AMPARO DIRECTO

D.A. 98/2021
NEUN 27738332

QUEJOSA:
* ** ****** ** ****

PONENTE: MAGISTRADO SALVADOR ALVARADO LÓPEZ
SECRETARIA: MARÍA GUADALUPE MONTOYA ALDACO

Ciudad de México. Sentencia del Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, correspondiente a la sesión del trece de junio de dos mil veinticuatro.

Sentencia que niega el amparo contra la sentencia de veintiuno de octubre de dos mil veinte, emitida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el juicio de atracción **********, derivado del juicio de nulidad ********** del índice de la Décima Sala Regional Metropolitana de ese Tribunal.

ANTECEDENTES Y TRÁMITE

PRIMERO. Hechos. * ** ****** ** **** (en lo subsecuente la quejosa), es una sociedad mercantil que hasta el ejercicio fiscal dos mil trece contó con autorización para consolidar sus estados financieros con el carácter de controladora y, por ende, para enterar el impuesto sobre la renta de conformidad con el régimen optativo de «consolidación fiscal» que preveía la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece [hecho no controvertido por las partes].

Para la determinación del resultado fiscal consolidado en los ejercicios fiscales de 2008, 2010, 2011 y 2012, la quejosa disminuyó el importe de ********** ********** *** ********** ********* * **** ********* ********* * ***** *** ********** ******* * ***** ******, por concepto de pérdidas

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

por enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas.

Derivado de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, el legislador dio por concluido el régimen optativo de consolidación fiscal.

Esa circunstancia implicó que las sociedades controladoras quedaran obligadas a desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluidas ellas, y a pagar el impuesto diferido que tuvieran pendiente a esa fecha, mediante presentación de declaración complementaria relativa al ejercicio 2013.

Para tal efecto, el legislador determinó que el pago debía hacerse a elección de los contribuyentes vinculados a desconsolidar, mediante el procedimiento establecido en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o el previsto en el artículo noveno transitorio, fracción XV, del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, por virtud del cual fue expedida la ley de la materia vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

En ambos casos, uno de los aspectos a considerar era que al reconocer los efectos de la desconsolidación para determinar el resultado fiscal de la desintegración del grupo la sociedad controladora debía revertir (o "reversar") las pérdidas por enajenación de acciones de las sociedades controladas que hubieran disminuido en el ejercicio en que fueron generadas.

En cumplimiento de las obligaciones fiscales consolidadas del ejercicio 2013, el veintinueve de abril de dos mil catorce la quejosa presentó declaración de impuesto normal y el veinte y treinta de mayo y ocho de agosto siguientes, declaraciones complementarias respectivas.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

Mediante oficio ********** de ocho de octubre de dos mil quince, la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente de la Administración de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria citó al contador público registrado para la revisión de los papeles de trabajo elaborados en relación con el dictamen formulado respecto del dictamen de estados financieros de la quejosa por el ejercicio fiscal de 2013.

Ante la insuficiencia de la información presentada por el contador público autorizado, mediante oficio ********** de trece de noviembre de dos mil quince, la autoridad referida notificó a la quejosa la orden de revisión **********, a través de la que solicitó información y documentación con relación, entre otros aspectos, al resultado fiscal consolidado y el impuesto sobre la renta diferido por desconsolidación del período de 2013 [inicio de revisión de gabinete].

En dos oficios posteriores, la autoridad continuó con la solicitud de nuevos informes, datos y documentos relacionados con el período revisado

Mediante oficio ********** de diecinueve de abril de dos mil diecisiete, esa autoridad citó al representante de la quejosa y a su Consejo de Administración o Administrador Único con el objeto de informarle los hechos u omisiones advertidos hasta ese momento con relación al procedimiento de fiscalización.

Esa diligencia fue desahogada el dos de mayo siguiente, en la que fue dada a conocer al representante la información advertida con motivo de la revisión.

Mediante oficio ********** de quince de mayo de dos mil diecisiete, la Administración de Fiscalización a Grupos de Sociedades "1" de la Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

de Administración Tributaria informó a la contribuyente las observaciones definitivas determinadas como resultado de la revisión del ejercicio fiscal de 2013.

Por resolución de veintiocho de septiembre de dos mil dieciocho, contenida en el oficio **********, la Administradora de Fiscalización a Grupos de Sociedades "5" de la Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades, adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, determinó un crédito fiscal por el importe total de ********** (******* * **** *** ********** **** ******** ********** ******* * **** *** ********** ******** * ***** pesos 00/100 M.N.) por concepto de impuesto sobre la renta de las personas morales del régimen de consolidación fiscal correspondiente al ejercicio de 2013, actualizaciones, recargos y multas.

La determinación del crédito fiscal obedeció, en el aspecto que es objeto de debate en este asunto, a que la quejosa no reconoció en los efectos de la desconsolidación (no reversó) las pérdidas por enajenación de acciones que disminuyó de la determinación de resultado fiscal consolidado en los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012, como estaba obligada a hacerlo en términos del procedimiento previsto en el artículo noveno, fracción XV, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, por el cual optó al momento de finalizar el régimen de consolidación.

En desacuerdo con esa determinación, el ocho de noviembre de dos mil dieciocho la contribuyente interpuso recurso de revocación en la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, registrado con la clave alfanumérica de control ** *****, el cual fue resuelto mediante oficio ********** de veinte de noviembre de dos mil dieciocho, en el sentido de modificar la resolución recurrida,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

entre otros aspectos, para incluir en el crédito fiscal las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas en 2009 informadas por la propia contribuyente mediante la declaración complementaria de ese ejercicio presentada el seis de noviembre de ese mismo año.

En ese contexto, derivado de la declaración complementaria la autoridad disminuyó el monto del crédito fiscal determinado en la resolución de liquidación a la cantidad de ********** (********* *** ********** ********* * ***** ******** ********** ******* * ***** *** ******* * **** pesos 00/100 M.N.).

Inconforme con esa determinación, la contribuyente promovió demanda de nulidad, en la que señaló como actos impugnados los siguientes.

> a) Resolución contenida en el oficio ********** ***** ***** de veinte de noviembre de dos mil dieciocho, mediante el cual se resolvió el recurso de revocación interpuesto en contra de la diversa resolución contenida en el oficio ********** **********, determinante del crédito fiscal;
>
> b) La resolución contenida en el oficio ******* ********** ****, de veintiocho de septiembre de dos mil dieciocho, determinante del crédito fiscal por concepto de Impuesto sobre la Renta de las personas morales omitido, actualizaciones, recargos y multas, en cantidad total de ********** ******** * **** *** ********** **** ******** ********** ******* * **** *** ********** ******** * ***** ****** por el ejercicio fiscal de dos mil trece;

Además, aun cuando no fue señalado de manera destacada, la responsable precisó también como materia del litigio el acto siguiente.

> c) La Regla 2.12.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2017, emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, la cual combate como primer acto de aplicación en las resoluciones impugnadas.

De la demanda conoció la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

bajo el expediente juicio de nulidad **********; sin embargo, el asunto fue atraído para su resolución por el Pleno de la Sala Superior de ese Tribunal bajo el expediente de atracción **********. El veintiuno de octubre de dos mil veintiuno, el Pleno emitió la sentencia en que reconoció la validez de las resoluciones administrativas impugnada y recurrida, bajo las consideraciones siguientes.

En el considerando quinto (páginas 229 a 288 de la sentencia), la Sala responsable determinó que la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente fundó de forma suficiente su competencia en la orden de revisión de gabinete al citar los artículos 20 y 21 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que establecen, en primer término, la competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes, las entidades y sujetos que pueden ejercerlas y las unidades administrativas que auxiliaran a la Administración General en su ejercicio de entre las cuales está la autoridad emisora de la orden (páginas 265 a 264).

Además, dado que esa unidad administrativa actualizó la hipótesis de la fracción IV, Apartado B, del artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que le atribuye competencia respecto de los «contribuyentes personas morales a que se refiere el Titulo II de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que en el último ejercicio fiscal hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a $500'000,000.00 (quinientos millones de pesos)», supuesto en que estimó está ubicada la contribuyente y que fue motivado en la orden al precisar que en la declaración normal correspondiente al ejercicio fiscal 2014 –último ejercicio fiscal declarado–, la contribuyente consignó un total de ingresos acumulables para efectos de impuesto sobre la renta, por la cantidad de ********** ******* *** ******** ********** ********* * **** *** ********** ********* * **** ******* [páginas 278 y 279].

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

De igual forma, consideró que la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que consolidan Fiscalmente fundó debidamente su competencia en el artículo cuarto, fracción II, del *«Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria»* publicado el siete de enero de dos mil catorce, al señalar que le fueron conferidas las facultades establecidas en el artículo 20, apartado A, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 21 de dicho ordenamiento, respecto de las personas morales integradas e integradoras del régimen opcional para grupos de sociedades establecido en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, supuesto en el que recae la contribuyente (página 281).

Asimismo, agregó que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria cuenta, a su vez, con competencia para emitir el acuerdo delegatorio aplicado (página 282).

Incluso consideró que eran inatendibles los argumentos tendentes a controvertir el acuerdo delegatorio porque no fue señalado como acto administrativo impugnado en forma destacada (página 283).

Finalmente, indicó que el hecho de que dos días después a la emisión de la orden de revisión fuera emitido el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de veintiuno de noviembre de dos mil quince, no significa que el anterior en que fue fundado el acto perdiera vigencia para efectos de la revisión, ya que las disposiciones normativas utilizadas como sustento de la competencia de la autoridad emisora del acto administrativo deben ser los vigentes en la época de su emisión, pues ésta es la fecha en la que cobra existencia jurídica (página 287).

En el considerando sexto (páginas 288 a 308), el Pleno desestimó el argumento relativo a que el hecho de que la Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades "3" emitiera uno de los oficios de requerimiento de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

información no significaba que sustituyera a la autoridad que inició la fiscalización, pues citó los preceptos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que sustituyó a aquel, aunado a que advirtió el cambio de denominación de la unidad que ordenó la revisión y, además, cuenta con atribuciones para continuar con ésta (páginas 307 y 308).

En el considerando séptimo (páginas 308 a 328) el Pleno concluyó que la orden de revisión fue fundada y motivada de forma debida al contener 1) el medio en que esta tal información, 2) el tipo de contribución, y 3) el periodo cuya revisión no pudo verificarse, sin que sea necesario que la autoridad pormenorice mayores datos y anticipara algún posible incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, ya que este aspecto es propio de la resolución definitiva que en su momento llegara a emitirse, o bien, que señalara de forma expresa como objeto o propósito el tema relacionado con la revisión de utilidades o pérdidas en enajenación de acciones, dado que a través de la información proporcionada la autoridad determinará sobre alguna omisión en el entero del tributo (páginas 326 a 327).

En el considerando octavo (páginas 328 a 365), el Pleno determinó que la cita por parte de la autoridad en los actos de fiscalización de las jurisprudencias 2ª/J 47/2015 y 2ª/J 56/2015 y del criterio no vinculativo 26/ISR/NV, no representaba una violación para la contribuyente (determinación no cuestionada en el amparo).

En el considerando noveno (páginas 365 a 404), el Pleno analizó la regularidad constitucional de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

Al respecto, determinó que el hecho de que en la regla fueran previstos los momentos que tiene la autoridad para notificar al contribuyente, a su representante legal y, en el caso de personas morales también a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, del requerimiento en el que solicitarán su presencia en las oficinas de la

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, no excede la cláusula habilitante prevista en el artículo 42, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación (páginas 389 a 390).

Añadió que si bien la autoridad fiscalizadora no emitió dos oficios por separado, uno dirigido al representante legal y otro a los órganos de administración, lo cierto es que sí requirió la presencia de ambos para que acudieran para hacer de su conocimiento los hechos y omisiones que entrañan un incumplimiento en el pago de contribuciones detectados en el procedimiento de fiscalización al que se encuentra sujeto, así como el estado en que guarda dicho procedimiento.

Por tanto, el Pleno consideró que la eventual ilegalidad que representaría esa forma de actuar no sería invalidante al no haber trascendido en su perjuicio, máxime que existe constancia de que el oficio por el que fue solicitada la presencia tanto del representante como órganos de administración de la persona moral fue notificado de forma persona y con arreglo las formalidades de ese tipo de comunicaciones (página 396 y 400).

En el considerando décimo (páginas 405 a 549), el Pleno abordó el tema de fondo relativo a que, en opinión de la contribuyente, las resoluciones impugnadas son ilegales al derivar de una interpretación incorrecta de las reglas que rigen la disminución de pérdidas en enajenación de acciones dentro del régimen de consolidación fiscal y, por ende, de una indebida aplicación de lo dispuesto en la fracción XV del artículo noveno transitorio dé la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014 y del artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto precisó que la litis a dilucidar estaba circunscrita a determinar: a) si con la reforma de 2008 al artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta las pérdidas por enajenación de acciones adquirieron el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

carácter de definitivas para el régimen de consolidación fiscal, y b) si la demandante estaba obligada a reversar las pérdidas fiscales por enajenación de acciones de 2008, 2010, 2011 y 2012 en la declaración de consolidación fiscal del ejercicio 2013, de acuerdo con lo establecido en los artículos 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce.

Así, después de desarrollar el marco de referencia general del régimen de consolidación y, en específico, del aprovechamiento dentro de éste de las pérdidas por enajenación de acciones, el Pleno declaró infundados los argumentos consistentes en que a partir de la reforma del uno de octubre de dos mil siete, las pérdidas fiscales por enajenación de acciones adquirieron el carácter de definitivas, ya que no pueden ser aprovechadas a nivel individual.

Concluyó que esa reforma no dio un carácter definitivo a las pérdidas por enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas, ya que la ley sigue previendo la condicionante establecida en el artículo 32, fracción XVII, de ese ordenamiento jurídico, al señalar en el artículo 71, en atención a que en caso de desconsolidación, la sociedad controladora deberá de adicionar a la utilidad/pérdida fiscal consolidada, las pérdidas que no deducidas por las sociedades que las generaron en términos del segundo dispositivo citado, esto es, cuando la empresa que las generó no obtenga utilidades durante el ejercicio en que fueron generadas, o bien durante los diez ejercicios siguientes (página 514).

Por otra parte, el Pleno determinó que la contribuyente estaba vinculada a "reversar" las pérdidas fiscales por enajenación de acciones de 2008, 2010, 2011 y 2012 en la declaración de desconsolidación fiscal del ejercicio 2013, de acuerdo con lo establecido en los artículos 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, en relación con el artículo noveno transitorio de la legislación vigente a partir de dos mil catorce.

Versión pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Al respecto, sostuvo que la disposición transitoria referida no aplica solo para las pérdidas en enajenación de acciones de 2002 a 2007 pendientes de deducir, pues es reforma no implicó que la sociedad controladora estuviera impedida para deducir en el cálculo de la utilidad/pérdida fiscal consolidada de cada ejercicio, deducir las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas, ya que continuaba el beneficio de diferir el impuesto.

En ese contexto, el Pleno consideró que si la demandante continuó deduciendo pérdidas fiscales por enajenación de acciones de sus sociedades controladas para el cálculo de la utilidad/pérdida fiscal consolidada de los ejercicios 2008 a 2012, entonces debió adicionarlas el cálculo de la utilidad/pérdida fiscal consolidada del ejercicio siempre que no hayan podido ser utilizadas por las sociedades que las generaron (página 532 a 533)

En diverso aspecto consideró que no es incorrecto el señalamiento de la autoridad en cuanto a que el hecho de reversar las pérdidas fiscales no implicaría la perdida de la opción de deducirlas en un futuro, ya que la sociedad generadora de la pérdida por enajenación de acciones puede deducirla en el cálculo de su utilidad o pérdida fiscal individual cuando genere ganancias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese contexto, el Pleno consideró que si la sociedad controladora solo puede aplicar pérdidas por enajenación de acciones a nivel consolidado, no así a nivel individual, no implica que no sea actualizado el supuesto establecido en el artículo 68, fracción I, inciso e), dado que cuando tenga ganancias por el mismo concepto puede utilizarlas para determinar su impuesto consolidado.

Máxime que de acuerdo con lo establecido en el artículo 72, fracción I, inciso c), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el momento en que la demandante tenga ganancias, puede

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

disminuirlas de sus registros, a fin de acreditar que ya no existe un impuesto diferido hasta el monto de las ganancias obtenidas, único supuesto en que conforme al artículo noveno transitorio, fracción XV, de la ley vigente no estaría obligada a la reversión (páginas 533 a 534).

Con base en esa interpretación, el Pleno desestimó los argumentos expresados con el objeto de evidenciar que no tenía obligación de reversar las pérdidas por venta de acciones de los períodos 2008, 2010, 2011 y 2012.

Por último, declaró inoperantes los argumentos relacionados con la interpretación adoptada por la autoridad respecto del artículo transitorio noveno de la Ley del Impuesto sobre la Renta de dos mil catorce y 68, fracción I, inciso e), de la legislación abrogada por violación a los derechos y garantías como irretroactividad, proporcionalidad y equidad por no cumplir con los requisitos mínimos para la aplicación del control difuso de constitucionalidad.

Lo anterior porque la demandante no precisó cuál es el derecho humano o fundamental violado, la disposición normativa cuya aplicación debe preferirse o la interpretación que sea más favorable hacia el derecho fundamental y los motivos para preferirlos en lugar de otras normas o interpretaciones posibles (página 547).

En el considerando décimo primero (páginas 550 a 603), el Pleno analizó los argumentos relacionados con la violación al principio de seguridad jurídica porque las resoluciones impugnada y recurrida determinan procedente que la contribuyente adicione a la utilidad fiscal consolidada del ejercicio 2013, las pérdidas en enajenación de acciones que declaró en los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012, mientras que en la resoluciones contenidas en los oficios *** ** ****** **********, *** ** **********, **********, **** y ********** –derivado de diversos procedimientos de fiscalización llevados con relación a cada uno de esos ejercicios– la autoridad resolvió declarar

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

PJF-Versión Pública

inexistentes las pérdidas citadas.

Al respecto consideró que la autoridad no reconoció la existencia de las pérdidas fiscales, sino solo determinó la obligación de la demandante consistente en reversar las pérdidas fiscales que ella misma disminuyó en las declaraciones de ejercicios anteriores, es decir, la autoridad conoció que la demandante efectuó la deducción de pérdidas fiscales por enajenación de acciones en ejercicios anteriores, por lo que, al no haber generado ganancias y desaparecer el régimen de consolidación fiscal, ordenó reversar los conceptos aludidos en la declaración del ejercicio fiscal 2013 (página 580).

Indicó que no es obstáculo la existencia de las resoluciones emitidas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación seguidas a la quejosa respecto de los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012 en que concluyó la inexistencia de las pérdidas por enajenación de acciones originalmente declaradas por la contribuyente porque el objeto de las revisiones de esos ejercicios fue verificar el origen de las perdidas declaradas a lo cual concluyó que la contribuyente no cumplió con lo establecido en los artículos 24, fracciones II, inciso b), y III, y 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para su cálculo.

En consecuencia, el Pleno convino en que esas determinaciones no contradicen a la recurrida, pues esta última solo trató sobre el ejercicio fiscal 2013 y los efectos de la desconsolidación fiscal, es decir, lo relativo a la reversión de pérdidas por enajenación de acciones disminuidas por la demandante en ejercicios anteriores, mientras que las resoluciones que 2008 a 2012 fueron concretadas al origen de las pérdidas, esto es, tuvieron objetos distintos (páginas 592 y 593).

Además, consideró que el hecho de que la autoridad determinara la inexistencia de las pérdidas por enajenación de acciones de 2008, 2010, 2011 y 2012 no implicó que la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

demandante no estuviera obligada a reversarlas en el ejercicio 2013 con motivo de la desconsolidación, pues esta última determinación obedece al cumplimiento de lo establecido por el artículo noveno transitorio en atención al beneficio que obtuvo por la aplicación anticipada de las pérdidas por enajenación de acciones que declaró, por lo que hasta en tanto no acredite que tal diferimiento ya no existe, es decir, a través del pago de los créditos fincados en las revisiones de otros ejercicios, con lo cual se demostraría que las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas de forma anticipada perderían sus efectos y, por ende, que fue extinguida la obligación de reversarlas (página 594).

De ahí que tampoco advirtió una doble afectación a la contribuyente, pues insistió en que tanto las resoluciones referentes a los ejercicios de 2008 a 2012 (excepción 2009), como la de 2013 derivan de hechos diversos.

En ese contexto, el Pleno concluyó que el actuar de la autoridad demandada no contravino el principio de confianza legítima ni el de interdicción de la arbitrariedad.

En diverso aspecto, el Pleno declaró inoperante el argumento alegado en el sentido de que las resoluciones impugnadas configuran una de las malas prácticas identificadas por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el análisis sistémico 2/2016, pues consideró que ese criterio no es aplicable por tratar un tema distinto al estudiado, es decir, respecto de la determinación de créditos por ingresos presuntos (página 598).

Por otra parte, el Pleno indicó que la emisión de las resoluciones impugnadas no viola el artículo 23 de la Constitución General y el principio non bis in ídem, ya que no hay igualdad en sujeto, hecho y fundamento entre las resoluciones de los ejercicios previos al recurrido y la emisión de éste (página 601 y 602).

Finalmente, el Pleno indició que la demandante no tenía

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

razón en cuanto a que de prevalecer la regularidad tanto de las resoluciones de 2008 a 2012 (excepción de 2009) y la recurrida de 2013, traería como consecuencia la obligación de pagar tanto los créditos fiscales contenidos en las primeras como el liquidado en la segunda, pues al respecto en la resolución impugnada fue precisado que de actualizarse ese supuesto, sería llevado a cabo el ajuste correspondiente al crédito determinado (página 602).

En el considerando décimo segundo (páginas 603 a 707), el Pleno analizó los argumentos expresados contra la resolución al recurso de revocación, por lo que precisó que el problema por resolver consistía en verificar si la resolución impugnada fue emitida en contravención a lo dispuesto en el artículo 132 el Código Fiscal de la Federación al determinar que la demandante debe reversar la pérdida de enajenación de acciones del ejercicio 2009 a pesar de que ese tema no fue materia del oficio de observaciones ni de la resolución determinante del crédito fiscal.

Al respecto, desestimó esa impugnación porque consideró que si bien la reversión de 2009 no fue objeto del oficio de observaciones ni de la resolución impugnada, ese aspecto fue introducido en el medio de impugnación administrativo por la propia contribuyente.

Explicó que uno de los rubros por los que fue determinado el crédito fiscal recurrido es el «impuesto sobre la renta diferido por pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en lo individual que la sociedad controladora tiene derecho a disminuir al momento de la desconsolidación y que fueron restadas en la determinación del resultado fiscal consolidado», respecto del que en el cuarto agravio de su revocación la contribuyente formuló argumentos con el objeto de evidenciar que la pérdida fiscal individual originalmente declarada en ese período en realidad obedece a una pérdida por venta de acciones en el ejercicio, es decir, no a una pérdida fiscal en lo individual, incluso señaló que corrigió a través de declaración complementaria tal imprecisión.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

En ese contexto, el Pleno advirtió que con esos argumentos la contribuyente fue favorecida en la revocación, ya que disminuyó el importe del adeudo determinado, dado que con la corrección logró demostrar que la pérdida individual de 2009 fue amortizada en contra de las utilidades individuales de 2012, por lo que al treinta y uno de diciembre de dos mil trece no existían pérdidas fiscales individuales pendientes de amortizar.

A partir de esas explicaciones, consideró que lo manifestado por la contribuyente para modificar en su beneficio el impuesto sobre la renta diferido por pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en lo individual, constituyó un reconocimiento libre y voluntaria que revela que lo declarado como pérdida individual en 2009 en realidad correspondía a una pérdida por enajenación de acciones de sociedades controladas; por ende, debía considerarse como una confesión expresa susceptible de valoración plena en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 123 y 299 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Por tanto, determinó que debía considerarse que las pérdidas por enajenación de acciones a nivel consolidado del ejercicio de 2009 formaron parte de la revisión efectuada a la quejosa; cuestión que reconoció al ofrecer como prueba la copia de la declaración anual complementaria correspondiente al ejercicio fiscal de 2009, de la que advirtió que modificó su resultado fiscal individual de ********** (***** **** ********** **** ******** ********** ********* * ***** *** ****** ********* * ***** *****) a ********** (********** ******** * **** ******** ********** ******* * ***** *** ********** ******* * ***** *****) (página 675).

Derivado de esa conclusión, el Pleno determinó que no es correcto lo afirmado en cuanto a que la contribuyente no tuvo oportunidad de impugnar la pérdida en venta de acciones de 2009 al no habérsele informado los referidos hechos, dado que el cambio de situación fiscal que acreditó con la exhibición

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

de declaración anual complementaria trajo como consecuencia que las pérdidas fiscales determinadas por la autoridad fueran transformadas de forma correcta en pérdidas por enajenación de acciones a nivel consolidado del ejercicio fiscal 2009, la cual fue disminuida contra la utilidad fiscal generada en 2012.

Por tanto, el Pleno consideró que al desaparecer el régimen de consolidación fiscal en 2013, la demandante tuvo que reversar la pérdida fiscal por enajenación de acción disminuida por la sociedad controladora en la determinación del resultado fiscal consolidado por el ejercicio de 2009 (página 676).

Desde diversa perspectiva, el Pleno determinó que la resolución de revocación no transgredía el artículo 133, fracción V, en relación con el 133-A del Código Fiscal de la Federación, ya que el principio relativo a que el nuevo acto derivado del recurso de revocación no podrá agravar la situación de la contribuyente no es aplicable, ya que la resolución al medio de impugnación solo modificó el crédito determinado en la resolución recurrida, mas no la dejó sin efectos por un vicio de forma o fondo (página 681).

Asimismo, el Pleno determinó que la resolución de revocación no mejoró la fundamentación y motivación de la determinante del crédito fiscal, pues la demandante parte de la premisa de que la autoridad demandada introdujo en ese medio de impugnación que las sociedades controladoras deben cumplir con dos mecanismos respecto a las pérdidas por enajenación de acciones, el previsto en el artículo 68, fracción I, inciso e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el previsto en el artículo 32, fracción XVII, de esa ley.

Sin embargo, solo detalló que esas hipótesis fueron citadas a efecto de explicar que las pérdidas por enajenación de acciones estuvieran pendientes de disminuir a nivel individual a pesar de que fueran deducidas en la determinación del resultado fiscal consolidado, ya que este aspecto no significa que a nivel individual no estén pendientes de disminuir

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

contra ganancias por el mismo concepto, lo que detonó la obligación de reversión con motivo de la desconsolidación.

Por ello, el Pleno concluyó que la cita de esos supuestos jurídicos fue solo para explicarle que las pérdidas por enajenación de acciones a nivel individual podrá aplicarlas contra las ganancias por el mismo concepto, de conformidad con el último precepto citado, determinación que es consistente con lo sostenido por la autoridad fiscalizadora en la determinante del crédito fiscal, lo cual corrobora que no existe mejora en la fundamentación y motivación del acto (páginas 701 y 702).

Por último, en el considerando décimo tercero (páginas 708 a 737), el Pleno desestimó los conceptos de impugnación relacionados con el cálculo de los accesorios determinados en el oficio de liquidación, pues estimó que al no prosperar los conceptos de impugnación tendentes a desvirtuar la resolución determinante del crédito aquéllos no pueden considerarse como frutos de un acto viciado, por lo que fue fundado y motivado debidamente su cálculo.

