado se determina conforme al procedimiento previsto en el citado precepto, para enseguida hacer referencia a cómo se obtiene un tipo de resultado –utilidad fiscal–, determinando que a éste se le disminuirán diversos conceptos, en el entendido de que esta disminución sólo procederá cuando sea de signo positivo, pues de lo contrario, cuando es de signo negativo no es posible llevar a cabo disminución alguna.

Desde esta perspectiva, sí resulta congruente sostener que así como existe un resultado fiscal negativo, existe una utilidad fiscal negativa, y no –como se hizo en la ejecutoria– que sólo existe esta última y no el primero, pues como se vio, esa aseveración no se justifica argumentativamente, sino por el contrario, existen razones que demuestran lo opuesto.

Así, me parece que si el concepto de resultado fiscal fue uno de los que se tomaron como premisa de partida para justificar el análisis de la temática planteada pero sin que se haya explicitado debidamente, resulta entonces que son por lo menos dudosas las conclusiones que se obtuvieron al no encontrarse debidamente justificadas.

En este contexto, la misma situación se advierte por lo que se refiere al tratamiento de los agravios formulados por las quejas.

En efecto, de entrada, para desestimar los motivos de queja hechos valer, en la ejecutoria no se siguió el orden establecido en la jurisprudencia P./J. 77/99, de rubro: **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL”**¹⁶, pues se inicia con el análisis de los argumentos tendentes a evidenciar la violación a los principios de proporcionalidad y equidad, cuando el precedente señalado es categórico en cuanto el orden a seguir, esto es, se deja en último lugar el estudio del agravio quinto, por el que se hizo valer la

¹⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, agosto de 1999, página: 20, cuyo texto establece: “Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material”.

violación al principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica por parte de los numerales reclamados, cuando en atención a los principios que se adujeron transgredidos, su estudio debió realizarse en primer término.

Si bien es cierto que esta es una cuestión metodológica, no menos lo es que en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley de Amparo y en aras de consistencia interpretativa en los pronunciamientos de la Corte, debió seguirse el orden señalado, pues al no hacerlo así, se dejó de aplicar, sin ofrecer justificación alguna, la jurisprudencia antes invocada.

Pero dejando de lado ese aspecto, para estimar infundados los referidos motivos de queja, las razones y argumentos expuestos en la ejecutoria parten de confirmar, de alguna manera, la interpretación de los numerales reclamados, sobre la cual ya me pronuncié en párrafos precedentes de este voto, introduciendo, además, un análisis sobre los conceptos de capital contable, social, contribuido y ganado; ingreso; no ingreso; fines de la UFIN y CUFIN; así como al momento en que se pagan los dividendos para efectos de estudiar el principio de irretroactividad de la Ley.

Sin embargo, el señalado estudio resulta –por lo menos para mí– una premisa de partida que no viene exigida del todo por la temática propuesta en los agravios formulados por las quejas recurrentes, ni tampoco se explicita cómo y de qué manera puede servir como marco de referencia para desestimar los argumentos contenidos en ellos, pues considero que simple y sencillamente se inserta con la finalidad que de ese conjunto de conceptos y razones se extraigan en automático conclusiones que sirvan para atender los planteamientos

de las recurrentes, pero sin que en realidad pueda decirse que por sí mismos den respuesta a ellos.

Por las razones antes señaladas, si bien comparto el sentido de la ejecutoria, de manera siempre respetuosa, me separo de las consideraciones que se vertieron para tal efecto, en razón de que, como lo puse en relieve, la metodología expuesta, premisas y algunas conclusiones no me parecen adecuadas, aun cuando comparto el sentido del fallo.

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

**SECRETARIO DE ACUERDOS
DE LA PRIMERA SALA**

LIC. HERIBERTO PÉREZ REYES