Además, declaró inatendible la solicitud de control difuso respecto del 76 del Código Fiscal de la Federación por violación al artículo 22 de la Constitución General, ya que precisó que ese tema fue objeto de estudio en el amparo directo en revisión 3102/2016, resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que la multa ahí prevista no es excesiva (aspectos no debatidos en el juicio de amparo).

Al estimar que prevalecían inconsistencias que tornaban oscura y contradictoria esa resolución, la demandante promovió incidente de aclaración resuelto el veintisiete de enero de dos mil veintiuno, en el sentido de declararlo procedente, pero infundado porque no existe contradicción que torne oscura la determinación cuya aclaración es solicitada.

SEGUNDO. Promoción y trámite de la demanda de

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

amparo y su ampliación. En contra de la sentencia de veintiuno de octubre de dos mil veinte, la demandante promovió demanda de amparo, de la cual conoce este Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuya magistrada presidenta en acuerdo de diecisiete de marzo de dos mil veintiuno la registró bajo el expediente amparo directo D.A. 98/2021, la admitió a trámite y reconoció el carácter de terceras interesadas a las autoridades que fueron parte en el juicio de origen.

Mediante escrito presentado el cinco de marzo de dos mil veintiuno, la quejosa amplió la demanda de amparo contra la resolución de veintisiete de enero de dos mil veintiuno, emitida en la instancia de aclaración de sentencia intentada, la cual fue admitida a trámite en acuerdo de veintinueve de marzo de dos mil veintiuno, por la magistrada presidenta de este órgano jurisdiccional.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:65:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

TERCERO. **Alegatos.** En acuerdos de veinte y veintiuno de abril, y siete de mayo de dos mil veintiuno, la presidenta de este órgano jurisdiccional tuvo por formulados los alegatos formulados por las autoridades terceras interesadas.

CUARTO. Turno a ponencia. En acuerdo de veinticuatro de mayo de dos mil veintiuno, el asunto fue turnado a la ponencia de la magistrada Ma. Gabriela Rolón Montaño para que elaborada el proyecto de resolución.

QUINTO. Nueva integración. En acuerdo de diecisiete de agosto de dos mil veintiuno, la presidenta de este Tribunal informó a las partes que a partir del dieciséis de agosto de dos mil veintiuno este órgano judicial estaría integrado por las magistradas Ma. Gabriela Rolón Montaño, en su carácter de presidenta, Martha Llamile Ortiz Brena y el magistrado Salvador Alvarado López.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

SEXTO. Suspensión de procedimiento. En acuerdo de tres de diciembre de dos mil veintiuno, la magistrada presidenta de este Tribunal ordenó la suspensión del procedimiento hasta

en tanto fuera resuelta la recusación planteada por la quejosa, así como lo correspondiente a los escritos de solicitud de la facultad de atracción presentados por la quejosa ante las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SÉPTIMO. Primera recusación. En sesión de veintiséis de enero de dos mil veintidós, el Pleno de este Tribunal declaró infundada la recusación planteada por la quejosa para que el magistrado Salvador Alvarado López conociera del asunto.

OCTAVO. Acuerdo de nueva integración y returno. Mediante acuerdo de treinta y uno de marzo de dos mil veintitrés, la magistrada presidenta informó a las partes que de conformidad con lo resuelto por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, en sesión ordinaria de veintinueve de marzo de dos mil veintitrés, comunicada a través del oficio SEADS/902/2023, a partir del diez de abril del año en curso, la nueva integración de este Tribunal es la siguiente.

Magistrada Martha Llamile Ortiz Brena (Presidenta)
Magistrado Salvador Alvarado López
Magistrado Fernando Silva García

En consecuencia, el asunto fue returnado al magistrado Fernando Silva García para que formulara el proyecto de sentencia respectivo.

NOVENO. Resolución de la facultad de atracción y levantamiento de la suspensión. Mediante sentencia de veintisiete de septiembre de dos mil veintitrés, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la solicitud de ejercicio de la facultad de atracción 416/2022 en el sentido de no ejercer su facultad para conocer de ese asunto porque no cumple con los requisitos de interés y trascendencia en tanto sobre el régimen de consolidación fiscal vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece hay precedentes, por lo que su resolución no daría lugar a un criterio novedoso para el orden jurídico nacional.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/09/00

Versión Pública

En atención a la determinación anterior, en acuerdo de veintiséis de octubre de dos mil veintitrés, la magistrada presidenta, con fundamento en el artículo 367 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la ley de la materia, levantó la suspensión del procedimiento decretada en autos y devolvió los autos a la ponencia a la que fue turnado.

DÉCIMO. Segunda recusación. En sesión de uno de febrero de dos mil veinticuatro, el Pleno de este Tribunal Colegiado declaró infundada la recusación planteada por la quejosa para que la magistrada Martha Llamile Ortiz Brena conociera del asunto.

DÉCIMO PRIMERO. Returno. En sesión de quince de febrero de dos mil veinticuatro, el Pleno de este órgano colegiado desechó el proyecto de sentencia formulado por el magistrado Fernando Silva García, por lo que los autos fueron remitidos a la presidencia por conducto de la secretaría de acuerdos para el returno correspondiente.

En acuerdo de dieciséis de febrero del año en curso, el magistrado presidente de este Tribunal returno el asunto a esta ponencia para la elaboración del proyecto de sentencia correspondiente.

DÉCIMO SEGUNDO. Tercera recusación. En sesión de veintitrés de mayo del año en curso, el Pleno de este órgano jurisdiccional declaró infundada la recusación planteada por la quejosa para que el magistrado Salvador Alvarado López conociera del asunto.

DÉCIMO TERCERO. Publicación. El proyecto de sentencia fue publicado con la oportunidad debida en términos del artículo 73, párrafo segundo, de la Ley de Amparo[1], en

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[1] Artículo 73. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.
El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, tratándose de resoluciones sobre la constitucionalidad

virtud de que es planteada la inconstitucionalidad de las reglas 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 y 2017, del artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce; así como, de los artículos 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y 133, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMO CUARTO. Cuestión previa. En la misma sesión en que fue resuelto este asunto, el Pleno de este Tribunal Colegiado resolvió como infundado el recurso de reclamación ******* interpuesto contra el acuerdo que desechó el incidente de recusación promovido por la quejosa contra la magistrada y magistrados integrantes de este órgano jurisdiccional, en esencia porque con su promoción solo es pretendido retrasar la resolución del asunto.

A partir de lo resuelto en ese recurso de reclamación, la magistrada y magistrados integrantes de este órgano colegiado consideraron estar en condiciones de resolver el juicio de amparo, no obstante que existían recursos de reclamación pendientes de resolver.

CONSIDERACIONES

PRIMERA. **Competencia.** Este Tribunal Colegiado es competente para conocer y resolver el juicio de amparo bajo estudio de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción V, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 34 de la Ley de Amparo y 38, fracción I, inciso b), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en tanto es promovido contra una sentencia definitiva emitida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal

---

o convencionalidad de una norma general y amparos colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, cuando menos con tres días de anticipación a la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán.
[…]

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

Federal de Justicia Administrativa, cuya sede está dentro del territorio sobre el que este Tribunal Colegiado ejerce jurisdicción.

SEGUNDA. Oportunidad. La demanda de amparo debe considerar oportuna por promoverse dentro del plazo de quince días previsto en el artículo 17 de la Ley de Amparo, computado a partir de que fue notificada a la quejosa la resolución de veintisiete de enero de dos mil veintiuno, recaída a la instancia de aclaración intentada con relación a la sentencia de validez de veintiuno de octubre de dos mil veinte[2].

Lo anterior si es considerado que la resolución que solventó la instancia de aclaración de sentencia fue notificada a la quejosa por boletín jurisdiccional el dieciséis de febrero de dos mil veintiuno, mientras que la ampliación a la demanda de amparo fue recibida el cinco de marzo siguiente, esto es, al décimo día hábil, sin considerar del miércoles diecisiete al viernes diecinueve de febrero, en que surtió efectos la notificación, así como el sábado veinte, domingo veintiuno, sábado veintisiete y domingo veintiocho del propio mes, por ser días inhábiles de conformidad con lo dispuesto por los diversos 19 del ordenamiento invocado, 74 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 55 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Aunado a que al margen de que la quejosa hubiese presentado el escrito inicial de demanda previo a la resolución de la instancia aclaratoria, estaba en aptitud de hacer patente su interés de inconformarse tanto con la sentencia de validez como con el fallo de aclaración, como unidad que forman, una vez que ésta le fuera notificada en vía de ampliación.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[2] Lo anterior conforme al criterio que informa la tesis de jurisprudencia P/J 9/2013 (10ª), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVIII, marzo de 2013, Tomo 1, página 5, de rubro: **ACLARACIÓN DE SENTENCIA. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO DIRECTO EN CONTRA DE UNA SENTENCIA DEFINITIVA SUJETA A ESA INSTITUCIÓN PROCESAL, INICIA A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE SURTE EFECTOS LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN RECAÍDA A LA SOLICITUD CORRESPONDIENTE.**

TERCERA. Legitimación. La quejosa está legitimada para promover el juicio de amparo y su ampliación porque es la demandante en el juicio de atracción ********** ********, derivado del juicio de nulidad **********, del índice de la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Aunado a que acude por conducto de ***** ******* ******* en su carácter de representante legal, personalidad que fue reconocida por el magistrado instructor en acuerdo de dieciocho de enero de dos mil diecinueve, emitido en el juicio de nulidad referido (página 851 a 853 del expediente de origen).

CUARTA. Procedencia. El juicio de amparo es procedente conforme lo previsto en el artículo 170, fracción I, de la Ley de Amparo, ya que es interpuesto contra una sentencia definitiva emitida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

QUINTA. Existencia del acto reclamado. El acto reclamado es cierto, lo cual quedó acreditado con el informe justificado rendido por el presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa al que acompañó los autos del juicio de nulidad de que se trata, donde obra la sentencia que concluyó con los puntos resolutivos siguientes.

> I.- La parte actora no acreditó los extremos de su pretensión en consecuencia,
>
> II.- Se RECONOCE LA VALIDEZ de la REGLA 2.12.9. de la RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL para 2017, impugnada como primer acto de aplicación.
>
> III.- Se RECONOCE LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA contenida en el oficio 900-03-05-00-00-2018-****, de 28 de septiembre de 2018, EN LA PARTE QUE NO FUE MODIFICADA por la autoridad resolutora al resolver el recurso de revocación interpuesto por la hoy actora el 8 de noviembre de 2018, por /as razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.
>
> IV.- SE RECONOCE LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA contenida en el oficio 900 09 01-2018-***** de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

20 de noviembre de 2018, a través de la cual, la autoridad modificó el monto del crédito recurrido a la cantidad total de $********** (********* **** ********** ********* * ***** ********* ****** ******* * ***** *** ******* * **** ***** **/100 M.N.), por los motivos expuestos en la parte considerativa de esta sentencia.

V.- NOTIFÍQUESE.

Por su parte, la resolución recaída a la instancia de aclaración a la sentencia anterior, la cual conforma una unidad con la resolución de validez reclamada, en su parte resolutiva, es del tenor siguiente.

I. Ha resultado PROCEDENTE, pero INFUNDADA la solicitud de aclaración de sentencia de fecha 21 de octubre de 2020, promovida por la parte actora.

II. La presente resolución forma parte integrante de la sentencia precisada en el resolutivo anterior, conforme a lo dispuesto por el artículo 54 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

SEXTA. Estudio de fondo. Por cuestión de técnica y claridad, el análisis de los conceptos de violación formulados por la quejosa se hará en forma temática, en orden distinto al en que fueron planteados y, en todo caso, de forma conjunta a efecto de resolver la cuestión efectivamente planteada, con apoyo en los artículos 76 y 189, párrafo primero, de la Ley de Amparo[3].

Así, previo a emprender su estudio es necesario precisar la metodología empleada para abordarlos.

De la revisión integral al escrito inicial de demanda –cuyos argumentos en la ampliación es solicitado sean

[3] Artículo 76. El órgano jurisdiccional, deberá corregir los errores u omisiones que advierta en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrá examinar en su conjunto los conceptos de violación y los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda.
Artículo 189. El órgano jurisdiccional de amparo procederá al estudio de los conceptos de violación atendiendo a su prelación lógica y privilegiando en todo caso el estudio de aquellos que, de resultar fundados, redunden en el mayor beneficio para el quejoso. En todas las materias, se privilegiará el estudio de los conceptos de violación de fondo por encima de los de procedimiento y forma, a menos que invertir el orden redunde en un mayor beneficio para el quejoso.
[…]

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

reiterados–, la quejosa expone argumentos que pueden englobarse en los bloques temáticos siguientes.

a) Conceptos de violación tendentes a controvertir las consideraciones que validaron actos del procedimiento administrativo de fiscalización y que, en opinión de la quejosa, de haber sido declarados fundados tendrían como consecuencia la invalidación de las resoluciones recurrida e impugnada al tratarse de fruto de otros viciados;

b) Argumentos tendentes a evidenciar la ilegalidad de la interpretación normativa que empleó el Pleno para validar la determinante del crédito fiscal, con base en la que corroboró que en el ejercicio de 2013, con motivo del cese del régimen de consolidación fiscal, la quejosa (controladora) estaba obligada a revertir las pérdidas por enajenación de acciones de las sociedades controladas aplicadas para el cálculo del resultado fiscal consolidado en los ejercicios en que fueron generadas[4];

c) Motivos de inconformidad relacionados con vicios de la resolución recurrida por desconocer otras determinaciones emitidas por la propia autoridad fiscal en otros procedimientos de fiscalización, en desconocimiento de las pérdidas por enajenación de acciones de los períodos 2008, 2010, 2011 y 2012, es decir, las que en 2013 es determinado debieron ser revertidas por el fin de la consolidación y que gozan de presunción de legalidad;

d) Planteamientos involucrados con la forma en que la autoridad fiscal actuó y resolvió el recurso de revocación interpuesto contra la resolución determinante; y,

e) Argumentos de constitucional de disposiciones de carácter general (legales y administrativas), cuya construcción parte de que, en principio, sea validada la interpretación realizada sobre estas por la autoridad responsable.

[4] En este apartado se engloban los planteamientos relacionados con el indebido análisis del caudal probatorio, puesto que éstos tienen como fin evidenciar que, de haberse valorado en el sentido que la quejosa estima es el correcto, el Pleno no habría arribado a la interpretación normativa que lo condujo al reconocimiento de la validez de la determinante del crédito.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PJF Versión Pública

Cabe destacar que esos argumentos están relacionados con disposiciones vinculadas tanto con los planteamientos de legalidad referentes a las actuaciones del procedimiento de fiscalización, como con los artículos vinculados aplicados al fondo de la controversia (obligación de reversión de pérdidas por enajenación de acciones).

De la exposición anterior, este Tribunal Colegiado advierte que convergen argumentos tanto de legalidad como de constitucional de disposiciones de carácter general.

Sin embargo, aun cuando por regla general es usual examinar en primer término los planteamientos de constitucionalidad, en atención a la prelación lógica de los temas alegados por la quejosa, en relación con el principio de mayor beneficio que impera en la acción de amparo, en primer lugar, deben solventarse los tópicos de legalidad[5] en el orden siguiente.

(i) En primer término, serán abordados los tópicos relacionados con inconsistencias del procedimiento de fiscalización, ya que de ser fundados darán lugar a la concesión del amparo para que el Pleno los invalide con lo cual, a su vez, podría dejar sin efectos las restantes actuaciones emitidas con apoyo en éstos, tal como es la resolución recurrida determinante del crédito y la de modificación del recurso de revocación, por ser consecuencia de aquéllos.

(ii) En segundo lugar, en atención a los principios de mayor beneficio e impartición de justicia completa, serán abordados los planteamientos relacionados con la interpretación de las disposiciones normativas que sirvieron de sustento a la autoridad para determinar la obligación de la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[5] De conformidad con el criterio que informa la jurisprudencia P./J. 3/2005 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, febrero de 2005, página 5, de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL ESTUDIO DE LOS QUE DETERMINEN SU CONCESIÓN DEBE ATENDER AL PRINCIPIO DE MAYOR BENEFICIO, PUDIÉNDOSE OMITIR EL DE AQUELLOS QUE, AUNQUE RESULTEN FUNDADOS, NO MEJOREN LO YA ALCANZADO POR EL QUEJOSO, INCLUSIVE LOS QUE SE REFIEREN A CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.**

quejosa relativa a revertir las pérdidas por enajenación de acciones consideradas en ejercicios anteriores para calcular el resultado consolidado (inciso II).

Es necesario solucionar esos tópicos porque de esa interpretación depende la subsistencia de la obligación generadora del crédito fiscal, por lo que aun ante la existencia de inconsistencias formales o procedimentales de la fiscalización, no se desterraría absolutamente la posibilidad de que la autoridad pudiera solventarlas y emitir una nueva resolución determinante[6], con lo cual subsistiría el problema de interpretación que da origen a la obligación de la que derivó la liquidación de la contribución.

(iii) En tercer orden, en caso de convenir en que la interpretación de las disposiciones normativas relacionadas al fondo del asunto es correcta, será analizado si es válida la resolución recurrida a pesar de existir otras determinaciones en otros procedimientos de fiscalización que, en opinión de la quejosa, son contrarias al supuesto generador del adeudo determinado con motivo del procedimiento de desconsolidación revisado en el ejercicio 2013 (inciso III).

(iv) Finalmente –a reserva de que sea fundado lo relativo a la interpretación de las disposiciones en estuvo basada la emisión del crédito–, serán abordados los tópicos relacionados con la emisión de la resolución al recurso de revocación (inciso IV).

Particularmente, –de convenir la subsistencia de la obligación de reversión–, será resuelto sobre la modificación del adeudo por incorporación de las pérdidas por enajenación de acciones del ejercicio de 2009, dado que dicho aspecto fue introducido hasta la instancia de revisión en sede administrativa, lo cual evidencia la necesidad de su tratamiento en el amparo.

---

[6] De acuerdo con el criterio jurisprudencial 2a./J. 133/2014 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **NULIDAD DE RESOLUCIONES O ACTOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES. LA DECRETADA POR VICIOS DE FORMA DEBE SER PARA EFECTOS**.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

Ahora, como fue adelantado, el análisis de los conceptos de violación sobre constitucionalidad de disposiciones de carácter general que en su caso fueran aplicados a la quejosa (inciso e), será reservado a la elucidación de los tópicos de legalidad destacados, lo que encuentra justificación por el propio reconocimiento que hace la quejosa a lo largo de la demanda en el sentido de que dichos motivos de inconformidad son formulados de forma cautelar para el caso de que este órgano jurisdiccional confirme la interpretación dada por el Pleno respecto de aquellas disposiciones.

Finalmente, es necesario aclarar que si bien es común que el examen de constitucionalidad sea realizado en un mismo apartado, los planteamientos de la quejosa están centrados en disposiciones normativas aplicadas en diversas etapas del procedimiento de fiscalización, la liquidación del adeudo e incluso en el juicio de nulidad.

Así, en atención a que su impugnación es realizada de modo cautelar a condición de que sean validadas o no las interpretaciones del Pleno, será necesario que ese estudio sea realizado en el apartado de la resolución en que sea abordado el tema de legalidad a que está vinculada cada disposición.

A partir de las premisas apuntadas, este Tribunal Colegiado realizará el estudio de los conceptos de violación planteados por la quejosa.

I. Argumentos relacionados con inconsistencias del procedimiento de fiscalización

A. Competencia en la orden de revisión de gabinete

En primer lugar, será abordado el concepto de violación **quinto** relacionado con la justificación de las facultades de la autoridad emisora de la orden de revisión, pues los aspectos competenciales son de orden público y, por tanto, estudio previo.

Además, de ser fundado conduciría a ordenar su

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

invalidación y, como consecuencia, la de las demás determinaciones tomadas con base en dicho procedimiento, como son las resoluciones impugnada y recurrida.

Al respecto, la quejosa sostiene que es incorrecto que el Pleno validara la fundamentación de la competencia de la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente con base en el artículo 20, apartado B, fracción IV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente hasta el veintiuno de noviembre de dos mil quince.

Indica que el Pleno no atendió a lo efectivamente planteado, es decir, que la disposición referida no otorga facultades ni refiere a la autoridad que suscribió el acto, sino solo a la Administración General de Grandes Contribuyentes, a la que si bien está adscrita la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, no le son extendidas las atribuciones dotadas a la primera; de ahí que considera incorrecto concluir lo contrario como lo hizo la responsable; máxime si no hace referencia a las disposiciones de las que es desprendido ese extremo.

Por otro lado, la quejosa indica que el Pleno concluye equivocadamente que la competencia de la emisora del oficio está justificada en el valor de los ingresos acumulables de la quejosa, pues el motivo de la revisión en realidad estriba en su calidad como persona moral integradora dentro del régimen opcional de consolidación fiscal; por tanto, con independencia de que sus ingresos acumulables superen el límite previsto en el artículo 20, apartado B, ,fracción IV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, lo cierto es que no hace referencia a las sociedades controladoras, aspecto que no fue analizado.

En diverso tema, la quejosa señala que con relación a la cita en la orden de revisión del «*ACUERDO mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se*

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública SJF

indican», el Pleno dejó de atender a lo verdaderamente argumentado, esto es, que con independencia de que el jefe de aquel órgano desconcentrado cuente con atribuciones para delegar facultades (lo cual afirma no desconocer), el vicio radica en que en el documento no citó cuál es la atribución otorgada a la unidad administrativa que lo suscribió, así como en qué precepto, fracción, inciso o subinciso está dispuesta esa atribución.

Agrega que sí bien la autoridad refirió el artículo 21, apartado E, fracción I, del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, esa fracción solo remite a otras que prevén distintos supuestos sin identificar cuál de ellas soporta la facultad ejercida a pesar de que debía hacerlo por tratarse de una «norma compleja».

Con relación al acuerdo referido, considera que también es incorrecto que fueran desestimados por inatendibles los conceptos de impugnación formulados en su contra, en virtud de que esa decisión fue tomada so pretexto de que el acuerdo delegatorio no fue impugnado de manera destacada; sin embargo, con esa decisión fue incumplido el deber de analizar íntegramente el escrito de demanda, pues de haberlo hecho advertiría que aquel acto fue impugnado.

Además, señala que en caso de tener duda sobre si existía tal cuestionamiento, debió prevenir a la demandante para que aclarara su intención sobre la impugnación del precepto, mas no desatender los argumentos formulados en su contra, por lo que ese actuar restringió su derecho de acceso a la justicia.

Por último, la quejosa aduce que el Pleno pasó por alto que la orden de revisión y el acuerdo delegatorio fueron emitidos con fundamento en disposiciones del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente hasta el veintiuno de noviembre de dos mil quince, pero que en esa fecha fue emitido un nuevo ordenamiento de igual jerarquía que sustituyó al primero, lo que trajo como consecuencia que

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

todo lo actuado con base en la normativa previa perdiera eficacia temporal.

Para resolver los planteamientos sintetizados, es importante tener en cuenta las premisas que la Suprema Corte ha establecido con relación al cumplimiento del requisito esencial de los actos de autoridad consistente en la suficiente fundamentación de la competencia de la autoridad que los emite.

Al respecto, en diversos precedentes la Corte ha enfatizado la obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar los actos de molestia y ha explicado que el fundamento de ese deber deriva del artículo 16 de la Constitución General, por lo que su cumplimiento asegura el derecho de defensa de los afectados al informarles las razones del acto y la hipótesis jurídica en que está sustentado.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Por ende, la competencia de la autoridad es uno de los aspectos en que el cumplimiento de aquellas obligaciones adquiere mayor preponderancia, pues si el acto es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en la hipótesis legal que lo funda, no producirá efecto alguno.

En específico, en la jurisprudencia 2ª/J 115/2005[7] la Segunda Sala de la Suprema Corte definió los requisitos que deben observarse para estimar satisfecha dicha obligación, a saber, que las autoridades están obligadas a identificar y precisar exhaustivamente la disposición, artículo, fracción, inciso o subinciso para considerar debidamente fundada su competencia.

Además, señaló que en el caso de disposiciones complejas (aquellas cuyo contenido no está estructurado en

Versión Pública
SCJN

[7] Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, septiembre de 2005, página 310, de rubro: **COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORGUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.**

apartados) es necesario transcribir la porción exacta de la disposición normativa referida como fundamento de su actuación; exigencias que parten de la idea de exactitud y precisión en la cita de las disposiciones que facultan a la autoridad administrativa a fin de otorgar certeza y seguridad respecto de su actuación.

Asimismo, reconoció que esa finalidad no sería lograda si la autoridad no señala integra y fielmente los elementos exactos que sustentan la atribución ejercida que afecta la esfera de derechos de las personas.

En ese contexto, para estimar cumplida debidamente la finalidad de otorgar certeza y seguridad respecto de la autoridad actuante inspirado en los principios reconocidos por el artículo 16 de la Constitución General, es necesario que en el propio acto de molestia la autoridad informe todos los elementos mínimos, pero exactos y suficientes, en los que es establecida la atribución ejercida en contra de una persona.

Así, a efecto de verificar si en el caso el acto que dio origen al procedimiento de fiscalización cumplió ese deber, es necesario verificar los fundamentos señalados por la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente en el oficio ********** de trece de noviembre de dos mil quince[8], lo que es advertido de la transcripción siguiente.

> Esta Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal, adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes, del Servicio de Administración Tributaria, autoridad competente para emitir la presente, en virtud de que la contribuyente ***** ******** **** ** ** ** **, se ubica en el supuesto que establece el primer párrafo de la fracción IV, del Apartado B del artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, ya que consignó en su declaración normal correspondiente al ejercicio fiscal; de 2014 que es el último ejercicio fiscal declarado a esta fecha, un total de ingresos

[8] Constancia que corre agregada en el tomo 1 del expediente administrativo **********, exhibido por la autoridad administrativa como prueba en el juicio de nulidad.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

acumulables para efectos del impuesto sobre la renta por **********, cantidad que resulta ser superior a la cantidad de **********, establecida en la fracción en comento, actualizada en enero de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el mencionado artículo 20 Apartado B, fracción IV, último párrafo del citado Reglamento, además, se actualiza lo dispuesto en el Artículo Cuarto, fracción II del "Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos de Servicio de Administración Tributaría que en el mismo se indican" publicado en el Diario Oficial de la Federación el 07 de enero de 2014, en virtud de que la contribuyente ***** ******** **** ** ** **** , se considera persona moral integradora del· Régimen Opcional para Grupos de Sociedades que se establece en el capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, toda vez que presentó el aviso a que se refiere el Artículo Noveno, fracción XVII del "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014, como sociedad integradora; efectuó la revisión del dictamen fiscal que le fue formulado por el Contador Público ******* ****** *******, con número de registro ****** respecto a sus Estados Financieros por el ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013, en términos de lo dispuesto por los artículos 42, primer párrafo, fracción IV, 52 y 52-A, primer párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 de conformidad con el Artículo Segundo Transitorio, fracción I, segundo párrafo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014, mediante oficio citatorio número ******* ********** de fecha 08 de octubre de 2015 y con relación a la contribución de la que es sujeto directo consistente en Impuesto Sobre la Renta, para efectos del Impuesto diferido por desconsolidación, pasivo por impuesto sobre la renta diferido y el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero; con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 17 y 31, primer párrafo, fracciones XI y XXXIV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente; 1o., 2o., 3o., 4º., 7o., fracciones I, VII, XII y XVIII, 8o., fracción III y Tercero Transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, en vigor a partir del 1o. de julio de 1997, reformada, adicionada y

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 1800000

derogada mediante Decretos publicados en el mismo órgano oficial de difusión el 4 de enero de 1999, 12 de junio de 2003, 6 de mayo de 2009 y 9 de abril de 2012, vigentes a partir del día siguiente al de su publicación; 1, 2, primer párrafo Apartado B, fracción IV, inciso e) y tercer párrafo, 9, primer párrafo, fracción XXXVII y penúltimo párrafo, en relación con el artículo 1o, primer párrafo, fracción I, 20, primer párrafo, Apartado A, fracciones IX y X, Apartado B, fracción IV, primer y último párrafos; párrafos antepenúltimo y penúltimo, numeral 5, y 21, primer párrafo, Apartado E, fracción I, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. vigente a partir del 23 de diciembre de 2007, conforme al Artículo Primero Transitorio del Decreto por el que se expide el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y se modifica el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre del mismo año, modificado por Decretos por los que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2010, el 13 de julio de 2012 y el 30 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 30 de abril de 2010, el 14 de agosto de 2012 y el 31 de diciembre de 2013, respectivamente, según lo dispone el Artículo Primero Transitorio de los citados Decretos; así como en los artículos 30, párrafos quinto y octavo, 42, fracción IV, penúltimo y último párrafos, 52, 52- A, primer párrafo, fracción II del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 de conformidad con el Artículo Segundo Transitorio, fracción I, segundo párrafo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014; así como en lo dispuesto por el artículo Cuarto fracción II del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 07 de enero de 2014, así como en los artículos 6, primer párrafo, 33, último párrafo, 38, y a efecto de ejercer las facultades de comprobación previstas en los artículos 30, párrafos quinto y sexto, 42, primer párrafo, fracción II, segundo, antepenúltimo y penúltimo párrafos, 48, primer párrafo, fracciones I, II, III y último párrafo, y 53, primero y segundo párrafos, inciso c) del Código Fiscal de la Federación vigente; habiéndose requerido al contador público que formuló el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 de conformidad con el Artículo Segundo Transitorio, fracción I, segundo párrafo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, en vigora partir

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

> del 1 de enero de 2014, después de haberlos recibido y en virtud de que a juicio de esta autoridad no fue suficiente la información y documentación proporcionada, para observar la situación fiscal del contribuyente, como se reseña a continuación:
>
> […]

De la reproducción importa que la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente señaló como fundamento de sus atribuciones para requerir la presentación de informes a la contribuyente, entre otros, el artículo 20, primer párrafo, apartado A, fracciones IX y X, y apartado B, primer y último párrafos de la fracción IV, párrafo penúltimo y antepenúltimo, numeral 5, en relación con el artículo 21, primer párrafo, Apartado E, fracción 1, ambos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, vigente al momento de la emisión del acto[9].

Asimismo, la autoridad demandada señaló el artículo cuarto, fracción II, del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se indican», publicado en el Diado Oficial de la Federación el siete de enero de enero de dos mil catorce.

No obsta a la consideración anterior que al inicio de la orden la autoridad refiriera ser competente para auditar a la quejosa con base en el artículo 20, apartado B, primer y último párrafos, de la fracción IV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en relación con el artículo cuarto del acuerdo delegatorio mencionado, fracción II, es decir, de conformidad con solo un apartado de uno de los dispositivos que más adelante es reiterado, pero con la adición de otros elementos del propio precepto.

Lo anterior porque este Tribunal advierte que esa

[9] Es decir, al trece de noviembre de dos mil quince, por lo que el reglamento referido por la autoridad es el publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de octubre de dos mil siete y que estuvo vigente hasta veintitrés de septiembre de dos mil quince, treinta días posteriores a la publicación del diverso Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, divulgado el citado medio oficial de difusión el veinticuatro de agosto de dos mil quince, que sustituyó al primero.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PJF Versión Pública

mención inicial fue con el objeto de evidenciar, en primer lugar, que dada la naturaleza de la sociedad contribuyente como sujeto autorizado para tributar bajo el régimen opcional de consolidación fiscal con ingresos acumulables, superiores al límite establecido en la propia disposición, es susceptible de ser auditada por las unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes facultadas para tal efecto.

Sin que ello implique desestimar los demás preceptos o apartados diversos de una misma disposición señaladas en otros apartados del documento que contiene la orden de revisión, en virtud de que esa constancia es una unidad que no solo es susceptible, sino que debe ser valorada de manera integral.

De ahí que si dentro del propio proemio de justificación normativa, aunque líneas más adelante, fue complementada con otras hipótesis la disposición inicialmente invocado por la autoridad y de éstas hace derivar su competencia, entonces deben considerarse para verificar si existe certeza sobre la atribución ejercida.

Máxime que si bien el deber de fundamentación de la competencia conlleva de forma implícita la idea de exactitud y precisión en el señalamiento de las disposiciones que facultan a la autoridad administrativa a fin de otorgar certeza y seguridad respecto de la actuación, ello no desestima que ante la pluralidad de hipótesis y apartados que conforman las disposiciones en las que están reguladas las facultades ejercidas pueda referirse por parte a éstas, siempre que los fundamentos consten dentro del mismo documento y no en uno complementario[10], y que al acudir a su lectura integral e interpretación sistemática sea concluido que cada una de las atribuciones ejercidas por la autoridad encuentra respaldo jurídico.

[10] Así lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación a lo largo de diversas épocas tal como se ilustra con el criterio jurisprudencial consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 139-144, Tercera Parte, página 201, de rubro: **FUNDAMENTACIÓ Y MOTIVACIÓN. DEBEN CONSTAR EN EL CUERPO DE LA RESOLUCION Y NO EN DOCUMENTO DISTINTO**.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Por esa razón, este órgano jurisdiccional considera que el análisis de la competencia debe ser efectuado no solo con base en el apartado B, fracción IV, del artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y el cuarto, fracción II, del acuerdo delegatorio señalado en el acto, sino de manera completa e integral con las demás hipótesis referidas, entre las que destacan la fracciones IX y X del apartado A del primer artículo mencionado, así como sus párrafos penúltimo y antepenúltimo y numeral 5, en relación con el artículo 21, apartado E, fracción I, del propio ordenamiento, cuyo tenor es el siguiente.

> **Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre de 2007)**
>
> Artículo 20. Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el apartado B de este mismo artículo.
> A. Competencia:
> […]
> IX. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, con el propósito de comprobar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales y aduaneras; autorizar prórrogas para su presentación; emitir los oficios de observaciones y el de conclusión de la revisión, así como comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales.
> X. Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales y cumplan las relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales;

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/09/00

Versión Pública

autorizar prórrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar; comunicar a los contribuyentes que surte efectos o no el aviso para presentar dictamen fiscal y el propio dictamen, así como notificar a los contribuyentes cuando la autoridad haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación Con un tercero relacionado con éstos.

[…]

B. Sujetos y entidades:

[…]

IV. Los contribuyentes personas morales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a $500'000,000.00.

[…]

El monto de la cantidad establecida en esta fracción se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de; diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

[…]

Cuando la Administración General de Grandes Contribuyentes o cualquiera de las unidades administrativas que de ella dependan inicien facultades de comprobación respecto de un sujeto de su competencia, éste lo continuará siendo por los ejercicios fiscales revisados hasta que la resolución que se emita quede firme.

La resolución de los recursos y la defensa del interés fiscal en este supuesto también serán competencia de las mencionadas unidades administrativas, así como la reposición del acto impugnado que, en su caso, se ordene.

La Administración General de Grandes Contribuyentes estará a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos que en adelante se señalan.

[…]

5. Administrador Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente:

[…]

Artículo 21. Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes ejercer las facultades que a continuación se precisan:

[…]

E. A la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente y a las unidades administrativas adscritas a la misma:

I. Administración Central de Fiscalización a Empresas que

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Consolidan Fiscalmente:
Las señaladas en el apartado A, fracciones II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXI, XXXII, XXXIV, XXXV, XXXVI, XXXVIII, XXXIX, XL, XLI, XLII, XLIII, L, LIII, LIV, LVI, LXVI y LXVII del artículo anterior de este Reglamento.
[…]

Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se indican (publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de enero de dos mil catorce).

[…] Jefe del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16 y 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 1, 2 y 7, fracción XVIII, 8, fracción II, 14, fracciones I, II y IX de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; 1 y 3, fracciones VIII y XII y penúltimo párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y
CONSIDERANDO.
[…]
Que resulta indispensable, expedir los acuerdos necesarios a sus subalternos, con el fin de delegar las funciones necesarias para el oportuno ejercicio de las facultades que tiene conferidas y el despacho de los asuntos que le son encomendados en el ámbito de su competencia, alineadas al cumplimiento de los objetivos de la Institución por lo que he tenido a bien expedir el siguiente:
"Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se indican"
[…]
ARTÍCULO CUARTO. Se delegan en los siguientes funcionarios de la Administración General de Grandes Contribuyentes, las facultades que se indican:
[…]
II. En los Administradores Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes, Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes, Central de Normatividad Internacional, Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, Central de Fiscalización al Sector Financiero, Central de Fiscalización Internacional, Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos, y Central de Coordinación Estratégica de Grandes Contribuyentes; las establecidas en el artículo 20, apartado A del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en términos de artículo 21 de dicho ordenamiento, respecto de las personas morales integradas e integradoras

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 1800900

> del Régimen Opcional para Grupos de Sociedades que se establece en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
> […]

De las disposiciones transcritas como primera conclusión, este Tribunal considera que son disposiciones normativas estructuradas en artículos con apartados o fracciones y, en el primer caso, además, con incisos y subincisos.

Ahora, en atención a su contenido, de la primera disposición normativa es advertido que el propósito del apartado A es designar las competencias de la Administración General de Grandes Contribuyentes respecto de las entidades y sujetos descritos en el diverso apartado B de la propia disposición.

Así, es señalado en las fracciones IX y X que esa unidad administrativa tiene como atribuciones revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales y cumplan las relativas a impuestos (fracción X); así como para requerir a los contribuyentes para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes con el propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales (fracción IX).

Por su parte, en el apartado B del artículo 20 son enlistadas las entidades y sujetos respecto de los que la Administración General de Grandes Contribuyentes está habilitada para ejercer las atribuciones descritas en el apartado A.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

En específico, en la fracción IV es señalado que dicha autoridad tiene competencia respecto de las personas morales referidas en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en el último ejercicio fiscal declarado consignaran ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

superiores a un monto equivalente a $500'000,000.00 actualizado.

Asimismo, establece que en los casos en que la Administración General de Grandes Contribuyentes o cualquiera de las unidades administrativas que de ella dependan, inicien facultades de comprobación respecto de un sujeto de su competencia, éste lo continuará siendo por los ejercicios fiscales revisados hasta que la resolución que se emita quede firme.

Además, que el titular de dicha administración general será auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos precisados en el propio precepto, entre los que destaca en el punto 5 el Administrador Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente.

Hasta este punto es advertido, como afirma la quejosa, que en el artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributara vigente hasta septiembre de dos mil quince, solo son establecidas atribuciones para la Administración General de Grandes Contribuyentes.

No obstante, esa disposición normativa no fue señalada en forma aislada, sino que la autoridad para fundar sus atribuciones refirió un cúmulo de disposiciones que deben ser atendidas de manera integral, entre las que destaca el artículo 21, apartado E, fracción I, del propio reglamento en estudio.

Esa disposición normativa tiene como objeto designar competencias para las unidades administrativas adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes, las que en la propia normativa son establecidas para auxiliarla, como es la Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, a la que a su vez el legislador dotó de otras unidades para coadyuvar en el auxilio de labores de aquella administración general (Administraciones de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente y Subadministraciones de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente).

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Con relación a esa administración central, es previsto que está habilitada para ejercer las competencias establecidas, entre otras, en las fracciones IX y X del artículo 20, que corresponden a la revisión de los dictámenes formulados por contador público registrado y el requerimiento a los contribuyentes para que proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes con el propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Adicionalmente, en el acuerdo administrativo mencionado es establecido que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria delega, entre otros, en el Administrador Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente adscrito a la Administración General de Grandes Contribuyentes, las facultades establecidas en el artículo 20, apartado A, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 21 de dicho ordenamiento, respecto de las personas morales integradas e integradoras del régimen opcional para grupos de sociedades previsto en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior corrobora que la suscriptora del acto fue atribuida con las facultades señaladas, en lo conducente, en el artículo 21 del reglamento (es decir las señaladas en el apartado E, fracción I, de ese precepto).

Con base en lo expuesto, es incorrecto lo sostenido por la quejosa en cuanto a que las disposiciones señaladas por las autoridades solo confieren atribuciones al Administración General de Grandes Contribuyentes, ya que del análisis sistemático de ambas disposiciones reglamentarias (20 y 21), muestran que si bien en el artículo 20 son dispuestas facultades exclusivas para la unidad en mención, no menos cierto es que a través del artículo 21 es precisado que algunas de éstas son irrogadas también a otras unidades administrativas adscritas a ella, tal como la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, a la que atribuyó, entre otras, idénticas facultades

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

para revisar los dictámenes de contador público registrado y requerir a los contribuyentes documentos, datos e informes.

Dicho de otro modo, basta atender sistemáticamente a ambas disposiciones normativas para advertir que algunas de las atribuciones asignadas para la Administración General de Grandes Contribuyentes son reiteradas, a su vez, a las unidades administrativas que la integran.

En ese contexto, si el artículo 21, apartado E, fracción I, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado el veintidós de octubre de dos mil siete, fue señalado en el acto de autoridad conjuntamente con el artículo 20, apartado A, fracciones IX y X, de ese ordenamiento, entonces es infundado lo alegado por la quejosa en cuanto a que en el oficio no son referidas las disposiciones que sustentan la facultad de la autoridad, pues justamente la primera es el que prevé la competencia para revisar el dictamen del contador y requerir a la contribuyente información.

Cabe aclarar que si bien en el artículo 21 en el apartado analizado son referidas otras competencias descritas en el apartado A del diverso 20, tal circunstancia atiende a un aspecto de técnica de redacción de disposiciones operacionales, con base en la que por economía normativa, a efecto de evitar redundancias innecesarias respecto de la descripción detallada de facultades en los casos que se vaya adjudicar una competencia igual a la previamente atribuida a diversa autoridad, el legislador acude a la descripción que hizo con antelación y solo realiza la remisión expresa al apartado específico del ordenamiento en que definió la actuación de la que está dotando a la nueva autoridad.

Por tanto, aun cuando sea una disposición que remite a otra, ello no implica desconocer que es una disposición de atribución competencial para una unidad en específico.

Tal es el caso del apartado E, fracción I, del artículo 21 del reglamento en estudio, que son referenciadas las

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

competencias descritas en las diversas fracciones II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXI, XXXII, XXXIV, XXXV, XXXVI, XXXVIII, XXXIX, XL, XLI, XLII, XLIII, L, LIII, LIV, LVI, LXVI y LXVII del apartado A del artículo 20 del propio ordenamiento, por lo que esa remisión en realidad dota de las competencias previamente descritas en las fracciones precisadas a la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente.

Con base en lo expuesto, para estimar suficiente la fundamentación de la competencia de una autoridad dotada con base en el modelo de remisión indicado, basta el señalamiento de la disposición en que le fue atribuida la competencia, que no es más que aquella en la que hace referencia a otra que contiene la descripción de la facultad, en unión con aquella a la que precisamente remite el texto legal, es decir, la que contiene la descripción de la facultad desplegada.

Ese supuesto fue verificado en la orden de revisión analizada, pues la autoridad refirió tanto al artículo 21, apartado E, fracción I, del reglamento –en el que son designadas las atribuciones descritas por el creador del texto normativo– en relación con las fracciones específicas del apartado A del artículo 20 al que remite aquella disposición, es decir, la IX y X; aspecto que analizado sistemáticamente otorga certidumbre de que la facultad desplegada en el acto administrativo es aquella cuya definición derivó de esas fracciones y que corresponden con las mismas fracciones previstas en la primera disposición señalada.

Al respecto es pertinente destacar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 54/2006-SS, de la que derivó la jurisprudencia 2a./J. 90/200612[11], validó la realización de una

[11] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, julio de 2006, página 343, de rubro: **ADMINISTRACIONES LOCALES JURÍDICAS. ESTÁN FACULTADAS PARA NOTIFICAR LAS RESOLUCIONES QUE EMITAN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL Y LLEVAR A CABO EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN PARA HACER**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

interpretación sistemática al resolver sobre los aspectos competenciales de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria con base en su reglamento interior; en la parte que interesa determinó lo siguiente.

> […] esta Segunda Sala considera que en el caso a estudio no se puede interpretar en forma literal y aislada el artículo 26, fracción XII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria abrogado, sino que debe ser relacionado con el conjunto de preceptos integrantes del reglamento en el cual se encuentra inmerso y, específicamente, con las disposiciones que regulan lo concerniente a quiénes son las autoridades facultada para hacer las notificaciones citadas.
>
> A este respecto, cabe mencionar que conforme al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, sólo las disposiciones fiscales en las cuales se establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como en las que fijen infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, tomando en cuenta que como normas establecen cargas a los particulares donde se prevé el sujeto, objeto, base y tasa o tarifa; en cambio, las demás disposiciones fiscales pueden interpretarse a la luz de cualquier método de interpretación jurídica.
>
> En el caso a estudio no se está frente a una norma en la cual se establezca carga a los particulares o excepciones a las mismas, ni que se refiera a infracciones o sanciones, por lo cual resulta válido aplicar cualquier método de interpretación jurídica, por lo que resulta improcedente hacer la interpretación literal y aislada del antes citado artículo 26, fracción XII, sino que la misma debe hacerse en forma armónica y sistemática con las demás disposiciones vinculadas con él […]

Con base en lo expuesto, a partir del entrelace derivado de la lectura sistemática de las disposiciones derivadas de las disposiciones analizadas, es correcta la conclusión del Pleno respecto a la suficiente fundamentación de las atribuciones de la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidad Fiscalmente desplegadas en la orden de inicio de la revisión de gabinete.

Sin que la quejosa tenga razón al señalar que el Pleno

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública SJF

validó la competencia de la autoridad solo con el artículo 20 del reglamento estudiado, pues en realidad ello lo hizo con base en los artículos 20 y 21 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Tampoco tiene razón la quejosa al señalar que en el artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria solo son establecidas competencias para la Administración General de Grandes Contribuyentes y que el Pleno validó indebidamente que por el hecho de que la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente esté adscrita a ésta es que está fundada suficientemente su competencia.

Ello porque la quejosa interpreta que la competencia de la segunda unidad deriva de su subordinación a la primera, cuando lo cierto es que tales atribuciones le fueron dotadas directamente en el artículo 21, apartado E, fracción I, del propio reglamento, y que si bien en el acto fue señalado el artículo 20, dicho aspecto atiende a que inicialmente refiere a la descripción de facultades dispuestas en el segundo, pero no porque de aquél sea desprendida propiamente la atribución de la suscriptora de la orden, de ahí que lo **infundado** de los argumentos en estudio por partir de una premisa incorrecta.

No obsta para desestimar la determinación del Pleno responsable lo alegado en el sentido de que si bien en la orden fue referido el artículo 21, apartado E, fracción I, del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, dicha fracción solo remite a otras que prevén distintos supuestos, sin identificar cuál de ellas soporta la facultad ejercida a pesar de tratarse de una norma compleja.

Lo anterior porque, en primer lugar, sí fueron referidas las competencias puntuales ejercidas en la orden de visita, ya que al señalar como fundamento de éstas el artículo 21, apartado E, fracción I, en relación con las fracciones IX y X del apartado A del artículo 20, de su lectura sistemática muestra que la competencia ejercida es la descrita en las fracciones indicadas,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

a las cuales remite el precepto que le dota de competencia, es decir, el señalado en primer orden.

Así, que en la fracción I del apartado E se haga remisión a un cúmulo de fracciones del artículo 20, no implica que la autoridad desatendiera el deber de precisar cuáles de éstas fueron las aplicadas, pues al mencionar las fracciones IX y X del apartado A de dicho precepto deja en claro que son esas y no otras las atribuciones ejercidas.

Además, el argumento de la quejosa parte de la premisa inexacta de que el artículo 21, apartado E, fracción I, del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria estudiado es una disposición normativa compleja por prever una pluralidad de hipótesis (remisión a pluralidad de fracciones), cuando ello no es así,

Sobre ese tema es necesario reiterar que la Segunda Sala de la Suprema Corte ha sostenido que para considerar correcta la fundamentación de la competencia de la autoridad en los actos de molestia no basta que solo sea señalada la disposición que le otorga la competencia a la autoridad por razón de materia, grado o territorio, sino que es necesario precisar de forma exhaustiva con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo, cuando aquél no contenga apartados, fracción o fracciones, incisos y subincisos, esto es, cuando sea una disposición compleja.

En relación con las disposiciones complejas, la Suprema Corte ha definido que son aquellas que incluye varios elementos competenciales o establecen una pluralidad de competencias o facultades que constituyan aspectos independientes unos de otros, de manera que para estimarse correcta la fundamentación de un acto de autoridad apoyado en una disposición de tal naturaleza es necesaria el señalamiento preciso del apartado, fracción, inciso o subinciso que otorgue la atribución ejercida, o bien si no los contiene, la transcripción del texto correspondiente; de ahí que la caracterización de una disposición compleja no depende de su

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión pública SJF

extensión, sino de la pluralidad de hipótesis que la componen, porque el particular no tiene la certeza de cuál de ellas es referida el acto que le perjudica[12].

Sin embargo, en ese supuesto no recaen ni el artículo 20, apartado A, fracciones IX y X, ni el 21, apartado E, fracción I, del Reglamento Interior del Interior del Servicio de Administración Tributaria, al tratarse de disposiciones que con independencia de su extensión y pluralidad de hipótesis que puedan contener, están estructuradas en apartados plenamente identificables y que contienen enunciados lingüísticos diversos y separados entre sí, por lo que basta la identificación del artículo, apartado y fracción del que sea desprendida cada hipótesis actualizada en el caso para estimar debidamente fundada la competencia de la autoridad, es decir, tal como lo hizo la autoridad demandada en el juicio de nulidad.

Incluso, aun cuando en la fracción I del apartado E del artículo 21 del reglamento sea remitido a una pluralidad de fracciones del artículo 20, es precisamente esa enumeración de éstas la que justifica que no es una disposición compleja, sino de un supuesto normativo que remite a otros plenamente identificables al momento de imponerse del contenido del artículo y que a partir de la cita de la fracción exacta del precepto que describe la facultad conferida es que puede conocer con exactitud la competencia ejercida, sin que sea necesaria la mención del párrafo concreto que la contiene o el lugar exacto, línea o renglón en que se ubica dentro de alguno de sus párrafos, o que transcriba parte de él, de ahí lo **infundado** de la manifestación en estudio.

Ahora, respecto a que la conclusión del Pleno es indebida por basar el análisis de la posibilidad de que la empresa fuera auditada por la Administración Central de Fiscalización a

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[12] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, Septiembre de 2005, página 310, de rubro: **COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORGUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.**

Empresas que Consolidan Fiscalmente solo con base en el importe de los ingresos acumulables de la quejosa, sin atender que la circunstancia en que justificó la autoridad su intervención fue su carácter de integradora de un grupo de sociedades lo cual considera no tiene un respaldo jurídico, este Tribunal advierte que si bien la responsable justificó la declaración en el importe declarado en el ejercicio previo por la quejosa, ello obedeció a que en una parte de la demanda de nulidad el argumento relacionado con ese tema fue planteado de la siguiente forma.

> B.3. En tercer lugar, la fracción IV del apartado 13 del artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado el 22 de octubre de 2007, invocada en la orden de revisión de gabinete **********, se refiere a personas morales que en el último ejercicio fiscal declarado hubieran tenido cierto monto de ingresos acumulables. Sin embargo, la referida la orden de revisión, la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente no expresó, como motivo del acto de molestia, los ingresos que hubiera declarado la actora en el ejercicio anterior, ni dijo que su actuación hubiera sido motivada por dichos ingresos.

Lo anterior muestra que en la demanda de nulidad la quejosa manifestó que en la orden no fue expresado como motivo del acto de molestia los ingresos acumulados de la negociación en el ejercicio anterior; argumento que motivó que el Pleno emitiera una pronunciamiento con relación a si dicho tema fue abarcado en la orden y concluyó que sí, por tanto, ese pronunciamiento no fue gratuito, sino debido a lo alegado por la entonces demandante.

No obstante, este órgano jurisdiccional advierte que adicionalmente a esa manifestación, la demandante sostuvo que sus ingresos no fueron el motivo legal de la orden de revisión de gabinete, es decir, explicó que el motivo de la revisión fue el carácter de sociedad integradora de la negociación del régimen opcional para grupos de sociedades y no la cuantía de sus ingresos acumulados en el ejercicio anterior, sin que en el artículo 20 de Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria sean mencionados ese tipo de negociaciones, por lo que estimó que le fue aplicado

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

indebidamente el artículo.

Sobre ese argumento, como alega la quejosa, no emitió pronunciamiento el Pleno; sin embargo, este Tribunal estima que tal omisión es insuficiente para conceder el amparo, pues ese argumento parte de una base inexacta, como será explicado a continuación.

La construcción del argumento parte de la base de que el objeto de la visita no recayó en los ingresos acumulables declarados en el ejercicio anterior, sino en el carácter de sociedad integradora de la promovente dentro del régimen especial de consolidación fiscal, es decir, la quejosa estima que la fundamentación de la competencia estaba vinculada al objeto de la revisión lo cual es inexacto, ya que éste último tiene que ver con la materia y alcances de la fiscalización, lo que difiere del supuesto abstracto que el legislador estableció como parámetro para determinar en qué casos las competencias definidas en el apartado A del artículo 20 del reglamento analizado pueden ser ejercidas respecto de los sujetos mencionados en el apartado B, entre estos, las personas morales cuyos ingresos superen el importe definido en la fracción IV de ese apartado.

Dicho de otro modo, lo que define la competencia ejercida no es la materia de la revisión, sino que los sujetos pasivos recaigan en la descripción típica (abstracta) definida por el legislador para habilitar el ejercicio de las atribuciones del apartado A; de ahí que al partir de una base incorrecta el planteamiento, es infundado.

Además, la referencia realizada en la orden con relación a que la quejosa tiene el carácter de integradora sujeta al régimen opcional de grupos de sociedades no escapa ni va más allá del supuesto jurídico establecido en la fracción IV del apartado B del artículo 20, en el cual es definido sobre qué contribuyentes recaen las facultades de la Administración General de Grandes Contribuyentes y las unidades administrativas que dotó de las mismas atribuciones (como la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

suscriptora del oficio).

En efecto, en la fracción IV son referidas las personas morales referidas en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, a las negociaciones que son sujetas de esa contribución, entre las cuales están las del Capítulo VI de aquel apartado legal, es decir, las sociedades integradoras o integradas que tienen autorización para aplicar el régimen opcional de grupo de sociedades.

Por ende, es falso que en la disposición normativa competencial no estén incluidas las integradoras, pues en realidad con la referencia a las "personas morales del Título II" quedan comprendidas todas las negociaciones sujetas al entero del tributo.

Además, es necesario reiterar que lo que efectivamente fija la competencia de la autoridad para auditar a la empresa quejosa es que ésta recayó en el supuesto abstracto definido por el legislador relativo a que, con independencia de si es persona moral que tributa bajo el régimen general o bajo el opcional (dado que ambas están comprendidas en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta), sus ingresos acumulables en el ejercicio anterior son superiores al límite establecido en el reglamento.

Sin que ello de ninguna manera defina o limite que entre los aspectos a revisar estén cuestiones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones en materia de consolidación fiscal, pues el propósito de la revisión es la verificación del cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales de la quejosa, por lo que si entre éstas estaban las relacionadas con aspectos de aquel régimen opcional, el supuesto de la fracción IV del inciso B del artículo 20 reglamentario no la limitaba para abordarlas.

Así, la mención hecha en la orden a ese carácter en nada condiciona la competencia de la autoridad ni perjudica a la contribuyente, pues al igual que todas las demás personas

Versión pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/09/00

morales sujetas al pago del impuesto sobre la renta, las sociedades integradoras quedan comprendidas en el Titulo II de la legislación que rige a esa contribución y, por ende, son susceptibles de ser auditadas con base en las atribuciones del apartado A del artículo 20 reglamentario; de ahí que sea corroborada la ineficacia del argumento, por lo que no tendría sentido conceder el amparo solicitado.

En otro aspecto, la quejosa señala que por cuanto hace al Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se indican, el Pleno dejó de atender lo argumentado verdaderamente en la demanda de nulidad, esto es, que con independencia de que el jefe de aquel órgano cuente con atribuciones para delegar facultades, el vicio en su aplicación radicó en que en la orden no citó cuál es la atribución otorgada a la unidad administrativa que lo suscribió, así como de qué precepto, fracción, inciso o subinciso está establecida.

Sin embargo, este Tribunal estima que ese planteamiento carece de eficacia, dado que la competencia de la autoridad que emitió la orden queda de manifiesto, con independencia del citado acuerdo, con la sola precisión de los artículos 20, apartado A, fracciones IX y X, en relación con el 21, apartado E, fracción I, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por lo que aun cuando lo señalado en el acuerdo delegatorio precisara de algún elemento adicional para considerarlo eficaz para justificar la competencia, ésta sería sostenida por sí sola en la cita de los preceptos reglamentarios mencionado.

Pero más allá de lo expresado, lo razonado por la quejosa carece de fundamento, puesto que la justificación normativa de la competencia ejercida por la autoridad debe valorarse en su contexto integral, es decir, de la lectura sistemática de las disposiciones normativas establecidas en los artículos, apartados, fracciones, incisos o subincisos señalados en el propio documento.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

De esa manera, si el artículo cuarto, fracción II, del acuerdo administrativo referido determina que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria delega, entre otras, en la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente de la Administración General de Grandes Contribuyentes, las facultades establecidas en el artículo 20, apartado A del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 21 de dicho ordenamiento, esa disposición debe leerse consistentemente con los apartados específicos que de estos dos últimos preceptos citados como fundamento de la orden, es decir, con el apartado A, fracciones IX y X, del primero, en relación con el apartado E, fracción I, del segundo.

Al realizar ese ejercicio queda claro que las facultades delegadas a la autoridad suscriptora de la orden y que fueron ejercidas son la revisión de dictámenes de contador público registrado y requerimiento de datos, informes y documentos a los contribuyentes, es decir, las previstas en las fracciones IX y X del apartado A del artículo 20 reglamentario, precisadas dentro de las consideradas en la fracción I del apartado E del artículo 21.

En ese contexto, no hay indefinición alguna respecto de la facultad delegada aplicada en la orden impugnada.

Además, no había necesidad de precisar o transcribir para la eficacia de la orden, las hipótesis ejercidas pues, como fue determinado, no son disposiciones complejas al estar plenamente identificadas en fracciones las competencias objeto de la delegación, cuya aplicación en el acto puede advertirse justamente a partir del señalamiento de los apartados precisados en la orden, leídos sistemáticamente.

Por otro lado, en la parte final del concepto de violación en estudio, la quejosa aduce que el Pleno pasó por alto que la orden de revisión y el acuerdo delegatorio fueron emitidos con fundamento en disposiciones del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el diario

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

oficial de la federación el veintidós de agosto de dos mil siete; sin embargo, dos días posteriores a que fue notificado el oficio de requerimiento de información fue emitido un nuevo ordenamiento de igual jerarquía que abrogó al primero y los acuerdo de delegación de competencia emitidos con base en él, lo que a su parecer trajo como consecuencia que todo lo actuado con base en la normatividad previa perdiera eficacia temporal.

Con apoyo en la tesis aislada del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, de rubro ***"DELEGACIÓN DE FACULTADES. REQUISITOS LEGALES Y EFICACIA TEMPORAL. EFECTOS DE LA DESAPARICIÓN DE ALGUNO DE LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN DELEGATORIA."***, la quejosa estima que la delegación de facultades surte efectos y prevalece en tanto subsistan los órganos entre los que fue producida, por lo que al concluir la vigencia del reglamento en que sustentó la autoridad la emisión del oficio de requerimiento de información y el acuerdo delegatorio citado, concluyó la eficacia temporal de la orden para poder sustentarla.

Para abordar el planteamiento propuesto, es necesario considerar que en la sentencia reclamada el Pleno responsable declaró infundados los planteamientos relacionados con la pérdida de la vigencia de la revisión por el cambió de disposiciones competenciales y delegatorias en que fundó su inicio.

Al respecto, el Pleno tuvo en cuenta los preceptos transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente a partir del veintiuno de noviembre de dos mil quince que sustituyó al citado en la orden de revisión de gabinete, y con base en ellos sostuvo que en el régimen de transición entre aquellos ordenamientos reglamentarios fue dispuesto que los asuntos en trámite que son atendidos por unidades administrativas que modifican sus atribuciones, serían atendidos y resueltos por las unidades administrativas a las que le diera competencia conforme a este

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

ordenamiento.

Asimismo, precisó que fue previsto que las unidades administrativas centrales adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes seguirían siendo competentes para sustanciar y concluir cualquier asunto en trámite que le haya sido presentado con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo reglamento, así como para ejercer las facultades de comprobación iniciadas por ellas respecto de los sujetos que con motivo del reglamento expedido ya no sean competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Con base en lo anterior, el Pleno declaró infundados los argumentos planteados, pues estimó que la entrada en vigor de un nuevo cuerpo normativo que modifique ciertas cuestiones relacionadas con el procedimiento de fiscalización, no conllevan la inexistencia del acto en sí mismo, en tanto que los preceptos jurídicos utilizados como sustento de la competencia de la autoridad emisora del acto administrativo son los vigentes en la época de su emisión por tratarse de la fecha en la que cobra existencia jurídica.

Lo anterior muestra que la razón para desestimar los argumentos alegados por la demandante fue porque las disposiciones de competencia válidas son las vigentes al momento en que fue emitido el acto respectivo; afirmación que sostuvo del análisis del régimen transitorio del propio reglamento que sustituyó a aquel con base en el que fue emitido el oficio de inicio del procedimiento.

Esa conclusión no es controvertida por la quejosa, pues su argumento pretende evidenciar que la abrogación del reglamento y acuerdo delegatorio dejó sin efecto todo lo actuado con anterioridad a que ello ocurrió, por estimar que con dicha emisión fueron sustituidas los órganos entre los que fue verificada la delegación de facultades, pero no establece algo con relación a que fue el propio reglamento el que previó la continuidad de las atribuciones a las autoridades que previamente hubieran iniciado algún procedimiento hasta su

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

conclusión.

De ahí que al no controvertir la razón sustancial que sustenta la determinación de la autoridad responsable para validar la actuación de la autoridad que emitió el oficio de inicio de revisión a pesar de que las disposiciones con base en que lo hizo fueron sustituidas con posterioridad, el argumento analizado es **inoperante**[13].

Ineficacia que es corroborada debido a que el criterio aislado del que hace derivar su argumentación desde la óptica de que fue extinguida la delegación de facultades en que fue fundado el oficio impugnado no fue propuesto como concepto de impugnación en la demanda de nulidad, pues lo planteado estuvo relacionado con la circunstancia de que los límites temporales impuestos por la disposición para ejercitar ciertas facultad genera un supuesto de competencia por razón de tiempo, por lo que el transcurso del período indicado para ejercerla genera la incompetencia de los actos; de ahí que al tratarse de argumentos ajenos a la litis son **inoperantes** por novedosos[14].

Sin perjuicio de que este Tribunal comparte la determinación del Pleno responsable en cuanto a que las disposiciones normativas válidas para justificar las actuaciones del procedimiento de fiscalización son las vigentes al momento de la emisión de la actuación correspondiente, en virtud de que los derechos emanados de las disposiciones procesales, por regla general, surgen en el procedimiento y concluyen en cada etapa[15].

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

---

[13] Sirve de apoyo, aplicada por analogía, la tesis de jurisprudencia 1a./J. 19/2012 (9a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIII, octubre de 2012, Tomo 2, página 731, de rubro: **AGRAVIOS INOPERANTES. SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN TODAS LAS CONSIDERACIONES CONTENIDAS EN LA SENTENCIA RECURRIDA.**

[14] En términos de la jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época, Volumen 54, Tercera Parte, página 49 de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACION EN EL AMPARO DIRECTO. INEFICACIA DE LOS ARGUMENTOS NO PROPUESTOS A LA SALA FISCAL RESPONSABLE**.

[15] Sustenta lo anterior el criterio aislado 2a. XLIX/20091 de la Segunda Sala de la Suprema Corte, Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 273, de rubro **NORMAS PROCESALES.**

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

De ahí que cada una de sus fases es regida por la regla vigente al momento en que es desarrollada, con excepción de que el legislador establezca una situación diversa; de tal suerte que la existencia de una disposición con fundamento en la cual expresamente está regulado el trámite del procedimiento de origen al marco legal vigente en el momento de su inicio.

Máxime que de acuerdo con lo resuelto por el responsable –no controvertido eficazmente por la quejosa– la factibilidad de la continuidad de la fiscalización por parte de las unidades competentes al momento de iniciarla deriva del régimen transitorio previsto en el propio reglamento que sustituyó a aquel con base en el que las autoridades desplegaron sus entonces atribuciones, lo que significa que el caso está sujeto a las reglas de la ultraactividad de las disposiciones jurídicas[16], por medio de las cuales, a pesar de encontrarse derogadas o abrogadas, siguen teniendo aplicación a hechos o actos posteriores al inicio de la vigencia del nuevo ordenamiento, pero respecto de los cuales el emisor del reglamento estimó que deben regirse por la anterior, lo que implica que para ellos sigue teniendo vigencia no obstante abrogación

Además, si bien es cierto que en el caso de disposiciones aplicables a los procedimientos, entre ellas, las que definen qué autoridades son las competentes para tramitarlos, existe una regla general con fundamento en la cual el ámbito temporal de validez de la reglamentación será aplicable aquella vigente en el momento en que el supuesto previsto es actualizado, también existe la excepción contenida en las disposiciones transitorias referidas por la responsable[17] –cuya aplicación e

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

SON APLICABLES LAS VIGENTES AL MOMENTO DE LLEVARSE A CABO LA ACTUACIÓN RELATIVA, POR LO QUE NO PUEDE ALEGARSE SU APLICACIÓN RETROACTIVA.

[16] Es pertinente acotar que la institución jurídica de «ultraactividad de la ley», según lo explica el tratadista Joaquín Manuel Marroquín Zaleta, en su obra Técnica para la Elaboración de una sentencia de Amparo Directo, editado por Editorial Porrúa, se entiende como: «El fenómeno por el cual una ley derogada sigue produciendo efectos posteriores y sobrevive para algunos casos concretos, no obstante su deceso jurídico»>

[17] Entre otras, las siguientes:

SEGUNDO. Las referencias que se hagan y las atribuciones que se otorgan en decretos, reglamentos, acuerdos, reglas, manuales y demás disposiciones administrativas, a las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria que desaparecen o

interpretación no controvierte la quejosa–, por lo que con independencia de que sean disposiciones procesales o no, fue previsto el establecimiento de su ámbito temporal de aplicación, sin modificar la anterior ni las competencias de las unidades que iniciaron procedimientos bajo su tutela, con el objeto de no alterar el orden jurídico establecido por dicha normativa abrogada o modificada.

De ahí que este Tribunal comparta la determinación del Pleno en cuanto a que la circunstancia de que días posteriores a la notificación de la orden de revisión fuera emitido un nuevo reglamento que abrogó aquél que facultaba a la autoridad que la suscribió, no implica que el procedimiento fuera extinguido, sino que por virtud al régimen de transición dispuesto los efectos de la que fue abrogada continuaron rigiendo los asuntos iniciados bajo su vigencia y, con ello, bajo la competencia de las autoridades que en ese momento existían fueron designadas como facultadas para ejercerlos, de ahí la ineficacia de los argumentos en estudio.

En otro aspecto, la quejosa sostiene que respecto del acuerdo delegatorio de facultades planteó argumentos de legalidad que no fueron atendidos por el Pleno responsable so pretexto de que esa disposición de carácter general no fue impugnada de manera destacada.

Este Tribunal Colegiado advierte que la omisión de estudio alega es fundada, pero insuficiente para conceder el amparo solicitado, pues si bien la demandante no la refirió en el

---

cambien de denominación por virtud del presente Reglamento, se entenderán hechas o conferidas a las unidades administrativas que resulten competentes conforme al mismo.

TERCERO. Los asuntos en trámite que son atendidos por unidades administrativas que modifican sus atribuciones en virtud de la entrada en vigor del presente Reglamento, serán atendidos y resueltos por las unidades administrativas a las que se les da la competencia conforme a este ordenamiento.

OCTAVO. Sin perjuicio de lo dispuesto en el transitorio primero del presente Reglamento, se aplicarán las siguientes disposiciones: (...) II. Las unidades administrativas centrales adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes continuarán siendo competentes para sustanciar y concluir cualquier asunto en trámite que le haya sido presentado con anterioridad a la entrada en vigor del presente Reglamento, así como para ejercer las facultades de comprobación iniciadas por ellas respecto de los sujetos que con motivo del Reglamento que se expide ya no sean competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes. En todos los casos, la unidad administrativa competente notificará por escrito a los contribuyentes de la sustitución de autoridad;

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

capítulo de actos reclamados, ello no significa que no la estuviera impugnando.

Lo anterior, ya que al analizar integralmente la demandada permite advertir cuál es la pretensión real de los promoventes y, en cumplimiento al artículo 17 de la Constitución General, en relación con el 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, resolver sobre la pretensión planteada efectivamente de manera completa.

Por esa razón, que no fuera señalado como acto impugnado el acuerdo mencionado no desestimaba la factibilidad de su análisis en la sentencia reclamada, pues basta atender a la demanda de nulidad para advertir que en el décimo tercer concepto de impugnación formuló agravios en contra de ese acto.

En particular, la demandante adujo que el acto fue fundado indebidamente por haberse referido como sustento de su emisión los artículos 16 y 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, los cuales considera inaplicables, ya que tratan sobre la atribución de delegación de facultades de las secretarías de Estado, entre las cuales no están los órganos desconcentrados de la administración pública federal, como es el Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte, alegó que la disposición administrativa transgredió la facultad concedida en el artículo 89, fracción I, constitucional al Presidente de la República, ya que delegó las facultades del artículo 20, apartado A, del reglamento interior vigente en esa época respecto de sociedades integradoras del régimen especial de grupos de sociedades que no están previstas en el apartado B de dicho precepto reglamentario, con lo cual estima que el titular del órgano desconcentrado de recaudación de facto modifica un reglamento expedido por el titular del ejecutivo.

Lo anterior evidencia el interés de la quejosa de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

inconformarse con la citada disposición administrativa en el juicio de nulidad, por lo que el Pleno responsable debía pronunciarse al respecto.

Máxime que aun de considerar que ese acto no fue señalado como impugnado en forma destacada, la oposición a él fue realizada vía conceptos de impugnación, lo que si bien en términos del artículo 50, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no lo facultaba para emitir un pronunciamiento expreso sobre la invalidez del acto, en todo caso sí habilitaba al tribunal administrativo para estudiarlos en la parte considerativa de la sentencia y en dado inaplicar esa disposición normativa.

Incluso, este Tribunal estima que esa forma de actuar habría sido consistente con la facultad prevista en los artículos 1 y 133 de la Constitución General, a partir de los cuales las autoridades que materialmente desempeñen actividades jurisdiccionales puedan ejercer incluso de oficio control de regularidad normativa, con mayor razón de pronunciarse al respecto cuando, como en este caso, es planteado a petición de parte.

La conclusión anterior en términos del criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el que validó la posibilidad de ejercer el control de legalidad de disposiciones generales en el juicio de nulidad en vía de conceptos de impugnación[18]; aspecto que fue desconocido por el Pleno al emitir la sentencia ahora reclamada.

Sin embargo, aun cuando la omisión alegada sea cierta, no amerita la concesión del amparo para que el Pleno responsable emita una nueva sentencia en la que analice el tema, pues ello convertiría ese control en concentrado o directo

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[18] Ello encuentra sustento en la jurisprudencia 2a./J. 108/2004, consultable en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, septiembre de 2004, página 220, de rubro: **CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE LEGALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS APLICADAS EN PERJUICIO DEL ACTOR EN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNADA EN FORMA DESTACADA.**

y transformaría la competencia genérica del Tribunal Administrativo en competencia específica; máxime que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia originaria respecto del control de la constitucionalidad, por lo que debe abordar su estudio al dictar la sentencia respectiva[19].

Ello en tanto que si bien los aspectos de constitucionalidad de disposiciones normativas, aun vistos bajo un modelo de control difuso, no forman parte propiamente de la litis del juicio de nulidad por ser un medio de mero control de legalidad, en el juicio de amparo los órganos jurisdiccionales estén vinculados de manera directa en cumplimiento al modelo de control concentrado del que están facultados, a realizar el examen correspondiente.

Máxime si es considerado que en el **décimo séptimo concepto de violación** la quejosa insiste en la necesidad de ejercer control de regularidad normativa respecto del acuerdo delegatorio bajo los mismos argumentos expresados en el escrito de demanda, como es la indebida fundamentación por sustentarlo en los artículos 16 y 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que son inaplicables y la violación a la facultad reglamentaria concedida al Presidente de la Republica en el artículo 89, fracción I, de la Constitución General; de ahí que este Tribunal Colegiado deba ocuparse del planteamiento de regularidad constitucional de la disposición normativa referida, pues fue reiterado en la demanda de amparo.

En ese contexto, para que en el juicio de amparo directo proceda el examen de los planteamientos propuestos para demostrar la inconstitucionalidad de disposiciones generales es indispensable verificar el cumplimiento de los requisitos siguientes.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

PJF Versión Pública

---

[19] Sirve a apoyo a esa consideración la jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, de rubro: **CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

a) Que exista aplicación de la disposición normativa controvertida.

b) Que cause perjuicio directo y actual a la esfera jurídica de la quejosa.

c) Que ese acto de aplicación sea el primero o uno posterior distinto de las aplicaciones que realice la autoridad jurisdiccional durante el procedimiento de origen, siempre que no exista consentimiento por aplicaciones anteriores a la emisión de la resolución o acto impugnado en el juicio de nulidad.

De ahí que solo el cumplimiento de esos requisitos permitirá al tribunal de amparo hacer el estudio respectivo y llegar a la determinación que corresponda[20].

Precisado lo anterior, este órgano jurisdiccional estima que el caso no reúne los requisitos necesarios para realizar el examen de constitucionalidad del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de enero de dos mil catorce.

En el caso son cumplidas las condiciones destacadas en los incisos a) y c), en virtud de que la orden que dio origen al procedimiento de fiscalización del que derivaron las resoluciones impugnada y recurrida fue sustentada, entre otros, en su artículo cuarto, fracción II, aunado a que en la sentencia reclamada el órgano responsable validó su aplicación por parte de la autoridad, por lo que la situación abstracta que prevé ese

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

[20] Sirve de apoyo la jurisprudencia 2a./J. 53/2005 de la Segunda Sala de la Suprema Corte, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tomo XXI, Mayo de 2005, página 478, de rubro: **AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA ANALIZAR SU CONSTITUCIONALIDAD, CUANDO SE IMPUGNEN POR SU APLICACIÓN EN EL ACTO O RESOLUCIÓN DE ORIGEN Y NO SE ACTUALICE LA HIPÓTESIS DE SUPLENCIA DE LA QUEJA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO (MATERIA ADMINISTRATIVA).**

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

apartado fue aplicado a la quejosa (inciso a).

Sin que exista prueba fehaciente de que el acto administrativo con efectos generales hubiera sido aplicado con anterioridad a la contribuyente y que lo haya consentido por no haberse inconformado al respecto, por lo que se puede estimar satisfecho el requisito del inciso c).

Sin embargo, por lo que hace a la condición descrita en el inciso b), es decir, que la aplicación de la disposición cause un perjuicio directo y actual a la esfera jurídica de la quejosa no es satisfecha, ya que aun cuando subsistiera alguno de los vicios atribuidos al acuerdo delegatorio de facultades en cuestionamiento, la consecuencia de esa circunstancia solo implicaría dejar de considerar la aplicación de aquella disposición al resolver sobre la regularidad de la justificación competencial de la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente en la orden de inicio del ejercicio de facultades de revisión en sede de la autoridad administrativa.

No obstante, de acuerdo con lo resuelto, aún de no considerar el acuerdo delegatorio impugnado como parte de la fundamentación de la orden, la justificación de la competencia de la autoridad suscriptora del acto está sostenida en el señalamiento que hizo de los artículos el artículo 20, primer párrafo, apartado A, fracciones IX y X, y apartado B, primer y último párrafos de la fracción IV, párrafo penúltimo y antepenúltimo, numeral 5, en relación con el artículo 21, párrafo primero, Apartado E, fracción I, ambos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En efecto, la referencia de esas disposiciones normativas evidencia que la titular de la administración central mencionada está facultada para iniciar el ejercicio de facultades de comprobación en su vertiente de revisión documental en sede administrativa mediante el requerimiento de información a la contribuyente derivado de la insuficiencia que arrojó la revisión previa del dictamen del contador público autorizado para

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

dictaminar los estados financieros de la empresa.

Así, la quejosa no obtendría una determinación que trascendiera en su beneficio, pues aun cuando el Pleno emitiera un nuevo pronunciamiento respecto de la justificación de atribuciones en la orden de inicio de facultades sin considerar el acuerdo delegatorio, sostendría la misma conclusión, que está suficientemente fundadas con base en las disposiciones reglamentarias señaladas que, además, son de jerarquía superior al decreto.

De ahí que si la inaplicación del decreto cuestionado no reportaría algún beneficio para la quejosa, ese aspecto obedece a que, en realidad, no le causa una afectación trascendental a su interés jurídico y, por ende, no tenga propósito el análisis de constitucionalidad planteado; de ahí la ineficacia del argumento de inconstitucionalidad.

Por lo que hace a la supuesta indebida fundamentación del decreto, este Tribunal advierte que de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación validó la factibilidad de la delegación de facultades por parte del Jefe del Servicio de Administración Tributaria con apoyo en dichos preceptos, en relación con otros del propio ordenamiento y de la ley del propio órgano desconcentrado[21].

Aunado a que los argumentos relativos a la invalidación de disposiciones de carácter general por indebida fundamentación y motivación ante un señalamiento inadecuado de preceptos no son plausibles para tal efecto, ya que la obligación de las autoridades de fundar y motivar suficientemente los actos que emitan solo es predicable respecto de aquellos que califiquen como de molestia, entendidos como los que restringen de manera provisional o

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[21] Como es advertido de la tesis aislada 2a. XLVIII/2003, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, abril de 2003, página 217, de contenido: **SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 4o. DEL REGLAMENTO INTERIOR DE DICHO ÓRGANO, QUE ESTABLECE LA POSIBILIDAD DE QUE SU PRESIDENTE DELEGUE FACULTADES A FAVOR DE OTROS SERVIDORES PÚBLICOS, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

preventiva un derecho[22].

Sin que ese aspecto sea aplicable en el caso, pues el acuerdo de delegación de atribuciones cuya indebida fundamentación alega la quejosa, en realidad es una disposición administrativa de carácter general, por lo que si bien surte efectos ante terceros, su finalidad inmediata no es causar menoscabo particularizado a un individuo, por lo que una eventual inconsistencia en la cita de los preceptos con base en los que se emite el acto de efectos generales no tendría el alcance de invalidarlo.

Por otro lado, en cuando a la supuesta violación a la facultad reglamentaria del titular del ejecutivo, la quejosa hace depender el argumento de que el titular del órgano desconcentrado recaudador delegó una atribución inexistente, esto es, la de fiscalizar a sociedades integradoras cuando ese aspecto no está previsto en el apartado B del artículo 21 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria por no hacer referencia expresa a éstas.

Sin embargo, esa afirmación parte de una premisa inexacta, pues como fue determinado al abordar los tópicos de legalidad, aquel apartado reglamentario sí comprende a ese tipo de sociedades al referir, en general a las negociaciones a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, dentro del cual está comprendido el Capítulo VI relativo al régimen opcional de grupo de sociedades en el que están inmiscuidas integradoras e integradas; de ahí que al partir el razonamiento de una base inexacta los argumentos planteados son **infundados**.

Por las razones expuestas, al quedar evidenciada la insuficiencia de los **conceptos de violación quinto y décimo séptimo**, deben declararse en parte **infundados** y en otra **inoperantes**.

---

[22] En términos de la jurisprudencia P./J. 40/96 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, julio de 1996, de rubro: **ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN**.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

B. Continuidad del procedimiento de fiscalización por unidad administrativa distinta a la que emitió el oficio de inicio

En el concepto de violación **sexto**, la quejosa sostiene que el Pleno responsable validó la omisión alegada por estimar que la sustitución de la autoridad es actualizada cuando son unidades administrativas diversas, lo que no ocurre si la continuidad del procedimiento es por unidades adscritas a la misma administración que inició y terminó el procedimiento de fiscalización; no obstante, considera que no fue indicado cuál es el fundamento del que sustenta tal afirmación, es decir, aquel del que sea desprendida que la sustitución de autoridades no opera en el caso de unidades de la misma administración.

La quejosa aduce que aun cuando la administración que inició el procedimiento y la que lo continuó estén adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes, son autoridades distintas, por lo que tenía derecho a ser notificado de la sustitución.

Refiere que incluso en el oficio del segundo requerimiento de informes la autoridad ni siquiera expresó que actúa en auxilio o sustitución de la administración central que inició la fiscalización o, en su caso, en continuación de aquella.

En otro aspecto, alega que la autoridad responsable no emitió pronunciamiento en relación al argumento planteado en la demanda de nulidad consistente en que para considerar correcta la fundamentación del segundo requerimiento debió señalar la fracción XLVI del apartado A del artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en el que es prevista la facultad de continuar con la práctica de los actos de fiscalización que hayan iniciado otras autoridades.

Asimismo, aduce que derivado de la conclusión relativa a que no existió sustitución entre autoridades, el Pleno dejó de lado los argumentos expuestos en la demanda, en específico,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

lo relativo a que si fue una continuación de la revisión de gabinete en auxilio de quien originalmente la ordenó, así debió indicarse en el segundo requerimiento bajo el señalamiento de los preceptos en que funda esa forma de actuar.

Además, sostiene que la sustitución entre autoridades es corroborado si se tiene en cuenta que la facultad con la que la segunda unidad continuó con la fiscalización es distinta a aquella con la que la inició la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, dado que ésta inició la revisión con base en la fracción IV del apartado B del reglamento vigente al momento de la emisión del oficio de requerimiento, que solo refiere a empresas que en el ejercicio anterior hubieran declarado ingresos acumulables por cierto monto, mientras que la atribución ejercida por el Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades "3", está basada en la fracción II del apartado B del artículo 28 del diverso reglamento que sustituyó al referido anteriormente, el cual trata sobre sujetos distintos, es decir, a sociedades integradas o integradoras que cuenten con autorización para determinar el impuesto sobre la renta en términos del Capítulo VI del Título II de la legislación que lo rige.

En otro aspecto, la quejosa sostiene que de conformidad con el artículo 12, fracción II, del Reglamento Interior del órgano desconcentrado, la continuación de la revisión debió ser acordada por el Administrador General de Grandes Contribuyentes, lo cual fue hecho valer en la demanda de nulidad y no fue analizado por la responsable.

Por otra parte, indica que la expedición de un reglamento interior que sustituyó a aquel que estableció la facultad para iniciar la revisión de documentos no desvirtuaba la obligación de que el cambio o sustitución de autoridades fuera notificado a la contribuyente.

Incluso, agrega que esa obligación surge del artículo octavo, fracción II, de las disposiciones transitorias del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

vigente al momento del segundo requerimiento, ya que si bien es señalado que las autoridades adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes continuarán siendo competentes para sustanciar los procedimientos que previamente hubiesen iniciado, también es dispuesto que en todos los casos la autoridad competente notificará por escrito a los contribuyentes de la sustitución de las autoridades, sin hacer distinción si es sólo respecto de autoridades adscritas a la misma administración o a diversas como señaló la responsable. Agrega que incluso esa obligación también está prevista en el artículo 28, apartado A, fracción XVII, del propio reglamento interior, en tanto es dispuesto que la sustitución de autoridades debe ser notificada a los contribuyentes.

Por último, indica que no informar a los contribuyentes de la sustitución de entidades fiscalizadoras transgrede lo dispuesto por el artículo 2, fracciones III y IV, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Para estudiar el concepto de violación es necesario retomar las consideraciones expuestas por la autoridad responsable para desestimar el planteamiento de la demandante.

El Pleno responsable precisó que el oficio de segundo requerimiento fue emitido por el Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades "3" de la Administración General de Grandes Contribuyentes con base, entre otros, en los artículos 1, 2, párrafo primero, apartado B, fracción V, inciso c), y párrafo segundo, punto 5, párrafo primer, 11, fracción XV, 13, fracciones I y VI, 28, párrafo primero, Aparado A, fracciones XVII, XXII y XXIII, Apartado B, fracciones I y II, párrafo último, numeral 3, inciso c) y 29, párrafo primero, Apartado C, fracción II, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinticuatro de agosto de dos mil quince, en relación con el artículo cuarto, fracción VI, inciso a), del *Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicado en ese mismo*

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

medio de difusión el diecisiete de noviembre de dos mil quince, de cuyo contenido advirtió las atribuciones de esa unidad administrativa para efectuar el requerimiento de información.

Asimismo, indicó que en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de octubre de dos mil siete –fundamento del oficio de inicio de la revisión de gabinete–, artículo 2, Apartado B, fracción IV, inciso e), eran previstas las unidades administrativas con que contaba el órgano de recaudación para el despacho de sus asuntos, dentro de las que estaba la Administración General de Grandes Contribuyentes, que a su vez contaba con el auxilio de la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente.

Sin embargo, mediante decreto publicado el veinticuatro de agosto de dos mil quince –fundamento del segundo requerimiento– fue abrogado el reglamento y acuerdo delegatorio con base en los que inició la revisión y sustituido por aquel en que fue fundado el nuevo requerimiento de información.

A partir de ello, el Pleno sostuvo que la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente cambió de denominación por Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades, por lo que la circunstancia de que la Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades "3" emitiera el oficio por medio del cual solicitó información complementaria no implicó una sustitución de la autoridad el procedimiento de fiscalización.

Lo anterior en atención a que la sustitución de autoridades sucede cuando es entre unidades pertenecientes a diferentes administraciones, lo que no ocurre cuando la suscriptora del requerimiento está adscrita a la misma unidad que la autoridad que inició y terminó la revisión de gabinete, a saber, Administración General de Grandes Contribuyentes.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública SCJN

De ahí que el Pleno concluyó que no era posible estimar que en el caso operó una sustitución de autoridad; máxime que la autoridad suscriptora del segundo requerimiento señaló como parte de la fundamentación del acto el artículo 28, párrafo primero, apartado B), fracción II, numeral 3, inciso c), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

La síntesis de las consideraciones en que el Pleno responsable sustentó la determinación de declarar infundado el concepto décimo quinto de la demanda de nulidad muestran que aquel sí expresó los fundamentos a partir de los cuales concluyó que no existió una sustitución de autoridades a pesar de que la unidad que inició la revisión no coincide en cuanto a denominación con la que suscribió el segundo escrito de requerimiento.

En efecto, la fundamentación que sirvió de sustento a esa conclusión estuvo basada en el artículo 2, Apartado B, fracción IV, inciso e), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de octubre de dos mil siete –base del inicio de las facultades de revisión– ,contrastado con el artículo 2, Apartado B, fracción V, inciso c), del reglamento interior publicado el veinticuatro de agosto de dos mil quince, por medio del cual fue abrogado el primero.

En ese contexto, la decisión del Pleno responsable tuvo sustento en las disposiciones normativas referidas, pues explicó que a partir de ellas consta que entre la Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, prevista por la primera normatividad, y la Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades, referido en el segundo ordenamiento, solo existió un cambio en su denominación, dado que en ambos casos son unidades administrativas adscritas para el auxilio de la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Dicha conclusión puede corroborarse de la sola

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

contrastación de las disposiciones normativas que previeron la existencia y competencia de una unidad denominada "Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente" y las unidades adscritas a ésta para su auxilio, previstas en el reglamento abrogado, con las que actualmente determinan la existencia y atribuciones de la hora denominada "Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades" y sus auxiliares, tal como es advertido del cuatro comparativo siguiente.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de octubre de dos mil siete	**Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinticuatro de agosto de dos mil quince**
Artículo 2. Para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas: (…) **B.** Unidades Administrativas Centrales: (…) **IV**. Administración General de Grandes Contribuyentes: (…) **e)** Administración Central de Fiscalización a Empresas que consolidad Fiscalmente. (…) Las Administraciones Generales estarán integradas por sus titulares y por Administradores Centrales, Coordinadores, Administradores, Subadministradores, Jefes de Departamento, Enlaces, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, Inspectores, Abogados Tributarios Ejecutores, Notificadores, Verificadores, Oficiales de Comercio Exterior, personal al servicio de la Administración Central de Inspección Fiscal y Aduanera y por los demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio. -	**Artículo 2**. El Servicio de Administración Tributaria, para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con las unidades administrativas siguientes: (…) **B.** Unidades Administrativas Centrales: (…) **V**. Administración General de Grandes Contribuyentes: (…) **c)** Administración Central de Fiscalización a Grupos de sociedades; (…) Las administraciones generales estarán integradas por sus titulares y por administradores centrales, coordinadores, administradores, administradores desconcentrados, administradores de las aduanas, subadministradores, jefes de departamento, enlaces, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, visitadores, verificadores, oficiales de comercio exterior, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

(…)

Capítulo V

De la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Artículo 20. Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el apartado B de este mismo artículo. A. Competencia- - - -

hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, con el propósito de comprobar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales y aduaneras; autorizar prórrogas para su presentación; emitir los oficios de observaciones y el de conclusión de la revisión, así como comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales.	su caso, requerirlos para que exhiban y proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes; citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo; emitir oficios de irregularidades o de conclusión de la revisión del dictamen, así como comunicar a los contadores públicos inscritos la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para estos efectos; - - - - - ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ----------
X. Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales y cumplan las relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuyentes de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales; autorizar prórrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar; comunicar a los contribuyentes que surte efectos o no el aviso para presentar dictamen fiscal y el propio dictamen, así como notificar a los contribuyentes cuando la autoridad haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación con un tercero relacionado con éstos. (…)	**XXIII**. Revisar que los dictámenes formulados por contador público inscrito sobre los estados financieros de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro tipo de dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales y cumplan las relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales, así como notificar a los contribuyentes cuando la autoridad haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación con un tercero relacionado con éstos; - - - ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ---------- ----------
B. Sujetos y entidades:	**B**. Sujetos y entidades:

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

(…)	(…)
II. Las sociedades mercantiles que cuenten con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado como controladoras, en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	**II.** Las sociedades integradas e integradoras que cuenten con autorización para determinar su impuesto sobre la renta en términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; - - -

compruebe dicha circunstancia por parte de las unidades administrativas adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes, en el ejercicio de sus facultades. La Administración General de Grandes Contribuyentes aplicará este párrafo sin perjuicio de lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo.	inclusive respecto de la determinación de contribuciones, cuotas compensatorias y aprovechamientos que se causen por la entrada a territorio nacional o salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen.
(…)	(…)
	- - -

Consolidan Fiscalmente “4”.	- -
b) Administrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “2”:	**b)** Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “2”:
	- -
i) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “5”.	**i.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “5”;
	- -
ii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “6”.	**ii**. Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “6”;
	- -
iii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “7”.	**iii.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “7”, y
iv) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “8”.	**iv**. Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “8”;
	- -
c) Administrador de Fiscalización a **Empresas que Consolidan Fiscalmente “3”:**	**c)** Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “3”:
	- -
i) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “9”.	**i.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “9”;
	- -
ii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “10”.	**ii**. Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “10”;
	- -
iii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “11”.	**iii.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “11”, y
	- -
iv) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “12”.	**iv**. Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “12”;
	- -
d) Administrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “4”.	**d)** Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “4”:
	- -
i) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “13”.	**i.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “13”;
	- -
ii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “14”.	**II**. Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “14”;
	- -
iii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “15”.	**iii.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “15”, y
	- -
iv) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “16”.	**iv**. Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “16”;
	- -
e) Administrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “5”:	**e)** Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “5”:
	- -
i) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “17”.	**i.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “17”;
	- -
ii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “18”.	**ii**. Subadministrador de Fiscalización a Grupos Sociales “18”;
	- -
iii) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “19”.	**iii.** Subadministrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “19”, y **iv**. Subadministrador de Fiscalización

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Versión Pública

iv) Subadministrador de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “20”.	a Grupos de Sociedades “20”, y
- - -

este Reglamento. (…)	- (…)

La comparación permite a este Tribunal Colegiado corroborar que entre las unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes que suscribieron el oficio de inició de la revisión de gabinete y el segundo requerimiento, si bien hubo una actualización en su denominación, lo cierto es que no sucedió una sustitución como alega la quejosa.

Lo anterior porque en ambas disposiciones reglamentarias fue prevista dentro del organigrama de administraciones para el despacho de los asuntos de la competencia del Servicio de Administración Tributaria la Administración General de Grandes Contribuyentes, a la que en dos mil siete le fue adscrita para su auxilio la administración denominada “Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente”, y en dos mil quince la “Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades”.

Asimismo, en el primer reglamento fueron designadas a estas últimas como unidades de auxilio las Administraciones de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente “1”, “2”, “3”, “4” y “5”, para la primera, en tanto para la segunda las Administraciones de Fiscalización a Grupos de Sociedades 1”, “2”, “3”, “4” y “5” y adicionalmente “6”.

Finalmente, en ambos años fue prevista la existencia de las Subadministraciones de Fiscalización a Empresas que consolidan Fiscalmente “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, 6”, “7”, “8”, “9”, “10”, “11”, “12”, “13”, “14”, “15”, “16”, “17 ”, “18”, “19” y “20” (para 2007), y las Subadministraciones de Fiscalización a Grupos de Sociedades “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8”, “9”, “10”, “11”, “12”, “13”, “14”, “15”, “16”, “17”, “18”, “19”, “20”, añadiendo la “21”, “22” y “23” (a partir de 2015), respectivamente.

A partir de ello, la unidad administrativa que emitió el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

oficio de requerimiento de información primigenio, es decir, la Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, y aquella que emitió el segundo, esto es, el Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “3”, perteneciente a la Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades, en realidad representan una misma unidad, la cual con la emisión del reglamento interior publicado en dos mil quince fue modificada en cuanto a su denominación, redistribución de algunas de sus competencias y ampliación de órganos auxiliares, aunado a que en ambos coinciden en lo siguiente.

- Adscribir a las administraciones centrales a la Administración General de Grandes Contribuyentes.

- Reconocen que esas unidades administrativas generales están integradas, entre otros, por administradores centrales, administradores y subadministradores.

- Reconocen a las Administraciones Centrales de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente y Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades, en general, salvo algunas variaciones, atribuciones correlativas en materia de implementación de medidas tendentes a la comprobación del correcto cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes.

- Atribuyen competencia para auditar a sociedades que hayan optado por los regímenes opcionales de tributación, como es el de consolidación fiscal que preveía la legislación vigente hasta el ejercicio fiscal de dos mil trece o de grupos de sociedades que lo sustituyó a partir de dos ml catorce, y a negociaciones que en su última declaración hayan declarado como ingresos acumulables una cantidad superior a los montos dispuestos por el propio reglamento.

- Prevén estructuras orgánicas esencialmente coincidentes, pues reconocen como unidades administrativas concebidas para el auxilio de tales administraciones centrales admisiones de fiscalización.

  Los puntos destacados corroboran que la Administración

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, con todas las administraciones de fiscalización y subadministraciones que le fueron adscritas en el reglamento publicado en dos mil siete, es la misma que la Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades, con todas las unidades de las que fue dotada por el reglamento de dos mil quince, entre las que destaca la Administración de Fiscalización a Grupos de Sociedades "3".

La diferencia sustancial existente entre ambas administraciones centrales es que de denominarse de Fiscalización a "Empresas que Consolidan Fiscalmente" pasó a ser a "Grupos de Sociedades", es decir, un cambio nominativo.

Además, es importante considerar que partir de la expedición del *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo",* publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, el legislador previo la desaparición del régimen opcional de tributación para personas morales conocido como "consolidación fiscal" y su sustitución por otro denominado como "Régimen Opcional para Grupos de Sociedades" o régimen de integración, aspecto no controvertido por la quejosa, sino incluso reconocido como sustento de la argumentación expresada en otros conceptos de violación.

Así, dado que el reglamento interior que rigió las atribuciones de la autoridad fiscalizadora al momento de emitir el segundo requerimiento de información fue publicado el veinticuatro de agosto de dos mil quince, esto es, con posterioridad a la emisión de la legislación que sustituyó el régimen de consolidación por el de integración, cobra lógica el cambio en la denominación de la autoridad administrativa que inició la fiscalización, dado que al ser el instrumento de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

organización y distribución de competencias del órgano recaudador para lograr la consecución de sus fines –entre los cuales está aplicar la legislación fiscal con el fin de que las personas físicas y mortales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, así como de fiscalizarlos para que cumplan con las disposiciones tributarias[23] –era necesaria su armonización con uno de los principales ordenamientos que rigen la obligación de contribución al gasto público, como es la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese contexto, tal como resolvió el Pleno responsable, si el oficio ********** de veintinueve de enero de dos mil dieciséis (segundo requerimiento de información a la contribuyente) fue suscrito por el Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades “3”, unidad perteneciente a la Administración Central de Fiscalización de Grupos de Sociedades, antes Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente –autoridad que inicio la fiscalización–, por lo que no hubo un cambio de autoridad.

Sin que obste que la autoridad suscriptora del segundo requerimiento no sea la administración central mencionada, sino una administración de fiscalización, es decir, una unidad adscrita a ésta no para sustituirlo, sino para apoyarlo en el desahogo de las cargas administrativas dentro del ámbito de las competencias que le atribuyó el creador del ordenamiento.

Lo anterior porque ello no implica una sustitución de autoridad o la continuación de la revisión por otra ajena, pues al estar adscrita a dicha unidad central forma parte de ella, por ende, su actuación equivale a como si la desplegara la propia administración a la que está asignada; afirmación que puede corroborarse a partir de la lectura sistemática de los artículos 2, párrafo segundo, en relación con el 28, último párrafo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, cuyo contenido es el siguiente.

> **Artículo 2.-** El Servicio de Administración Tributaria, para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con las

[23] En términos del artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

unidades administrativas siguientes:
[…]
B. Unidades Administrativas Centrales:
[…]
V. Administración General de Grandes Contribuyentes:
[…]
c) Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades;
[…]
Las administraciones generales estarán integradas por sus titulares y por administradores centrales, coordinadores, administradores, administradores desconcentrados, administradores de las aduanas, subadministradores, jefes de departamento, enlaces, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, visitadores, verificadores, oficiales de comercio exterior, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.
[…]

Artículo 28.- Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes las atribuciones que se señalan en el apartado A de este artículo, las cuales se ejercerán respecto de las entidades y sujetos comprendidos en el apartado B de este artículo, conforme a lo siguiente:
[…]
La Administración General de Grandes Contribuyentes estará a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos siguientes:
[…]
3. Administrador Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades:
[…]
c) Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades "3".
[…]

Las disposiciones normativas muestran que las unidades administrativas centrales, como es la de Grandes Contribuyentes, está conformada, entre otras, por administraciones centrales y administraciones que si bien están estructuradas jerárquicamente, no dejan de ser la misma autoridad, por lo que si bien son diversas «células administrativas» todas en su conjunto componen una misma administración central, es decir, una sola autoridad.

Además, en el propio reglamento, al distribuir las

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

competencias que la Administración General de Grandes Contribuyentes está habilitada a ejercer, es indicado que será auxiliada por las administraciones centrales y las administraciones (entre otras unidades) de las que es adscrita, es decir, reconoce que la razón de ser de su integración como parte de la misma autoridad es para coadyuvar en el desahogo de las cargas que tiene encomendadas.

A partir de ello, cobra lógica lo resuelto por el Pleno responsable en cuanto a que no hubo una sustitución entre autoridades por no haber cambiado la administración, ya que si bien no existe coincidencia exacta entre la Administradora Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades (antes de Empresas que Consolidan Fiscalmente) y el Administrador de Fiscalización a Grupos de Sociedades "3", ambas son unidades administrativas que integran una misma administración central –Grandes Contribuyentes– y comparten competencia para requerir a la contribuyentes en términos de los artículos 28, primer párrafo, Apartado A, fracciones XVII: XXII y XXIII, apartado B, fracciones I y 11, último párrafo, punto 3, inciso c), y 29, primer párrafo, Apartado C, fracción, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, tal como fue citado en el oficio impugnado.

En ese contexto, no es aplicable el supuesto señalado por la quejosa, es decir, que a partir de la sustitución del órgano fiscalizador debió acordarse ese cambio y notificarlo a la contribuyente, ya que solo fue un cambio de denominación de la unidad administrativa central y sus auxiliares adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Por lo que el procedimiento de fiscalización fue seguido por la propia autoridad que lo inició; aspecto corroborado a partir de lo dispuesto en el artículo segundo transitorio del Decreto por el que se expidió el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en dos mil quince[24], con base en el cual las referencias efectuadas a

[24] SEGUNDO. Las referencias que se hagan y las atribuciones que se otorgan en decretos, reglamentos, acuerdos, reglas, manuales y demás disposiciones administrativas, a las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PJF Versión Pública

unidades que cambiaron de denominación se entenderían hechas a las que son competentes conforme al nuevo ordenamiento.

Además, con independencia de si la responsable refirió con precisión cuál es el fundamento para que la sustitución opere cuando se trate de una administración diversa quien retoma la fiscalización, lo relevante es que la inexistencia de sustitución es corroborada porque tanto el oficio de inicio de la fiscalización, como el segundo requerimiento, fueron emitidos por autoridades dependientes de la misma administración general, incluso de la misma administración central adscrita a ésta, en términos de los artículos 2, párrafo segundo, en relación con el 28, párrafo último, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, disposiciones señaladas en el oficio de veintinueve de enero de dos mil dieciséis.

Asimismo, para estimar fundado de forma debida el oficio de requerimiento bastaba con la referencia a las disposiciones en las cuales es establecida la facultad ejercida y la evidencia de que el titular de la unidad que lo suscribió es parte de la misma autoridad que inició la revisión y que fue autorizado para coadyuvar con ella, sin que fuera necesario mencionar de forma expresa que actuaba en auxilio o continuación, pues ese aspecto es advertido de la propia normativa.

Por otro lado, si bien el Pleno no emitió pronunciamiento expreso en relación con el argumento relativo a que la autoridad demandada debió señalar en el segundo requerimiento la fracción XLVI del apartado A del artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en el que es prevista la facultad de continuar con la práctica de los actos de fiscalización iniciados por otras autoridades, ello atendió a que su conclusión partió de que no existió una continuación de la revisión por parte de otra autoridad; consideración que fue validada por este órgano jurisdiccional.

---

que desaparecen o cambien de denominación por virtud del presente Reglamento, se entenderán hechas o conferidas a las unidades administrativas que resulten competentes conforme al mismo.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Ahora, en cuanto a la omisión alegada respecto del estudio del argumento planteado en el sentido de que el oficio por el que fue iniciada la revisión de gabinete fue fundado en el supuesto de revisión a empresas que tuvieron ingresos acumulables superiores a los referidos en el reglamento aplicable en ese momento, mientras que en el segundo requerimiento fue citada la fracción II del apartado B del artículo 28 del Reglamento referido publicado en dos mil quince, relativo a las sociedades integradas o integradoras, este órgano colegiado advierte que es fundada, pero ineficaz para demostrar la ilegalidad del oficio por el que fue solicitado por segunda vez documentación a la quejosa.

Lo anterior porque aun cuando de la revisión al segundo oficio de requerimiento sea advertido que la autoridad precisó como fundamento de la revisión las fracciones I y II del apartado B del artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en dos mil quince, referido a las sociedades integradas e integradoras que cuenten con autorización para declarar el impuesto sobre la renta bajo el régimen opcional de Grupos de Sociedades, mientras que el inicio de la revisión está sustentado en cuanto a la calidad del sujeto revisado, en la otra fracción IV del inciso B del artículo 20 del reglamento publicado en dos mil siete (vigente al momento de la emisión del oficio de inicio de la revisión), relativo a las personas morales cuyos ingresos acumulables hubieran superado el monto establecido en la propia fracción, lo objetivamente relevante es que en la solicitud de información primigenia la autoridad también señaló el párrafo antepenúltimo del último precepto en mención[25].

Por tanto, tal como autoriza esa disposición normativa, la Administración General de Grandes Contribuyentes, compuesta

[25] Artículo 20...
(...)
Cuando la Administración General de Grandes Contribuyentes o cualquiera de las unidades administrativas que de ella dependan inicien facultades de comprobación respecto de un sujeto de su competencia, éste lo continuará siendo por /os ejercicios fiscales revisados hasta que la resolución que se emita quede firme. La resolución de /os recursos y la defensa del interés fiscal en este supuesto también serán competencia de las mencionadas unidades administrativas, así como fa reposición del acto impugnado que, en su caso, se ordene.
(…)

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

además por las unidades de su adscripción, es competente para fiscalizar a la quejosa hasta la conclusión del ejercicio de facultades de comprobación mediante la emisión de la resolución correspondiente.

Aunado a que lo relevante es que la sociedad auditada encuadre en alguno de los supuestos abstractos señalados en la normativa aplicable para determinar qué tipo de sujetos es susceptible de ser fiscalizados por la Administración General de Grandes Contribuyentes, para que con base en una u otra hipótesis, dicha autoridad y sus unidades puedan desplegar las atribuciones que en materia de revisión de obligaciones tienen conferidas.

De ahí que si la quejosa, además de que al inicio de las facultades encuadraba en el supuesto que la sujetaba a dicha unidad central por los ingresos acumulables que declaró en el ejercicio previo, no desconoce haber presentado aviso de autorización para declarar el impuesto sobre la renta mediante el régimen opcional mencionado, entonces la autoridad emisora del segundo oficio contaba con competencia para requerirle información nueva.

Sin que la introducción de ese supuesto cause un perjuicio a la demandante dado que la razón de la obligación de fundamentación mínima, pero suficiente de las atribuciones de la autoridad que emita los actos de molestia es otorgar seguridad y certeza jurídica a las personas sobre la validez de su actuación; certidumbre acreditada en este caso porque la contribuyente en el aviso de autorización para tributar conforme al régimen opcional desde un inicio consintió y estuvo en aptitud de saber a qué atenerse con esa decisión en cuanto a materia de auditorías, es decir, que por esa razón podría ser sujeta a una revisión por parte de la Administración General de Grandes Contribuyentes y sus unidades adscritas.

Por tanto, la incorporación del supuesto en el segundo requerimiento en realidad no le depara una afectación en perjuicio de sus defensas y, por ello, es **ineficaz** el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

planteamiento.

Por último, este Tribunal Colegiado estima que es **inoperante** el argumento alegado sobre el desconocimiento de lo establecido por el artículo octavo, fracción II, de las disposiciones transitorias del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente al momento de la emisión del segundo requerimiento y la violación al artículo 2, fracciones III y IV, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que la revisión al décimo quinto concepto de nulidad muestra que no fue un argumento expuesto a la Sala responsable, de ahí que sean argumentos ajenos a la litis e **inoperantes** por novedosos[26].

En mérito de las consideraciones expresadas, procede declarar **ineficaz** el sexto concepto de violación.

C. Objeto de la orden de revisión de gabinete

En el concepto de violación **séptimo**, la quejosa alega que la sentencia valida de forma indebida la orden de revisión aun cuando no fue incluido como objeto de las facultades de comprobación la revisión de utilidades o pérdidas por enajenación de acciones relativas a los periodos 2008, 2010, 2011 y 2012.

La quejosa indica que de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación las revisiones de las autoridades fiscales deben circunscribirse al objeto de revisión señalado en la orden de revisión, por lo que el Pleno responsable validó una revisión que no está delimitada de forma debida, por lo que desatendió la litis efectivamente planteada.

Sostiene que en la demanda de nulidad no alegó que la orden de revisión incumpliera con alguno de los requisitos

[26] En términos de la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 54, Tercera Parte, página 49, de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACION EN EL AMPARO DIRECTO. INEFICACIA DE LOS ARGUMENTOS NO PROPUESTOS A LA SALA FISCAL RESPONSABLE.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

necesarios para su emisión, sino que la autoridad excedió el objeto planteado en el oficio de inicio de facultades de comprobación, ya que dentro de este no estaba la ganancia o pérdida de acciones de otros ejercicios.

Señala que es incorrecta la determinación del Pleno responsable en el sentido de que la revisión de la venta de acciones derivó de que las omisiones relacionadas con ellas fueron detectadas a partir de la información presentada por la contribuyente; sin embargo, alega que la autoridad fiscal no podía allegarse de información que excediera el objeto de la orden y, por tanto, no tenía facultad para revisarla ni mucho menos para determinar un crédito con base en ella.

La quejosa insiste en que es ilegal que como parte de la orden no fueran incluidas las utilidades o pérdidas derivadas de la enajenación de acciones, por lo que señala que, en todo caso, no debieron valorarse porque el objeto de inicio de facultades estaba perfectamente delimitado, esto es, al impuesto sobre la renta diferido para efectos de desconsolidación en 2013, sin posibilidad de extenderse a otros ejercicios fiscales, por lo que la autoridad excedió el límite impuesto en el oficio de requerimiento.

Para responder los argumentos planteados es necesario precisar que el Pleno en la sentencia reclamada en esencia determinó que de conformidad con la jurisprudencia 2ª/J 94/2013 (10ª) de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al requerirse la información con motivo de la insuficiencia de la revisión previa con el contador registrado, en el oficio respectivo basta con señalar: 1) el medio en que está tal información, 2) el tipo de contribución y 3) el periodo cuya revisión no pudo verificarse; aspectos que consideró observados por la autoridad, por lo que resolvió que no era necesario que pormenorizara mayores datos o anticipara algún posible incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, ya que este aspecto es propio de la resolución definitiva.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Además, en relación con la revisión de la enajenación de acciones, el Pleno estableció que ese aspecto derivó de la revisión de los documentos que al efecto proporcionó la contribuyente durante el procedimiento, sin que la fiscalizadora estuviera obligada a señalar el tema como parte del objeto o propósito de la revisión de gabinete.

Así, previa confrontación de los argumentos expuestos por la quejosa y lo resuelto en la sentencia reclamada, este Tribunal Colegiado estima que el concepto de violación en estudio es **infundado**.

En primer lugar, no es verdad que el Pleno responsable variara la litis propuesta en la demanda de nulidad, pues en el concepto de impugnación décimo cuarto la demandante alegó que el oficio de inicio de revisión "*resulta ilegal al no incluir como objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, la revisión de utilidades o pérdidas en enajenación de acciones*", planteamiento que implica la denuncia de una omisión en la fundamentación y motivación de la orden de revisión de gabinete.

De ahí que la quejosa no tiene razón al sostener que el problema planteado estaba centrado en dilucidar si era posible que en la resolución determinante abordara un aspecto que supuestamente no fue objeto de la revisión.

Ahora, en sus argumentos la quejosa insiste en que es incorrecto que la autoridad pudiera requerir información que no estuviera expresamente precisada en el oficio de inicio de facultades de comprobación como el objeto de la revisión, es decir, que estuviera puntualmente descrita en ésta, además de que aun en caso de revisarla no era factible considerarla al momento determinar un crédito fiscal.

Sin embargo, este Tribunal Colegiado comparte la determinación del Pleno responsable relativa a que el hecho de que en la orden no fuera precisado de forma textual que la venta por enajenación de acciones relativa a los ejercicios de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

2008, 2010, 2011 y 2012 sería objeto de la revisión, no impedía que la autoridad estuviera en posibilidad de verificar los aspectos relacionados con éstas.

En efecto, tal como fue resuelto en la sentencia reclamada, no era exigible como parte del objeto del oficio de requerimiento la precisión de aspectos que con anticipación la autoridad no estaba en condiciones de conocer, sino hasta que llevara a cabo el análisis de la documentación, datos e información, en tanto que en el oficio de observaciones o, incluso, en la resolución determinante serían condensados todos los aspectos advertidos en la verificación y hechos del conocimiento a la contribuyente para que estuviera en posibilidad de argumentar lo que a su derecho conviniera.

La postura anterior está sustentada en las consideraciones expresadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 24/2007-SS[27], en cuya parte conducente dispuso lo siguiente.

> Lo anterior, porque la revisión de escritorio o gabinete, en la cual la autoridad fiscal requiere documentación e información con el objeto de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos, han cumplido las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos; resulta una facultad que tiene lugar cuando la administración aprecia libremente los hechos para decidir si debe obrar o abstenerse, o en qué momento debe obrar y el contenido que va a dar a su actuación, lo que evidencia que es una facultad de naturaleza discrecional de la autoridad fiscal. Ciertamente, la pretensión de obligar a la autoridad fiscal a motivar la designación de determinada categoría al sujeto que se requiere documentación e información, objeto de revisión, se torna incompatible con la naturaleza propia de la facultad fiscalizadora, atento a obligar a la autoridad administrativa a determinar a priori la categoría del sujeto pasivo, lo que se traduce en la pérdida de la libre apreciación de los hechos con

[27] De la cual derivó la jurisprudencia 2a./J. 63/2007 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, mayo de 2007, página 1140, de rubro: **"REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. ES INNECESARIO QUE EN LA ORDEN RELATIVA SE MOTIVE EL PORQUÉ SE ATRIBUYE AL SUJETO REQUERIDO LA CATEGORÍA DE CONTRIBUYENTE DIRECTO, RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO RELACIONADO CON ELLOS."**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

> motivo de la orden de requerimiento de documentación e información que, como se dijo, es una facultad discrecional.
>
> Lo anterior, aunado al hecho de que los antecedentes legislativo del artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, que quedaron precisados en la ejecutoria relativa a la contradicción de tesis 22/2000, resuelta por esta Segunda Sala que, en parte medular, quedó transcrita con antelación, no derivan a arribar a la conclusión de que en la orden de revisión de escritorio o gabinete, debe expresarse además de la categoría que se atribuye al contribuyente, la justificación de la razón por la que se considera al revisado en alguna de las categorías del artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.
>
> Por tanto, la autoridad fiscal en la orden de revisión de escritorio o gabinete, en ejercicio de las facultades de comprobación fiscal que establece el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, no debe expresar además de la categoría que se atribuye al contribuyente, la justificación de la razón por la que considera al particular en alguna de las categorías relativas, pues implicaría acotar el objeto de la revisión a tal punto que impediría a la autoridad administrativa hacer caso omiso de las irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales que advierta con motivo del despliegue de la facultad de libre apreciación en la revisión de la contabilidad, así como los datos, otros documentos o informes que requiera, obligándola a emitir una nueva orden o incluso varias por cada una de las irregularidades de las que se percatara conforme a la facultad discrecional que le confiere la Constitución Federal y el Código Fiscal de la Federación.

La transcripción muestra que la contradicción de tesis estuvo focalizada en establecer los alcances de la motivación del oficio por el que inicia una revisión de gabinete, y si bien el análisis en específico fue centrado en determinar si para estimar satisfecha la motivación de la orden la autoridad debía justificar por qué atribuye al sujeto requerido la categoría de contribuyente directo, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, las razones expuestas clarifican que sería ajeno al propósito de esos actos de fiscalización exigir la delimitación de todos los aspectos que darán a conocer con motivo de la información presentada ante la autoridad y su eventual análisis.

En efecto, la Segunda Sala concluyó que la pretensión de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

obligar a la autoridad fiscal a motivar, a priori, aspectos que conoce a partir la información presentada, implicaría la pérdida de la libre apreciación de los hechos derivados de la facultad discrecional de revisión.

Por tanto, concluyó que de no considerar como parte del procedimiento de fiscalización la posibilidad de revisar los aspectos que vaya conociendo en la medida en que son estudiados los datos proporcionados por no consignarse de forma expresa como parte de la motivación de la orden, implicaría validar que el objeto de la revisión quede acotado a un punto específico y pasar por alto las irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales que advierta con motivo del despliegue de la facultad de libre apreciación en la revisión de la contabilidad, así como los datos, documentos o informes que requiera, lo que obligaría a la autoridad a emitir una nueva orden o incluso varias por cada una de las irregularidades que advierta.

Así, lo señalado por la Segunda Sala muestra que no es plausible exigir como parte de la motivación del requerimiento primario de información, datos y documentos, que la autoridad fiscal señale aspectos que no es factible que advirtiera con anticipación, sino hasta el análisis de la información, pues lo contrario implicaría desconocer las facultades de libre apreciación que la autoridad tiene en la revisión y las obligaciones de los sujetos vinculados a enterar las contribuciones.

Incluso, dicha exigencia iría en detrimento de los principios de unidad, continuidad y celeridad que deben observarse en el desarrollo de las revisiones.

Cabe precisar que dicho criterio fue reiterado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2ª/J 94/2013 (10ª), citada en el acto reclamado, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Julio 2013, Tomo 1, página 887, cuyo contenido es el siguiente.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

FACULTADES DE VERIFICACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTRIBUYENTE, DEBE MOTIVARSE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 38 DEL PROPIO CÓDIGO. Conforme al artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen de los estados financieros formulado por el contador público registrado, primeramente le requerirán cualquier información que por disposición legal debiera estar incluida en dicho documento, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, y la información que consideren pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Ahora, conforme a la fracción II del mismo precepto, si a juicio de las autoridades fiscales el dictamen, la información y los documentos mencionados fueran insuficientes, extemporáneos o incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación, supuesto en el cual la solicitud respectiva deberá observar lo dispuesto en el artículo 38 del propio Código que regula las formalidades que deben revestir los actos administrativos en materia tributaria federal, es decir, constar por escrito, firmado por la autoridad que la dicta, con el señalamiento del lugar y fecha de emisión, así como el de la persona a la que vaya dirigido, pero sobre todo, el requerimiento deberá estar fundado y motivado, lo cual en el caso concreto exclusivamente se limita en cuanto al primer requisito, además de la invocación de las normas competenciales respectivas, a la cita del precepto en que se basa la actuación de la autoridad y, en relación con el segundo, a identificar la información faltante, bastando para ello señalar lo siguiente: 1) el medio en que se encuentra tal información, esto es, si es a través de documentos, papeles de trabajo, cuentas, libros, comprobantes fiscales, sistemas y registros contables, electrónicos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, 2) el tipo de contribución que generó la laguna en la información y, 3) el periodo cuya revisión no se pudo verificar, sin que sea necesario que la autoridad pormenorice mayores datos y anticipe algún posible incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, ya que este aspecto es propio de la resolución definitiva que en su momento llegara a dictarse, pues no resulta lógico exigirle mayor precisión sobre lo que en principio estima que ignora. Aunado a lo anterior, el grado de motivación exigible en los actos administrativos es proporcional al perjuicio que ocasionen al particular, y en la especie se advierte que si la información faltante no fuera tomada en cuenta al momento de emitirse la resolución definitiva, eso significa que la petición de ella no ocasionó daño alguno al contribuyente, y por el contrario, si la misma

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

> fue decisiva en el resultado al que se llegó, ello será signo inequívoco de que los datos aportados por el propio contribuyente eran indispensables para concluir la revisión, por lo que la motivación para allegarla a su expediente la expondrá la autoridad cuando en el documento con el que culmine el ejercicio de sus facultades de comprobación determine algún crédito, en su caso.

Además, la propia quejosa reconoce que el objeto de la revisión era el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto sobre la renta para efectos de desconsolidación en el ejercicio 2013 lo cual, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso iii), del Decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce –al cual también reconoce la quejosa que se acogió–, implicaba reconocer los efectos de la desconsolidación, entre otros aspectos, mediante la suma o resta a la utilidad o pérdida fiscal consolidada *«…[d]el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron y siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó…».*

Por ende, es válido que la autoridad fiscal, una vez que a partir de los documentos proporcionados por la contribuyente conociera cuáles eran los ejercicios por los que estaba pendiente de pago el impuesto diferido, considerara como parte de la fiscalización las pérdidas por enajenación de acciones relativas a los ejercicios previos por los que hubiera diferido el impuesto.

Incluso, como parte de la argumentación del concepto de violación primero, dirigido a cuestionar una presunta incompatibilidad entre el crédito impugnado y los determinados por períodos previos a la autoridad, la propia contribuyente expresamente reconoce (página 64 de la demanda), lo siguiente.

> Si bien, el objeto de las facultades de comprobación correspondiente al ejercicio de 2013 fue revisar los efectos de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

> la desconsolidación, la existencia de las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012, se encontraba vinculado con dicho objeto, tan es así que la propia autoridad fiscalizadora determinó la obligación de reversar las mismas.

De ahí que no era necesario que la autoridad fiscal señalara de forma puntual como objeto de la orden los ejercicios referentes a la pérdida por enajenación de acciones revisadas, pues de éstas tendría conocimiento hasta que requiriera toda la información correspondiente al ejercicio, la analizara la autoridad y advirtiera los aspectos que estimara conducentes durante la fiscalización.

Por lo cual, es lógico que fuera hasta el oficio de observaciones –y no en la orden– que la autoridad tuviera oportunidad de destacar las pérdidas por enajenación de acciones relativas a los ejercicios previos a la desconsolidación y darlos a conocer a la contribuyente, pues no fue sino hasta la entrega de la información y su revisión que la autoridad fiscal pudo conocer los aspectos en los que estimó que la contribuyente no cumplió con sus obligaciones en materia de desconsolidación; de ahí lo **infundado** del concepto de violación en estudio.

D. Notificación de las observaciones advertidas en el transcurso del ejercicio de facultades comprobación a la contribuyente y a sus órganos directivos

En el concepto de violación **octavo,** la quejosa plantea temas relacionados con la determinación de la responsable de convalidar los actos del procedimiento de fiscalización a pesar de que no notificó a los órganos de dirección de la empresa quejosa ni a su representante la revisión del dictamen del contador público autorizado, ni tampoco los actos del procedimiento de revisión de gabinete a los primeros.

Asimismo, la quejosa refiere a la determinación incorrecta del Pleno responsable de validar la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 impugnada en el juicio de nulidad, por estimar que no vulnera el principio de

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

subordinación jerárquica por no sobrepasar lo previsto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En ese contexto, si bien existe un eje temático común en el concepto de violación, lo cierto es que está integrado por planteamientos diferenciados, por lo que el análisis será realizado en forma particularizada en atención a los temas que en específico propone en los apartados que lo integran.

D.1. Control de regularidad de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015

La quejosa cuestiona lo resuelto por la autoridad responsable en relación con la impugnación de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, confrontada con el artículo 42, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Al respecto señala que la regla administrativa excede los límites expuestos por el legislador federal en la cláusula habilitante del párrafo último del dispositivo legal enunciado, pues si bien en ésta es facultada la autoridad para fijar, a través de reglas de carácter general, los requisitos y procedimientos para llevar a cabo la notificación de los hechos u omisiones que se vayan advirtiendo en los procedimientos de fiscalización, lo cierto es que la disposición administrativa va más allá de los límites establecidos por la legislación, pues aun cuando la autoridad parlamentaria otorgó atribuciones a la administrativa para establecer «cómo» debe ejercer la obligación, al emitir la disposición administrativa fueron modificados aspectos relacionados con «qué», «quién» y «cuándo», aspecto que considera no fue advertido por el Pleno responsable al validar su regularidad.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

La quejosa sostiene que el primer aspecto («qué») es modificado por la regla al remitir a los contribuyentes a las oficinas de la autoridad para ser comunicados de los hallazgos de la revisión, lo que estima incompatible con el precepto legal que impone el deber a la autoridad de realizar la notificación respectiva, mas no de revertir la carga a los particulares para

vincularlos a comparecer a las oficinas de la fiscalizadora.

Por lo que hace al segundo rubro («quién»), estima que la regla desconoce el deber de que la notificación tenga que entenderse tanto con el representante de la contribuyente, cómo con los órganos de dirección de las negociaciones, ya que solo es previsto que sea con el primero.

Respecto del último elemento («cuándo»), considera que la autoridad administrativa varió el mandato del legislador referente a dar a conocer los hechos u omisiones en el momento en que vayan conociéndolos en el procedimiento de fiscalización, ya que en la regla es previsto que el conocimiento de aquellos hallazgos será por medio de un informe final condicionado a que existan elementos para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente.

En otras palabras, la quejosa alega que en la legislación no es acotado el deber de notificación solo a la existencia de irregularidades en la situación fiscal, sino que debe ser en todo momento durante la revisión con independencia de si ello constituye una obligación ociosa o no, pues no interpretarlo así deja en incertidumbre jurídica a las personas.

La síntesis anterior muestra que los argumentos expuestos por la quejosa buscan evidenciar que el Pleno responsable de forma indebida convalidó una disposición administrativa general que excede la hipótesis legal que pretende detallar.

Cabe precisar que ese aspecto está directamente vinculado con lo expuesto en el concepto de violación **décimo octavo**, en el que la quejosa propone la inconstitucionalidad de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, por estimar que vulnera el principio de reserva de ley.

La quejosa insiste que en la disposición administrativa general son desconocidos los límites establecidos en el artículo 42, párrafo final, en relación con el 48, párrafo primero, del

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

Código Fiscal de la Federación, ya que de acuerdo con éstos, al desarrollar el ejercicio de facultades de comprobación, en específico de la revisión de gabinete, la autoridad está obligada a dar a conocer tanto al contribuyente, su representante, a los órganos de dirección de las personas morales los hechos y omisiones que se conozcan en el desarrollo de la revisión; sin embargo, la regla administrativa acota ese deber al establecer que la notificación relativa a los órganos de dirección de las negociaciones será efectuada por conducto de sus representantes, lo cual desconoce el mandato impuesto en la ley respecto a que la comunicación debe ser con los órganos de dirección, es decir, con los consejos de administración o administradores únicos de las empresas.

En ese sentido, aduce que al ser el Consejo de Administración un órgano colegiado, la notificación debe efectuarse en una sesión del propio consejo y no en forma separada a los miembros que lo integran o a un representante, pues conforme con el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la representación de una sociedad corresponde únicamente a su administrador o administradores que integran el consejo mencionado.

Además, señala que en el artículo 147 de ese ordenamiento mercantil es previsto que los cargos de administrador o consejero y gerente son personales, por lo que no pueden ser desempeñados por representantes.

Por ende, la quejosa considera que la representación de la sociedad solo puede efectuarse por medio de un administrador único o de su consejo, puesto que, insiste, aquélla no es susceptible de delegarse.

La síntesis de los conceptos de violación corrobora su vinculación temática, por lo que este Tribunal Colegiado analizará conjuntamente los argumentos; máxime que tanto para evidenciar la incompatibilidad de la disposición con el precepto legal que detalla, como con la Constitución, la quejosa parte de la misma violación, esto es, que la regla contradice el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

principio de reserva de ley [en realidad de subordinación jerárquica].

Así, previo a analizar los argumentos es necesario verificar si el planteamiento cumple las condiciones requeridas para un estudio de constitucionalidad, tal como fue explicado en el apartado A. de esta consideración.

Este Tribunal Colegiado advierte que el caso cumple los requisitos para estudiar la constitucionalidad de las disposiciones de carácter general, ya que la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 fue objeto de análisis por parte del Pleno responsable en el considerando noveno de la sentencia reclamada, en virtud de que fue controvertido en el juicio de origen al tratarse de una disposición normativa aplicable al procedimiento de fiscalización vigente al momento en que la autoridad ejerció las facultades de revisión con el contador público autoridad y al inicio de la revisión de gabinete.

En el mismo sentido, cumple el segundo requisito dado que la disposición normativa afecta a la contribuyente, ya que con base en ella fue declarada la validez del procedimiento de fiscalización, especialmente en cuanto a su pretensión de que le fueran dadas a conocer las observaciones y hechos derivados de la revisión del dictamen de sus estados financieros emitido por contador público con base en la disposición impugnada, lo que trajo como consecuencia el reconocimiento de la legalidad de las resoluciones administrativas recurrida e impugnada.

Aunado a que de autos no constan elementos que conduzcan a evidenciar que previo a la secuela procedimental de la que derivan los actos impugnados en el juicio de origen, la regla cuestionada fuera aplicada a la quejosa y, por consecuencia, estuviera en oportunidad de impugnarla para considera que fue consentida.

Además, la procedencia del estudio de los argumentos planteados es reforzada con los aspectos de legalidad

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

expuestos por la quejosa en otro apartado del concepto de violación en estudio, en el que insiste en que es ilegal que la comunicación de los hechos y observaciones de la auditoría para los órganos de dirección de la empresa pueda efectuarse a través de los representantes de ésta, por lo cual la determinación alcanzada sobre el estudio de control normativo servirá de base para dilucidar los aspectos de legalidad.

En ese contexto, al colmarse los presupuestos para realizar el examen de disposiciones de carácter general, procede al estudio de los argumentos planteados por la quejosa.

Como fue precisado, tanto desde un enfoque de constitucionalidad, como de legalidad, la quejosa esencialmente considera que la regla es inconstitucional porque al pretender reglamentar la obligación establecida en el párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, lo establecido en ella excede los límites señalados por el legislador como parte de la cláusula habilitante prevista en ese apartado legal.

Así, de acuerdo con la potestad que tiene este Tribunal Colegiado para precisar la litis a efecto el problema efectivamente planteado y corregir la mención tanto en los preceptos como el derecho o principio afectado[28], los argumentos de la quejosa están dirigidos a evidenciar que la regla es contraria al principio de subordinación jerárquica y no de reserva de ley.

Precisado lo anterior, es necesario considerar que sobre la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la acción de inconstitucionalidad 36/2006, que dio origen a la tesis de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[28] Como fue reconocido en la jurisprudencia 3a. V/94 de la entonces Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava, Tomo XIII, marzo de 1994, página 68, de rubro: **SUPLENCIA DEL ERROR. EL ARTÍCULO 79 DE LA LEY DE AMPARO AUTORIZA AL JUZGADOR NO SÓLO A SUPLIR EL ERROR EN LA CITA DEL ARTÍCULO VIOLADO, SINO TAMBIÉN EN LA DENOMINACIÓN DE LA GARANTÍA LESIONADA.**

jurisprudencia P/J 30/2007[29], sostuvo que dicha facultad está limitada por los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.

Al respecto, precisó que el principio de reserva de ley tiene aplicación cuando el Constituyente en una disposición normativa constitucional limita de manera expresa la regulación de una determinada materia, por lo que en ese supuesto excluye la posibilidad de que sus aspectos sean regulados por disposiciones de jerarquía distinta a la ley.

De esta forma, la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a todas las disposiciones normativas distintas de la ley, lo que significa, por un lado, que el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la situación jurídica determinada y, por el otro, que la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias.

Por su parte, la Corte indicó que el principio de subordinación jerárquica consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, esto es, los reglamentos u otros ordenamientos de jerarquía inferior tienen como límites los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, por lo cual mediante ellos solo pueden detallarse sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin estar permitido que una disposición de ese tipo establezca mayores requisitos o imponga límites distintos limitantes que lo señalados en la ley.

De acuerdo con lo anterior, la disposición normativa reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas precisadas en la ley o que deriven de ella, por lo que es en ese campo en el que pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla.

En ese sentido, la Suprema Corte estableció que

[29] Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 1515, de rubro**: FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

exclusivamente en la ley puede determinarse qué, quién, dónde y cuándo respecto de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, por lo que en la disposición reglamentaria debe señalarse el cómo de estos supuestos jurídicos.

En tal virtud, si la disposición normativa reglamentaria solo habrá de funcionar en la zona del cómo, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo) siempre que éstas ya estén resueltas en la ley, es decir, las disposiciones regulatorias desenvuelven su obligatoriedad de un principio ya definido por la ley y, por tanto, no pueden ir más allá de ella, extenderla a supuestos distintos ni mucho menos contradecirla, sino que solo deben concretarse a indicar los medios para cumplirla y, además, cuando existe reserva de ley, no podrá abordar los aspectos que son materia de tal disposición.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Tales consideraciones son aplicables a las resoluciones misceláneas fiscales, en tanto son disposiciones obligatorias para sus destinatarios, pues gozan de los atributos de abstracción, generalidad e impersonalidad que caracterizan a las disposiciones jurídicas generales y tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes expedidas por el Congreso de la Unión o, en ciertos casos, los reglamentos emitidos por el Presidente de la República, con el fin de lograr su eficaz aplicación, por lo que están sujetas a los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.

En ese contexto, si los argumentos planteados por la quejosa pretenden evidenciar que la regla impugnada desconoce los límites impuestos en la legislación en la materia que regula, es que la violación alegada está referida a un aspecto de jerarquía y no de reserva normativa.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Precisado lo anterior, para solucionar el planteamiento propuesto por la quejosa es necesario atender al contenido del artículo 42, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación, vigente al momento de la emisión del oficio impugnado, y de la

regla administrativa impugnada.

Código Fiscal de la Federación

> Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:
> […]
>
> Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2015

> 2.12.9. Para los efectos del artículo 42, último párrafo del CFF, antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, siempre y cuando existan elementos suficientes para, determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente, las autoridades fiscales:
>
> I. Notificarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, un requerimiento en el que solicitarán su presencia en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización.
>
> II. En caso de que el contribuyente, su representante legal o los órganos de dirección, según corresponda, no atiendan el requerimiento, las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento de fiscalización, asentando dicho hecho en la última acta parcial o en el oficio de observaciones.

La disposición normativa transcrita en primer término refiere de manera general a las facultades dotadas a la administrativa para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos fiscales.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Además, en el último párrafo el legislador estableció una obligación para la autoridad que esté ejerciendo alguna de las atribuciones de revisión, a saber, la de informar al contribuyente, a su representante legal y, en el caso de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que vaya conociendo en el desarrollo de los procedimientos de auditoría.

En relación con el deber impuesto, el legislador facultó a la autoridad administrativa para que mediante la expedición de reglas de carácter general fijara los requisitos y procedimientos que deben observarse para dar eficacia instrumental a la obligación impuesta.

Cabe precisar que sobre este último aspecto no existe controversia, ya que es una cláusula legislativa válida para que la autoridad directamente exactora defina cómo deberá ponerse en operación el deber de comunicación impuesto.

Lo anterior muestra que el legislador concretó la materia de la obligación (el «qué» hacer) relativa a informar sobre los hechos u omisiones que las autoridades fiscales vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento, así como los sujetos activo y pasivo de la obligación (a «quiénes» corresponde su observancia y ser beneficiados con ella), pues dispone que la parte vinculada a emprender la comunicación es la autoridad fiscal y que en favor de contribuyente, a su representante legal y, en el caso, de personas morales, también a sus órganos de dirección.

Sin embargo, respecto del momento en que debe verificarse la obligación («cuándo») el legislador no impuso una precisión expresa, sino que dispuso que debe ser en el curso del procedimiento de fiscalización, lo cual comprende desde que es notificado el acto con el que inicia hasta la actuación previa al documento en que en definitiva informe los hechos u observaciones advertidos en la fiscalización, en caso de existir.

Finalmente, respecto a la forma y la vía o lugar para

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

concretar la comunicación, es decir, «cómo» y «dónde» desplegarla, el legislador no expresó algún lineamiento en específico, lo que en términos de la cláusula habilitante fue delegado a la autoridad administrativa, entonces.

Ahora, en cumplimiento a esa cláusula, la obligación ahí prevista fue regulada mediante la emisión de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, en la que el Servicio de Administración Tributaria determinó los requisitos y el procedimiento para observar el deber de comunicación, con base en los puntos siguientes.

- El cumplimiento de la obligación corresponde a las autoridades fiscales.
- Será ejercido siempre y cuando existan elementos suficientes para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente.
- Su verificación será antes del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas.
- Será entendida con la contribuyente, su representante legal y, en el caso de personas morales, con sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad.
- Mediante la notificación en que sea requerida la presencia de los sujetos indicados en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización.
- En caso de que los sujetos mencionados o alguno de ellos, según corresponda, no atiendan el requerimiento, la autoridad continuará con el procedimiento de fiscalización, asentando aquella omisión en la última acta parcial o en el oficio de observaciones.

Así, la confrontación de las premisas derivadas de la disposición administrativa con la hipótesis jurídica del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en que el legislador acotó a informar al contribuyente, a su representante y, en el caso de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos y omisiones que vayan conociendo en el desarrollo de los procedimientos de fiscalización, corrobora que

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

no existe una infracción el principio de subordinación jerárquica.

Lo anterior porque la disposición normativa implica una habilitación expresa del legislador al Servicio de Administración Tributaria, en abstracto y sin límites expresos más que con relación a los sujetos con quien debe entenderse la obligación («quiénes») y su objeto («qué» se debe informar a éstos), para establecer los requisitos y procedimiento a observar para la comunicación de los hechos y omisiones que adviertan durante el desarrollo las auditorías derivadas del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, al no haber en la legislación mayor pormenorización respecto de los requisitos y el procedimiento para el cumplimiento de la obligación más allá de su objeto y los sujetos sobre los cuales debe cumplir, la regla impugnada no modifica, altera, contradice o excede el contenido de dicha disposición normativa, pues de manera autónoma prevé lineamientos que aquella no prevé.

En ese contexto, contrario a lo alegado por la quejosa, la disposición administrativa reclamada puede regular aspectos relativos, por ejemplo, al «dónde» y «cuándo» de una situación jurídica (requisitos y proceso de notificación de los hechos y omisiones advertidos en las revisiones), precisamente porque la ley que reglamenta la faculta para ello.

Sin que para tal efecto sea necesario que en el artículo legal esté previsto de forma expresa que en las reglas que emitiera el Servicio de Administración Tributaria precisara los requisitos o procedimientos en cierta forma específica, pues en la parte final del párrafo último de esa disposición normativa fue previsto de manera amplia que el órgano desconcentrado establecerá los «requisitos y procedimientos» para hacer operativa la atribución.

Así, dentro de esos vocablos («requisitos» y

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

«procedimientos») entendidos como sinónimos, el primero de condición para hacer algo y, el segundo de método (modo de decir o hacer con orden) para ejecutar algunas cosas[30], quedan comprendidos aspectos como la disposición del momento que dentro del procedimiento de fiscalización puede hacerse la comunicación, así como el lugar y la forma para llevarla a cabo por la autoridad.

En consecuencia, la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 no solo puede operar en la zona del "cómo", sino también en otros como el «dónde», en tanto que esas preguntas no fueron resueltas por el legislador al permitir a un órgano administrativo darle contenido.

De ahí que la quejosa no tiene razón al alegar que la disposición administrativa modifica «el qué» por ordenar que los contribuyentes comparezcan a las oficinas de la autoridad para el acto de comunicación, pues ese aspecto está relacionado con el lugar y la vía para cumplir con la notificación ordenada por la ley, es decir, con preguntas de «cómo» y «dónde» deberá ejercer el mandato legal.

En efecto, la previsión de que la notificación será verificada en las oficinas de las autoridades mediante la asistencia de los fiscalizados a ellas es asociada a la forma en que el Servicio de Administración Tributaria estimó procedente [«cómo»] cumplir la exigencia legislativa, es decir, en forma personal mediante comparecencia; aspecto que no fue acotado por el legislador, ya que solo enunció que la autoridad «informará» de las cuestiones de la fiscalización, sin acotar que esa actividad debía llevarse cabo de determinada forma, es decir, no previó que tuviera que ser en el domicilio de los contribuyentes o demás interesados, de manera personal, por buzón tributario, correo certificado o a través de algún lineamiento.

Así, nada vinculaba a la autoridad a elegir otro método de notificación, pues el legislador no ahondó sobre ese aspecto.

[30] Tal como define el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

De ahí que si la autoridad administrativa determinó que sea mediante comparecencia de los auditados en las oficinas de ésta, ello obedeció a la libertad configurativa que el legislador le otorgó en la cláusula habilitante para definir el procedimiento para hacerlo, es decir, el «cómo».

Además, este Tribunal advierte que el razonamiento de la quejosa parte de una premisa inexacta, esto es, que con la determinación de que la comunicación sea llevada en las oficinas de las autoridades mediante comparecencia representa una reversión de una obligación que el legislador impuso originalmente a la autoridad; sin embargo, como fue precisado, lo definido con esa previsión es cómo será llevada a cabo la comunicación, en tanto que el deber de informar, con independencia que sea en las oficinas de la autoridad, sigue pesando sobre la autoridad, quien lo realizará en los términos indicados por la regla.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Además, la regla de carácter general tampoco desconoce la materia de la obligación legislativa al establecer que el deber de informar será ejercido siempre y cuando existan elementos suficientes para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente, ya que atiende a un aspecto eminentemente lógico, sin que ello implique que la regla contravenga o supere lo previsto en la ley.

Lo anterior en virtud de que aun cuando expresamente en la legislación no sea previsto de forma expresa que el informe de hechos y omisiones será verificado cuando existan elemento a partir de los cuales sean advertirlos, por un aspecto eminentemente lógico, dicha condición está implícita en el propio enunciado normativo, dado que si no hay elementos suficientes para revisar la situación fiscal de la contribuyente, tampoco existirá materia para determinar irregularidad alguna que requiera ser informada a los auditados.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Por ende, no solo es razonable que el legislador acotara el deber legal de información a la subsistencia de elementos de los cuales pudiera desprender aspectos relacionados con la

situación fiscal de los contribuyentes o con irregularidades detectadas en la revisión, sino que además revela que dicha precisión atiende al reconocimiento de las posibilidades fácticas para que sea asequible la labor informativa impuesta por la legislación, esto es, la simple subsistencia de elementos de los cuales puedan desprenderse hechos o irregularidades relacionados con la situación fiscal de los contribuyentes.

Asimismo, como lo reconoce la propia quejosa, lo previsto en el párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación no tienen otro propósito más que beneficiar a los sujetos fiscalizados mediante la información anticipada de los hechos y omisiones que la autoridad vayan advirtiendo, por lo que, si no existen elementos o de éstos no son advertidas irregularidades por parte de los contribuyentes, ningún propósito tendría darlo a conocer a los particulares, por tanto, la regla reclamada tampoco vulnera el principio de subordinación jerárquica desde el aspecto analizado.

En el mismo sentido, la regla reclamada no vulnera el principio de subordinación en cuanto a la referencia de temporalidad que hace del momento en que deberá informarse a los sujetos fiscalizados de los hechos u omisiones advertidas al prever que será dentro del desarrollo del procedimiento de fiscalización, sin especificar una etapa en concreto.

Ello en atención a que esa condición es reconocida por la regla administrativa al disponerse en su párrafo primero que la comunicación deberá efectuarse «antes del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas», es decir, antes de la emisión de la actuación con la que concluye la etapa de revisión y son dadas a conocer formalmente los hallazgos obtenidos en ésta.

Por ende, la regla es consistente con la disposición legal en cuanto a que informe al contribuyente de los hechos u omisiones que vaya advirtiendo sean dados a conocer antes de la emisión del acto de conclusión.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

Sin que sea posible considerar que la expresión «antes del levantamiento» contenida en la regla signifique que la autoridad administrativa determinó que invariablemente el informe debe constituir la actuación inmediata anterior a la emisión de la última acta parcial, oficio de observaciones o resolución definitiva de revisión electrónica, pues no hay ninguna disposición que así lo indique.

Por el contrario, al hacer la referencia en abstracto a que será antes de la emisión de esos documentos sin el establecimiento de alguna condicionante que haga entender que necesariamente ello deberá ocurrir entre la actuación previa al oficio de conclusión y éste, tal informe puede verificarse en cualquier parte del procedimiento, esto es, entre la emisión del oficio con el que inicie la auditoría y hasta antes de aquel en que sean condensadas en forma definitiva las observaciones de la revisión, por lo cual la disposición administrativa no vas más allá de lo previsto en la legislación.

Finalmente, no tiene razón la quejosa por cuanto hace al argumento en el que alega que la regla desconoce que la obligación de que el informe debe verificarse con el contribuyente, su representante y sus órganos de dirección, pues esa postura la sustenta en que en la disposición administrativa es señalado que en el caso de personas morales, el deber de informar debe cumplirse a través de los órganos de dirección por conducto del representante legal de la sociedad, con lo cual estima que es desconocido lo preceptuado por la legislación en el sentido de que debe ser directamente con los mencionados órganos de dirección y no por conducto del representante de la empresa.

Para sustentar la determinación anterior, es necesario considerar que sobre la representación de las personas jurídicas –dentro de cuya conformación encontramos, entre otros, a sus órganos de dirección– y su interacción con la autoridad fiscal en los procedimientos de notificación personal previstos en el Código Fiscal de la Federación, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

contradicción de 149/2014[31] abordó ese problema, relativo a si en el caso de personas morales, los citatorios verificados en una de diligencia de notificación personal deben estar dirigidos además de a la negociación, a nombre del representante, y al respecto concluyó lo siguiente.

> En el anterior contexto, se tiene que el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando la notificación de carácter fiscal deba ser personal y el notificador no encuentre a quien ha de notificar le dejará citatorio en el domicilio, para que espere una hora fija del día hábil siguiente, y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quién se encuentre en el domicilio, para que espere a una hora fija del día siguiente, y si la persona citada o su representante legal, no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio.
>
> Por otra parte, en términos del artículo 26 y 27 del Código Civil Federal, las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para el objeto de su institución o constitución, y éstas obran y se obligan por medio de sus presentantes, apersonándote ante cualquier autoridad por conducto de ellos, conforme a las disposiciones de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.
>
> De ahí que la persona física en quién recae la representación del citado ente jurídico puede cambiar, según dispongan en las escrituras constitutivas y de sus estatutos.
>
> Por ello, debe entenderse que para la legalidad del citatorio, a fin de modificar la determinación de carácter fiscal a una persona jurídica, en términos del aludido dispositivo del código tributario federal, basta con que se dirija a dicho ente jurídico para estimar que la diligencia deberá de ser atendida por quien acredite tener su legal representación y que es aquella la obligada por el acto de que la autoridad fiscal pretende notificar.
>
> En esa virtud, no es indispensable que se precise el nombre de la persona física en quien recaiga tal representación, en principio, porque dicha circunstancia no trasciende a la legalidad de la notificación, en tanto no genera un estado de incertidumbre o indefensión, pues si bien las personas

[31] De la cual derivó el criterio jurisprudencial 2ª/J. 95/2014 (10ª) visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décimo Época, Libro 12, noviembre de 2014, Tomo I, página 1069, de rubro: **CITATORIO PARA NOTIFICAR A PERSONA MORAL O JURÍDICA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INNECESARIO QUE ADEMÁS DE DIRIGIRSE A AQUELLA, SE PRECISE EL NOMBRE DE SU REPRESENTANTE LEGAL (LEGISLACIÓN ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

> morales, como ficciones jurídicas que son, sólo pueden apersonarse a través de sus representantes, es aquella la obligada por el acto que la autoridad fiscal, pretenda notificar, y es su representante mediante el que responde ante la autoridad que corresponda.
>
> Por otra parte, el sujeto en quien recae la representación de la persona moral, es aquel a quien la persona moral elije al efecto, de conformidad con lo estipulado en la escritura constitutiva o en los estatutos, siendo que la designada en un momento determinado puede, en otro tiempo, dejar de representar a dicho ente jurídico cuando así lo decida el mismo; de todo que si bien debe de contar con un representante, esa designación no siempre recae sobre una misma o determinada persona física, sino que puede cambiar en cualquier momento para conferirse a distinta persona física, que estará en condiciones de representar a la jurídica a partir de que ésta le otorgue las facultades legales correspondientes; de suerte que el ente jurídico estará representado por quien en un momento determinado sea designado al efecto. De ahí que debe de considerarse legal y acorde al artículo 137 del código tributario de la Federación, la circunstancia del citatorio para notificar a una persona moral o jurídica se dirija a ésta, aun cuando no se precise el nombre propio de la persona física que resulte ser su representante.

La transcripción muestra que si bien el problema abordado por la Suprema Corte difiere de la materia específica de estudio planteada, pues estuvo relacionada con la forma en que debe verificarse la citación de la persona jurídica a notificar, lo cierto es que las consideraciones que la sustentan son útiles para orientar la solución del argumento planteado, a efecto de determinar cómo debe operar la propia autoridad cuando regule el procedimiento de información respectivo con base en una habilitación por parte del legislador.

Ello porque tanto el objeto estudiado por la Suprema Corte y el aspecto ahora analizado convergen en un punto en común, a saber, cómo debe conducirse la autoridad fiscal frente al deber de notificar cierta determinación, como son los hechos u omisiones que vaya advirtiendo en un procedimiento de fiscalización a una persona jurídica.

En ese asunto, la Segunda Sala determinó que en

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

términos de los artículos 26 y 27 del Código Civil Federal[32], las personas morales obran y se obligan por medio de sus representantes, apersonándose ante cualquier autoridad por conducto de ellos conforme a las disposiciones de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

Sin embargo, señaló que dada la circunstancia de que la representación de la persona jurídica depende de las disposiciones o acuerdos que en el curso de las actividades de una empresa sean adoptadas, es que la persona física en quien recae esa tarea puede cambiar según sea dispuesto en las escrituras constitutivas o en sus estatutos.

En ese contexto, convalidó que el sujeto en quien recae la representación de las negociaciones es aquel a quien la persona moral elije de conformidad con lo estipulado en la escritura constitutiva o en los estatutos, por lo que la designada en un momento determinado puede, en otro tiempo, dejar de representar a dicho ente jurídico cuando así lo decida.

Por tal motivo, la Segunda Sala consideró que ante la posibilidad de que la persona nombrada como representante de una empresa pueda ser sustituida o que el rango sea ampliado a otras, en las diligencias de notificación que lleve a cabo la autoridad fiscal basta con que sea citado en abstracto al representante de la negociación, sin precisar en quien recae ese cargo en particular, dado que de un momento a otro puede variar.

Con base en lo expuesto, este Tribunal resalta dos conclusiones fundamentales para evidenciar que lo argumentado por la quejosa carece de eficacia.

En primer lugar, que en jurisprudencia obligatoria la Segunda Sala de la Suprema Corte confirma que las personas morales, en tanto entidades de ficción legal, actúan y hacen

[32] **Artículo 26**.- Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.
Artículo 27.- Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

PJF - Versión Pública

tangible sus determinaciones (obran y se obligan) por medio de sus representantes (personas físicas), que son designadas en sus estatutos, escrituras constitutivas; en segundo, que dado el dinamismo en la actuación cotidiana de las empresas, los estatutos, escrituras y demás instrumentos de regulación pueden ser modificados en cualquier momento, por lo que esas variaciones pueden tener impacto en el nombramiento de las personas físicas que en un momento u otro lleguen a ser designados o revocados como representantes.

Con base en tales premisas, este Tribunal corrobora que aun cuando los órganos de dirección de las empresas que pueden recaer en una persona si se trata de administraciones únicas o en diversas cuando se gobiernen por órganos colegiados, conocidos como consejos de administración, invariablemente actúan a través de representantes, ya sea que dicho carácter recaiga en uno de los integrantes del órgano directivo o en terceros nombrados para tal efecto o a quienes les sea delegada la atribución por medio de cualquier instrumento jurídico idóneo para ese aspecto –incluso a través de los poderes o nombramientos adoptados mediante acuerdos adoptados en sesiones ordinaria u extraordinarias[33]–.

Además, en atención al dinamismo que tiene el nombramiento de personas en quienes pueden recaer la representación de la empresa e incluso de sus órganos directivos, no solo hace que sea correcto, sino necesario que la disposición administrativa de carácter general, al regular los requisitos y procedimientos para verificar la obligación de informar de los hechos u omisiones de la fiscalización, disponga que en el caso de los órganos de dirección de las personas morales sujetas a auditoría, la notificación del requerimiento de comparecencia sea realizada con el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

[33] En términos del párrafo segundo del artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles:
Artículo 10.- Para que surtan efecto los poderes que otorgue la sociedad mediante acuerdo de la asamblea o del órgano colegiado de administración, en su caso, bastará con la protocolización ante notario de la parte del acta en que conste el acuerdo relativo a su otorgamiento, debidamente firmada por quienes actuaron como presidente o secretario de la asamblea o del órgano de administración según corresponda, quienes deberán firmar el instrumento notarial, o en su defecto lo podrá firmar el delegado especialmente designado para ello en sustitución de los anteriores
(…)

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

representante de la empresa, pues es de la o las personas a través de las que una negociación obra y se obliga.

Lo anterior adquiere mayor relevancia a partir de la cláusula contenida en párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en la cual es conferida a la autoridad administrativa una facultad de regulación, por lo que las reglas de carácter general que hacen efectivo ese deber revestir atributos abstracción, generalidad e impersonalidad que caracterizan a normas jurídicas.

Así, al definir el procedimiento para notificar a los órganos de dirección de una empresa sujeta a fiscalización es necesario partir de supuestos generales (en oposición a situaciones específicas), lo cual es cumplido con la previsión de que la notificación a dichas secciones directivas sea verificada por conducto de los representantes de la empresa, en tanto que éstos son quienes tienen capacidad para actuar y ejecutar las determinaciones de las personas morales, lo que sin duda implica el poder de hacer del conocimiento de la empresa los informes que deriven de la revisión fiscal, incluso a las esferas directivas de la empresa, con independencia de si ese carácter lo concentran los miembros del órgano de dirección de una negociación o deciden delegarlo.

Al respecto importa señalar, que si bien en el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles es establecido que *«la representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores»,* también en el artículo 149 es previsto que *«el administrador o el consejo de administración y los gerentes podrán, dentro de sus respectivas facultades, conferir poderes en nombre de la sociedad»*.

De ahí que aun cuando en el artículo 148 de esa legislación sea dispuesto que «*el Consejo de Administración podrá nombrar de entre sus miembros un delegado para la ejecución de actos concretos*» pero que *«a falta de designación especial, la representación corresponderá al Presidente del*

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PJF - Versión Pública

Consejo», existe la posibilidad que los actos de representación, incluso del propio órgano de dirección, no necesariamente sean ejercidos directamente por sus integrantes, sino a través de delegados.

Robustece la conclusión anterior lo razonado por la Primera Sala de la Suprema Corte en la contradicción de tesis 33/2002-PS[34], en la que fueron establecidas reflexiones en torno a la representación de las negociaciones constituidas con base en la Ley General de Sociedades Mercantiles, como muestra la transcripción siguiente.

> El artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece:
> […]
>
> Entre los actos que autoriza el precepto transcrito, se encuentra el otorgamiento de un poder, sin que esta ley exija mayores requisitos para que surtan efectos los poderes que otorgue la sociedad, mediante acuerdo de la asamblea o del órgano colegiado de administración, en su caso, que la protocolización ante notario de la parte del acta en que conste el acuerdo relativo a su otorgamiento y si la sociedad otorgare el poder por conducto de una persona distinta a los órganos mencionados, en adición a la relación o inserción indicadas, se debe dejar acreditado que dicha persona tiene facultades para ello.
>
> Asimismo, el precepto citado anteriormente alude en su redacción a dos tipos de representación, la orgánica o la voluntaria o contractual, pues en su primer párrafo establece que la representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato social, de donde se sigue que en esta parte se refiere exclusivamente a la representación orgánica que es aquella facultad concedida una persona llamada representante (consejero, administrador único, director general o gerente y delegado), para obrar a nombre y por cuenta de otra denominada representada (sociedad), siempre y cuando dicha facultad sea concedida por disposición de la ley, la cual se

[34] De la que derivo la jurisprudencia 1ª/J 113/2005, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, abril de 2006, página 25, de rubro: **CORREDORES PÚBLICOS. ESTÁN FACULTADOS PARA DAR FE DE LA DESIGNACIÓN DE REPRESENTANTES LEGALES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y DE LAS FACULTADES DE QUE ESTÉN INVESTIDOS (REPRESENTACIÓN ORGÁNICA), CUANDO SE OTORGUEN EN LA CONSTITUCIÓN, MODIFICACIÓN, FUSIÓN, ESCISIÓN, DISOLUCIÓN, LIQUIDACIÓN Y EXTINCIÓN DE AQUÉLLAS**.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

> sujeta a los límites establecidos en la escritura constitutiva o en los poderes respectivos.
>
> Así, se distingue entre representación funcional u orgánica de la negocial u otorgada, en virtud de un mandato, pues de los párrafos subsecuentes, el citado numeral hace referencia a la representación voluntaria o contractual, que es aquella que deriva de la voluntad de una de las partes del contrato, en este caso, deriva del propio contrato de mandato más no de la ley, porque el mandante (quiere otorgarlo) confiere facultades al mandatario (acepta la representación) precisamente a través del otorgamiento de un poder.
>
> La representación y el mandato se distinguen de una manera especial en una persona moral, dado que los representantes legales de ésta son órganos para la formación y ejecución de la voluntad social y por ello, en cierto sentido, son parte integrante de la misma persona moral y se identifican con ella, en tanto que los mandatarios de la misma persona moral no forman parte de ésta, sino que son personas extrañas a la persona moral en cuestión. Esta diferencia se basa en que el objeto de una sociedad tiene dos dimensiones en contraste, a saber, un lado negativo, por cuanto los representantes legales de ella no están facultades ni pueden realizar actos que sean contrarios o ajenos al objeto social y otro lado positivo, en virtud de dichos representantes legales, en principio, están facultados y pueden llevar a cabo todos los actos que se requieran para la realización del objeto social, salvo lo que expresamente establezca la ley o el contrato social. En cambio, para los mandatarios, aun los de una sociedad, rige la regla inversa, o sea, que sus facultades son solo aquellas que expresamente se les hayan conferido para realizar determinados actos a nombre del mandante.

El fragmento reproducido muestra que dentro de una empresa pueden convivir dos tipos de representación, es decir, la funcional u orgánica, que atañe al administrador o administradores (órganos de dirección) facultados a realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, y la negocial o voluntaria, que deriva propiamente de la celebración de un contrato de mandato con terceros ajenos a la empresa, cuyas facultades son solo aquellas que expresamente se les haya conferido para realizar determinados actos a nombre de la empresa.

Sin embargo, este Tribunal advierte que ambos tipos de representación fueron reconocidos por el legislador para efectos fiscales, tal como es señalado en el artículo 19 del

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Código Fiscal de la Federación (en su texto vigente al momento de la expedición de la resolución miscelánea fiscal controvertida), cuyo contenido es el siguiente.

> **Artículo 19.** En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.
>
> El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y éstas expedirán la constancia de inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaría podrá simplificar los requisitos para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general. La solicitud de inscripción se hará mediante escrito libre debidamente firmado por quien otorga el poder y por el aceptante del mismo, acompañando el documento en el que conste la representación correspondiente, así como los demás documentos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.
>
> Es responsabilidad del contribuyente que hubiese otorgado la representación y la hubiese inscrito, el solicitar la cancelación de la misma en el registro citado en los casos en que se revoque el poder correspondiente. Para estos efectos, se deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los 5 días siguientes a aquél en que se presente tal circunstancia; de no hacerlo, los actos que realice la persona a la que se le revocó la citada representación surtirán plenos efectos jurídicos.
>
> Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos. Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción. Para los efectos de este artículo, las escrituras públicas que se contengan en documentos digitales en los términos de lo dispuesto por el artículo 1834-Bis del Código Civil Federal, deberán contener firma electrónica avanzada del fedatario público. Cuando las

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

> promociones deban ser presentadas en documentos digitales por los representantes o los autorizados, el documento digital correspondiente deberá contener firma electrónica avanzada de dichas personas.

En la disposición normativa citada el legislador autorizó que para efectos de las disposiciones y procedimientos fiscales, la representación de las personas físicas y morales puede acreditarse mediante escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, lo que muestra que en materia tributaria en el caso de personas morales está reconocida tanto la representación orgánica, como la contractual.

La representación contractual queda comprendida en la posibilidad de que sea demostrada, sin perjuicio de hacerlo mediante instrumento público, a través de la carta poder ratificada, es decir, del acto jurídico que deriva el mandato otorgado a un tercero por el contribuyente o su representante legal (que tratándose de personas morales son las personas físicas a través de las que actúan aquellas).

Mientras que el reconocimiento de la representación orgánica queda implícito en el señalamiento relativo a que la representación puede ser acreditada mediante escritura pública, es decir, con base en aquéllos instrumentos en que de acuerdo con los artículos 5, 6 y 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles[35] es formalizada la constitución de las

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PJF-Versión Pública

---

[35] Dispositivos que en lo conducente son del siguiente contenido:
Artículo 5. Las sociedades se constituirán ante fedatario público y en la misma forma se harán constar con sus modificaciones. El fedatario público no autorizará la escritura o póliza cuando los estatutos o sus modificaciones contravengan lo dispuesto por esta Ley.
(…)
Artículo 6. La escritura o póliza constitutiva de una sociedad deberá contener:
(…)
VIII. La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores:
IX. El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social;
(…)
Artículo 10. La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social. Para que surtan efecto los poderes que otorgue la sociedad mediante acuerdo de la asamblea o del órgano colegiado de administración, en su caso, bastará

sociedades y definida como parte de sus estatutos la forma de gobierno, la designación del o los administradores (en quienes originalmente recae la representación orgánica), así como en la que se pueden protocolizar los acuerdos y actos adoptados de la asamblea u órgano colegiado de administración, en relación al otorgamiento de poderes e incluso, la designación de delegados o consejeros en quienes es depositada la representación de la negociación.

De manera que al menos para efectos fiscales y de acuerdo con lo reconocido por el legislador, hablar en sentido amplio de "representación legal" de personas morales implica comprender tanto a los sujetos que detentan la representación funcional y orgánica, sean administradores únicos, consejos de administración o delegados, como los terceros que voluntariamente aceptan una encomienda para actuar en nombre y representación de las negociaciones, esto es, los que están comprendidos en la representación contractual mediante mandatos.

Tan es así que incluso en el propio artículo 19 analizado es reconocido la existencia de un registro de representantes para efectos fiscales creado con el fin de facilitar el acreditamiento de la actuación de aquellos que sean inscritos en él para efectos de trámites fiscales, sin que distinga para el caso de personas jurídicas entre representantes en sentido estricto (los de los órganos de administración) o mandatarios.

Incluso, en atención al reconocimiento del dinamismo que presentan los actos de los contribuyentes y su eventual trascendencia a la designación, cambio o revocación en los órganos de dirección y en los mandatarios, en la disposición normativa es previsto como responsabilidad del contribuyente que hubiese otorgado la representación y la hubiese inscrito, solicitar (de ser el caso) su cancelación en los casos en que sea revocada, sin perjuicio de que de no hacerlo en su

con la protocolización ante notario de la parte del acta en que conste el acuerdo relativo a su otorgamiento, debidamente firmada por quienes actuaron como presidente o secretario de la asamblea o del órgano de administración según corresponda, quienes deberán firmar el instrumento notarial, o en su defecto lo podrá firmar el delegado especialmente designado para ello en sustitución de los anteriores.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

oportunidad los actos que celebren con dichos representantes surtirán efectos jurídicos plenos.

Sin que cause perjuicio a las morales contribuyentes el reconocimiento de la representación orgánica y voluntaria para efectos fiscales, aun cuando atañen a los órganos de dirección de éstas (como en el caso en estudio), puesto que si el representante con el que sea celebrado el acto relativo es miembro de éstos últimos, evidentemente queda satisfecho el propósito de entender los actos administrativos con ellos aun cuando sean dirigidos a los órganos de dirección, ya que como señaló la Primera Sala, éstos son integrantes de los órganos destinados a la formación y ejecución de la voluntad social y, por ello, en cierto sentido son parte integrante de la misma persona moral y se identifican con ella.

Además, si bien los mandatarios no forman parte de la negociación y sus facultades están limitadas a lo que expresamente les hayan conferido, no dejan de guardar un vínculo con la unidad económico-jurídica que le confirió el encargo, ni de tener las obligaciones frente a ésta que dispone la legislación civil federal (aplicable al caso de impuestos federales), como son aquellas conferidas de forma expresa para realizar determinados actos a nombre del mandante[36], y en caso de que el aspecto escape a los límites de su encomienda, a consultar directamente a la negociación mandante, con lo cual es garantizado que den a conocer a los órganos de administración (que otorgaron la encomienda) los actos relacionados con los procedimientos o actos fiscales que con éstos sean entendidos[37].

De ahí que al menos para efectos fiscales estrictamente, la celebración de actos de esa naturaleza con los representantes de las personas morales en general, es decir,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública SCJN

[36] **Artículo 2569**. El mandatario está obligado a dar al mandante cuentas exactas de su administración, conforme al convenio, si lo hubiere, no habiéndolo, cuando el mandante lo pida, y en todo caso al fin del contrato.

[37] **Artículo 2563**. En lo no previsto y prescrito expresamente por el mandante, deberá el mandatario consultarle, siempre que lo permita la naturaleza del negocio. Si no fuere posible la consulta o estuviere el mandatario autorizado para obrar a su arbitrio, hará lo que la prudencia dicte, cuidando del negocio como propio.

que les corresponda una representación orgánica o una voluntaria, no solo es jurídicamente válido, sino eficaz, ya sea por aspectos que atañan a éstas o a sus órganos de dirección.

Bajo tales consideraciones, los argumentos expuestos por la quejosa mediante los cuales pretende demostrar la inconstitucionalidad de la regla reclamada, a partir de que los órganos directivos recaen en una sola persona o en un cuerpo colegiado integrado por varias, quienes conjuntamente ostentan la representación de la negociación y, por ello, con los cuales debía entenderse la notificación, son **infundados.**

Lo anterior porque además de que como ha sido explicado la celebración de actos fiscales con los representantes comprende, incluso, a los órganos de dirección, también es advertido que de validar dicha forma de argumentar estaría partiendo de la particularización de situaciones específicas, es decir, de las empresas que deciden concentrar las facultades de representación de aquellos órganos exclusivamente en sus miembros desconociendo a aquellas que decidan dejar la tarea de representación a otras personas.

No obstante, en una disposición normativa como la impugnada deben estar previstos todos los escenarios que puedan presentarse, es decir, para ser válida debe velar por cumplir con el presupuesto de abstracción que para el supuesto analizado es cumplido de forma cabal con la designación de que la autoridad ejercerá el deber de información analizado, lisa y llanamente, con los representantes de las negociaciones, bajo el entendimiento que dentro están comprendidos sus órganos de dirección, dado que lo relevante es que la empresa es una unidad en sí misma considerada.

Con base en lo expuesto, los argumentos de inconstitucionalidad alegados por la quejosa son **inoperantes**, máxime que dependen de la situación hipotética de que los órganos de dirección no hagan designación especial de delegados para la ejecución de actos concretos, lo que no es

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

plausible para verificar ese análisis[38].

En ese contexto, queda evidenciada la insuficiencia de los planteamientos efectuados contra el análisis realizado por el Pleno responsable respecto de esa disposición normativa de carácter general.

Lo anterior, incluso, respecto a la determinación referente a que es fundado, pero insuficiente el argumento relativo a que la regla excede el dispositivo legal al ordenar la notificación a los órganos de dirección de las personas morales auditadas por conducto del representante de éstas, pues para efectos fiscales es apto que los actos del procedimiento sean entendidos con los representantes, orgánicos o voluntarios, de las negociaciones por así haberlo reconocido el legislador en diversa disposición tributaria, lo cual no solo es válido, sino necesario, que sea interpretada integralmente con aquellas de las que hace derivar la alegación de la quejosa.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18/09/00

Sin que el hecho de que no comparta la determinación del Pleno responsable sea apto para conceder el amparo, pues la interpretación que debe prevalecer sobre el tema de representación de los órganos de dirección tampoco es favorable a la pretensión de la demandante, en atención a que lo que pretende evidenciar es la supuesta ilegalidad de que el requerimiento de la presencia de los órganos de la dirección de la empresa fuera verificado con el representante de la empresa contribuyente, lo cual, en atención a lo expuesto, es infundado.

D.2. Obligación de notificar a la contribuyente hechos y omisiones conocidas en la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre sus estados financieros

En la primera parte del concepto de violación **octavo**, la quejosa en esencia aduce que a pesar de que el Pleno

Versión Pública

[38] Tal como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 88/2003, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, octubre 2003, página 43, de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA.**

responsable reconoció que de conformidad con el párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la obligación para las autoridades fiscalizadoras de ir dando a conocer tanto a la contribuyente, su representación y, en caso de negociaciones, a sus órganos de dirección, las omisiones o irregularidades advertidas durante el ejercicio de las facultades de comprobación en cualquiera de sus modalidades, es decir, incluido la relativa a la revisión del dictamen emitido por contador público autorizado, lo cierto es que convalida los actos del procedimiento de fiscalización a pesar de que no fuera informada de los hallazgos respecto del análisis técnico del especialista registrado.

Por tanto, estima que es incongruente que no declarara la nulidad del procedimiento de fiscalización al no existir evidencia de que le hayan informado a la contribuyente las observaciones advertidas en la revisión del documento técnico.

Sin embargo, este Tribunal Colegiado advierte que la quejosa parte de una premisa equivocada derivada de la inexacta interpretación dada por la autoridad responsable a la obligación impuesta por el legislador en el párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, por lo que sus argumentos son **infundados**.

Para sustentar la determinación anterior, es menester acotar que si bien en el amparo no es objetada la interpretación efectuada por el órgano jurisdiccional responsable en cuanto al aspecto destacado, tal circunstancia no vincula a este órgano jurisdiccional a resolver el problema que subsiste en la instancia constitucional con apego a una interpretación normativa errónea.

Considerarlo de tal modo implicaría desconocer la facultad de plenitud de jurisdicción que en el artículo 76 de la Ley de Amparo es reconocida a los órganos de amparo para resolver las pretensiones planteadas por las partes, así como llegar al extremo de validar el control de regularidad del acto reclamado con base en la interpretación que haga la autoridad

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

responsable, sobre la cual, además, este Tribunal ejerce jurisdicción para revisar sus actos.

Así, aceptar que por el solo hecho de que no fue impugnada en el amparo la interpretación legal que hizo el Pleno responsable, este Tribunal debería ajustarse a ella, llevaría al absurdo de que sea este el órgano en sede extraordinaria el que sea sometido a la jurisdicción de la autoridad responsable.

De ahí que para solucionar el problema jurídico planteado, este Tribunal cuenta con facultades plenas para determinar si la interpretación realizada por el Pleno responsable es correcta a pesar de que no fue combatida por la quejosa.

La determinación anterior encuentra sustento en la jurisprudencia 2ª/J 55/2014 (10ª) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicada por igualdad de razón, cuyo contenido es el siguiente.

> **REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESTE RECURSO SE ENCUENTRA LA INTERPRETACIÓN REALIZADA POR LA AUTORIDAD RESPONSABLE O EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DE LA NORMA GENERAL CUYA CONSTITUCIONALIDAD SE IMPUGNA, AL RESOLVER CUESTIONES DE LEGALIDAD**. La circunstancia de que con base en el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, este Alto Tribunal sea el máximo intérprete del Texto Fundamental, no implica que tenga alguna vinculación con la interpretación realizada por los órganos del Estado, incluidos los tribunales ordinarios y los de amparo, lo cual constituye el fundamento constitucional para determinar en última instancia sobre la constitucionalidad o no de la disposición jurídica objeto de control. Así, los pronunciamientos de esta naturaleza encuentran especial sentido en la labor jurisdiccional unificadora de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, destacando al respecto, que dentro de las cuestiones propiamente constitucionales que son materia del recurso de revisión en amparo directo se encuentra la relativa a la interpretación de la autoridad responsable o del Tribunal Colegiado de Circuito de la norma general cuya constitucionalidad se impugna, ya que para determinar si ésta es o no contraria a la Constitución, es

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión pública

preciso que previamente se conozca el significado de dicha norma.

Precisado lo anterior, este Tribunal sostiene que la conclusión del Pleno responsable sobre el alcance del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, de la cual la quejosa hace derivar el argumento en estudio, no llega al extremo de vincular necesariamente a las autoridades fiscales a dar a conocer a los contribuyentes las omisiones o irregularidades advertidas en un procedimiento de revisión a los dictámenes de estados financieros efectuados por contadores públicos autorizados.

Para ello es necesario referir el contenido del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente al momento de la revisión del dictamen del contador público autorizado, es decir, al ocho de octubre de dos mil quince.

> Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:
> […]
>
> II Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.
>
> […]
> IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
>
> Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

> personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

La disposición normativa transcrita prevé diversas modalidades en que las autoridades fiscales están facultadas para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados hayan cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, para determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales que procedan, entre las que destacan aquellas involucradas con la controversia referida en ese asunto.

Asimismo, es señalada la posibilidad de requerir directamente a los sujetos mencionados para que exhiban en su domicilio o en las oficinas de la autoridad –entre otros medios– la contabilidad, proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

De igual forma, es dispuesta la atribución para revisar dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, así como la obligación de informar al contribuyente, a su representante legal y, en el caso de personas morales también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento.

Las premisas normativas apuntadas, examinadas exclusivamente en atención al dispositivo que son desprendidas, podrían conllevar a una interpretación similar a la del Pleno responsable, esto es, que los hechos u omisiones que vayan conociéndose a propósito del ejercicio de <*alguna de las facultades*> previstas debe ser informada por la autoridad al contribuyente, su representación y a los órganos de dirección, lo que implicaría que ese deber impera incluso respecto de la revisión de dictámenes.

No obstante, este Tribunal advierte que la lectura de esa

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

disposición debe ser entendida de acuerdo con el contexto que envuelva a la facultad de que se trate, esto es, de las condiciones de posibilidad que permitan hacer efectiva esa disposición.

De esa manera, si las facultades de comprobación pueden recaer en los contribuyentes, responsables solidarios o terceros vinculados con alguno de éstos, entonces la obligación impuesta a la autoridad debe cumplirse de acuerdo con la función y naturaleza de la atribución de que se trate.

Es decir, si el ejercicio de revisión inmiscuye directamente al contribuyente (como ocurre en las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete) entonces la inconsistencia advertida en ella deberá ser informadas a éste y no a terceros; en cambio, si la revisión está dirigida a terceros con base en una atribución que no involucra a los otros sujetos enunciados por el precepto (como ocurre en el análisis seguido al trabajo de un contador público autorizado), entonces el deber impuesto a la autoridad fiscalizadora será ejercido de manera consistente con las modalidades impuestas a esa revisión en particular, es decir, los hallazgos deberán ser informados a éste en tanto que es el sujeto vinculado al ejercicio de la facultad.

La interpretación anterior es corroborada a partir de que la atribución de significado a las disposiciones normativas fiscales no debe hacerse en forma aislada; máxime si están referidas a procedimientos, como son los de fiscalización que son detallados en otros preceptos del propio código tributario.

Ciertamente, desde la existencia de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue validada la postura de que los preceptos en materia tributaria pueden interpretarse de manera sistemática a pesar del mandato legal sobre que en el caso de la imposición de cargas o reconocimiento de excepciones, tales disposiciones son de aplicación estricta, en virtud de que sería ilógico interpretar cada precepto fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que por un principio de hermenéutica existe obligación de interpretar los preceptos

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico[39].

De esa manera, es necesario considerar que el procedimiento para el ejercicio de la facultad prevista en la fracción IV del artículo 42 (revisión de dictámenes emitidos por contador público), está regulado en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que la valoración de su instrumentación y con ello del cumplimiento de las obligaciones de la autoridad en ese tipo de revisiones debe ser analizado sistemáticamente con lo previsto en ese último dispositivo.

En ese contexto, es oportuno señalar el contenido de artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, cuyo tenor es el siguiente.

> **Artículo 52-A.** Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:
>
> I.- Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen siguiente:
>
> a) Cualquier información que conforme a este Código y a financieros dictaminados para efectos fiscales.
>
> b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
>
> c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen.
>
> Esta revisión no deberá de exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

---

[39] Así fue establecido en la tesis de jurisprudencia 3a/J. 18/91, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, página 24 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.**

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II, del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen los hechos diferentes de los ya revisados.

II.- Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen, la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si pestos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

III.- Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva que se hará por escrito, notificando copia de la misma contribuyente. La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen. El plazo que se refiere el segundo párrafo de la fracción I, de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código. Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 42 de este Código. Para ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando:

a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.

b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.

c) El dictamen no surta efectos fiscales.

d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.

e) El contador público que formule el dictamen desocupe el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

g) El objeto de los actos de comprobación, sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado.

h) Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones.
i) Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión, el certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por internet.

j) Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente Código.

k) Cuando habiendo ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de este Código, el dictamen de los estados financieros se haya presentado en forma extemporánea.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, solo se aplicará el orden de aquellos comprendidos en los períodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

El artículo transcrito tiene como propósito definir el procedimiento a seguir para la revisión de los dictámenes emitidos por contadores públicos autorizados, para lo cual establece un orden de actuaciones que la autoridad deberá de ejercer y las excepciones a éste.

En relación con la interpretación sistemática de los artículos 42, fracción IV, y 52-A del Código Fiscal de la Federación, la Primera Sala de la Suprema Corte en la tesis aislada 1ª CXCV/2015 (10ª)[40] explicó que cuando las

[40] Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 19, junio de 2015, Tomo I, página 586, de rubro: **FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE CARECE DE INTERÉS**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

autoridades fiscales revisen el dictamen de contador público autorizado, estarán a lo siguiente.

i) En primer lugar, requerirá al contador público que formulara el dictamen: a) cualquier información que conforme al código y a su reglamento debiera incluirse en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales; b) la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público; y, c) la información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Asimismo, fue precisado que la revisión será llevada a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen, en un plazo que no deberá excede de doce meses contados a partir de que sea notificada la solicitud de información.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:65:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

ii) Una vez hecho lo anterior y después de recibir los documentos solicitados, si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente o si no son presentados dentro de los plazos previstos en el artículo 53-A del código referido, o es información y documentos incompletos, las autoridades podrán ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

iii) En cualquier tiempo, las autoridades fiscales podrán solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso la solicitud será por escrito, lo cual será notificado con copia de ésta al contribuyente.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Lo anterior muestra que la revisión de inicio es llevada a cabo de forma exclusiva con el contador que elaboró el

dictamen objeto de análisis, es decir, sin la intervención de la parte contribuyente.

Asimismo, solo al agotar aquella etapa y en el caso de que después de recibir la información y los documentos requeridos a éste o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, podrán iniciarse las facultades de revisión directamente con el contribuyente.

De ahí que el ejercicio de la revisión de dictámenes solo es verificado con el contador público sin que tenga intervención el contribuyente, por lo que si éste no ha sido sujeto a la secuela procedimental no es lógico que deba ser notificado de alguna irregularidad.

La conclusión anterior encuentra sentido si es considerado que en caso de que la revisión con el contador sea insuficiente para aclarar la situación fiscal de la contribuyente será informada a través del inicio del procedimiento de fiscalización pertinente y que procede directamente con ella para que continúe con la investigación relativa a si cumplió o no con sus obligaciones, en este supuesto —y no antes— es que, de advertir omisiones o irregularidades, será detonada la obligación de la autoridad para darle a conocer los hallazgos que vaya advirtiendo.

De ahí que si como concluyó la Primera Sala, la revisión que la autoridad fiscal efectúa al dictamen de estados financieros, si bien implica el ejercicio de una facultad de comprobación, es un procedimiento previo, autónomo y definitivo realizado de forma directa con el profesionista que emitió su opinión y, por tanto, un preámbulo de las facultades de comprobación que de forma directa y posterior decida llevar a cabo la autoridad hacendaria con el contribuyente, por lo que será hasta esa etapa, es decir, hasta el inicio de un procedimiento de fiscalización directamente con el sujeto pasivo de la contribución, que cobrará vigencia la obligación de comunicación alegada.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

En ese contexto, el deber impuesto por el legislador en el párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, si bien opera ante el ejercicio de cualquiera de las facultades de comprobación, lo cierto es que ello ocurre en atención a las particularidades que la propia legislación fiscal establezca para el desarrollo de cada una de esas atribuciones de revisión, por tanto, si la revisión de dictámenes emitidos por contador público autorizado inicialmente solo involucra a ese especialista, no existe razón para considerar que deba informar de ella al contribuyente[41].

Máxime porque en caso de que existan irregularidades con motivo de esa revisión, éstas serán dadas a conocer a la contribuyente al momento de emitir el documento de observaciones, o bien de no existir la suficiencia de datos por parte del contador para corroborar el cumplimiento a las obligaciones fiscales, cuando inicien las facultades con la directamente obligada, momento en el que cobrará eficacia la obligación establecida en el párrafo final del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Incluso, este último caso es el que la quejosa reconoce que operó, dado que en el oficio de trece de noviembre de dos mil quince, con el que inició la revisión de gabinete, la autoridad justificó que precisamente derivado del análisis de los datos aportados por el contador no contó con la información y documentación suficiente para verificar la situación fiscal de la empresa, por lo que con fundamento en la fracción II del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, procedió a iniciar las facultades de comprobación prevista en el artículo 42, fracción II, de esa legislación, esto mediante el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

[41] Es aplicable en atención al criterio que informa la tesis aislada 1a. VII/2014 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 2, enero de 2014, Tomo II, página 1113, de rubro. **FACULTADES DE COMPROBACIÓN. EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN AL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO INICIA LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN QUE PUEDE CULMINAR CON LA IMPOSICIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL, POR LO QUE NO EXISTE OBLIGACIÓN DERIVADA DEL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE DAR A CONOCER AL CONTRIBUYENTE EL PROCEDIMIENTO POR EL QUE SE REQUIERE AL CONTADOR PÚBLICO ANTES DE EMITIR UN CRÉDITO FISCAL.**

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

requerimiento de elementos a presentar en las oficinas de la autoridad, con lo cual sería en esa instancia y no en la de la revisión del dictamen de estados financieros, que la autoridad estaba obligada a comunicar los hallazgos que fuera advirtiendo.

Además, es importante considerar que precisamente la autoridad inició la revisión de gabinete porque la verificación del dictamen no le arrojó elementos para revisar la situación de la empresa, por lo que no existían hasta ese momento hechos u omisiones que informar y, por tanto, la contribuyente en esa etapa no podría haber hecho uso del derecho a autocorregirse.

Con base en las consideraciones expuestas, este Tribunal Colegiado concluye que a pesar de que el Pleno responsable determinara que los hechos u omisiones derivados de la revisión de dictámenes de contador público autorizado deben ser notificados a los contribuyentes, lo cierto es que la obligación del último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación no es actualizada para la contribuyente respecto de ese procedimiento en su primera etapa (fracción I del artículo 52-A), es decir, cuando la revisión solo es llevada con el especialista, por lo que es infundado el argumento, ya que no está viciada la fiscalización porque no fue realizada la comunicación pretendida.

Sin que obste a esa conclusión el señalamiento de que en el procedimiento legislativo que dio origen a la incorporación de la obligación prevista en el párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la Comisión de Hacienda y Crédito Público estimara *«...adecuada la propuesta de establecer que las autoridades fiscales tengan como obligación informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes [pues] permitirá que los contribuyentes conozcan el estado de su situación durante el desarrollo de la fiscalización...»*, ya que la conclusión anterior no riñe con ese señalamiento.

Lo anterior si es considerado que lo que es resuelto no

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

es que la autoridad tenga la obligación de efectuar la comunicación al ejercer las diversas facultades previstas en el precepto legal citado, sino que ésta debe desplegarse en armonía y de acuerdo con la lógica en que es desarrollado cada procedimiento de fiscalización en atención a las disposiciones previstas para tales efectos.

De ahí lo **infundado** del concepto analizado, dado que lo expuesto es suficiente para evidenciar que la fiscalizadora del dictamen de estados financieros de la empresa no estaba obligada a darle a conocer a la contribuyente los hechos u omisiones advertidos en esa etapa, pues ello ocurre al inicio de las facultades directamente con ella ante la insuficiencia de datos en la revisión primigenia, por lo que, en todo caso, los aspectos que trascenderían a su esfera jurídica y de los que debería ser informada son aquellos advertidos en la revisión de gabinete.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

D.3. Notificación del oficio de información de hechos y omisiones al órgano de dirección

La quejosa sostiene que en el caso debió notificarse el requerimiento de comparecencia a los órganos directivos para darles a conocer los hechos y omisiones advertidos durante el procedimiento de revisión de gabinete.

Para abordar el argumento planteado es necesario precisar que sobre el tema, el Pleno responsable en esencia determinó que si bien no fueron emitidos por separado dos oficios, uno en el que fuera requerido al representante de la negociación y otro al órgano de dirección de la empresa, ello para hacer de su conocimiento los hechos y omisiones advertidos durante la revisión de gabinete, lo cierto es que dicho aspecto no trascendió en perjuicio de la contribuyente ni de sus órganos de administración.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Lo anterior porque a través del oficio **********, de diecinueve de abril de dos mil diecisiete, fue solicitada de forma conjunta la presencia de ambos en las oficinas de la autoridad para tal efecto, por lo que en todo caso

la circunstancia de que fuera hecho por separado representa una ilegalidad no invalidante.

Al respecto, la demandante sostiene que esa determinación contraviene el párrafo último del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil diecisiete, conforme al cual la contribuyente, su representante y en el caso de personas morales sus órganos de dirección deben ser requeridos para comparecer ante la autoridad para informarles los hechos y omisiones detectadas al menos diez días previos a la notificación del oficio de observaciones.

La quejosa explica que la autoridad vulneró ese deber porque no notificó del requerimiento a los órganos de dirección de la empresa, lo cual, a su vez, estima fue validado incorrectamente por el pleno responsable con base en un indebido análisis de las constancias relativas a las diligencias de notificación del acto con el que pretendió observar la atribución, ya que si bien fue dirigido de forma exclusiva al representante de negociación, de su contenido fue advertido que lo dirigió conjuntamente a los órganos de dirección.

Por tanto, estima que validar tal postura implicaría desconocer el mandato expreso del legislador, el cual textualmente impone a la autoridad el deber de citar tanto al contribuyente, su representante y a sus órganos de dirección y validar que la diligencia de notificación sea ajustada a las formalidades de las notificaciones personales previstas en los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, aspecto que fue controvertido en su décimo séptimo concepto de impugnación.

Además, indica que a pesar de ser reconocida por el Pleno responsable la ilegalidad de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal (sin precisar la de qué año), de forma incongruente valida la actuación de la autoridad por estimar que es una ilegalidad no invalidante.

La quejosa insiste que ese razonamiento desconoce que

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

el consejo de administración de las empresas es un órgano colegiado, ajeno y distinto al representante de la empresa, por lo que los actos entendidos con éste no pueden considerarse válidos para aquel órgano de dirección, en tanto que en el artículo 148 de la Ley General de Sociedades Mercantiles es reconocido que el representante de la sociedad no representa al consejo de administración.

Bajo tales argumentos, considera que ante la ilegalidad en el procedimiento de comunicación frente al órgano de administración de la empresa contribuyente, éste no tuvo oportunidad de desvirtuar las observaciones ni ejercer el derecho a la autocorrección previsto en la legislación fiscal.

Además, alega que el Pleno responsable vulneró los principios de exhaustividad y congruencia que deben observarse al dictar sentencias porque no analizó todos los argumentos del décimo séptimo concepto de impugnación relacionados con la ilegalidad de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, por contravenir los artículos 38, fracción IV, 17-K, último párrafo, 42, antepenúltimo, penúltimo y último párrafos, 134, fracciones I, párrafos, segundo, tercero, cuarto, quinto y noveno párrafos, en relación con el 2, fracción XII, de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, ya que suprime el derecho a que tanto el representante de la empresa, como sus órganos de dirección sean informados de los hechos y omisiones advertidos en la revisión de gabinete.

Por último, indica que tampoco fue estudiado el concepto de impugnación en lo relativo a que el requerimiento de la presencia del representante y de los órganos de dirección fue mandado a notificar por vía diferente al buzón fiscal.

En principio, respecto al argumento relacionado con la falta de análisis exhaustivo del décimo concepto de impugnación por cuanto hace a que la notificación del requerimiento para asistir a las oficinas de las autoridades no fue ajustado al procedimiento de los artículos 134 y 137 del

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6c.65.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Código Fiscal de la Federación, este Tribunal estima que **inoperante**.

Lo anterior porque la quejosa plantea un argumento genérico porque no señala de forma puntual qué argumentos dejó de atender el Pleno responsable, por lo que ante la vaguedad del argumento planteado no existen elementos suficientes para emprender el análisis de la omisión alegada, pues hacerlo implicaría actuar de oficio en desconocimiento del principio de estricto derecho que rige en el juicio de amparo, en especial, en la materia fiscal[42].

Sin que obste a lo anterior que la quejosa pretenda evidenciar que sí propuso conceptos de impugnación relacionados con el incumplimiento a las formalidades previstas en dichos dispositivos legales porque manifestó su inconformidad con que el oficio materia de la diligencia porque solo fue dirigido al representante de la empresa y no a los órganos de dirección de ésta, ya que ese planteamiento no está relacionado con el procedimiento de notificación personal que para cualquier diligencia de esa naturaleza está regulado en los artículos que menciona, sino que es una denuncia de violación a la obligación prevista en la parte final del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, están relacionados con un problema distinto.

Idéntica calificación corresponde a los señalamientos en los que la quejosa afirma que ni el citatorio ni el acta de notificación del oficio de requerimiento de comparecencia cumplen con los requisitos previstos en los artículos que menciona de la legislación tributaria, ya que tampoco expone en qué aspectos específicos fueron incumplidas las formalidades previstas para la celebración de diligencias de carácter personal, de ahí que son afirmaciones genéricas

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

[42] Esa decisión es justificada aplicando por analogía, la tesis de jurisprudencia 3a./J. 17/91, Consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, página 23, de rubro: **AGRAVIO INOPERANTE. LO ES SI SE ALEGA QUE NO SE EXAMINARON TODOS LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, PERO SIN HACER ESPECIFICACIÓN ALGUNA.**

carentes de sustento y, por ende, **inoperantes**[43].

Ahora, procede determinar si fue ilegal que el Pleno responsable validara que la notificación de la solicitud de comparecencia para el órgano de dirección de la empresa fue hecha a partir de un requerimiento dirigido al representante de la negociación.

Para tal efecto, importa recapitular que la autoridad responsable esencialmente resolvió que el hecho de que la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 disponga que la notificación del requerimiento para esos órganos de dirección fuera por conducto del representante de la empresa no implicaba una violación suficiente para invalidar el procedimiento de fiscalización, pues en el oficio ********** ********** de diecinueve de abril de dos mil diecisiete fue requerida de forma conjunta la comparecencia del representante de la empresa y del administrador único del consejo de administración de la negociación, es decir, a su órgano de dirección, por lo que el hecho de que fuera realizada mediante oficios separados no afectó a ninguna de las dos partes.

Además, de las constancias de notificación personal relativas a dicho oficio –no controvertidas– advirtió que si bien fueron dirigidas al representante de la empresa, de su contenido también advirtió que el requerimiento fue hecho al órgano de dirección de la negociación.

Asimismo, agregó que del acta de comparecencia levantada a folios ********** al ********** de dos de mayo de dos mil diecisiete, era advertido que la autoridad constató la presencia de la contribuyente y su órgano de dirección por conducto de ***** ******* *******, quien

[43] Sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 81/2002 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 61, de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. AUN CUANDO PARA LA PROCEDENCIA DE SU ESTUDIO BASTA CON EXPRESAR LA CAUSA DE PEDIR, ELLO NO IMPLICA QUE LOS QUEJOSOS O RECURRENTE SE LIMITEN A REALIZAR MERAS AFIRMACIONES SIN FUNDAMENTO.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

compareció con el carácter de representante de la empresa, para conocer los hechos y omisiones conocidos con motivo del ejercicio de facultades de comprobación respecto al ejercicio de dos mil trece; documento tampoco controvertido en el juicio de nulidad, por ende, prevalece su presunción de legalidad y validez.

Con base en esas premisas, el Pleno responsable concluyó la configuración de una ilegalidad no invalidante, ya que no era una violación que encuadre en los supuestos del artículo 51, fracción III, de Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para declarar la nulidad de la resolución controvertida porque no afectó las defensas de la contribuyente al comparecer su representante en nombre y representación de la negociación y de su órgano de dirección, lo que le permitió intervenir en la fiscalización para ofrecer pruebas u optar por regularizar su situación fiscal a menor costo; máxime que a través del representante legal tuvo por informados a los órganos de dirección de la demandante.

Así, basta la confrontación de las consideraciones expresadas por el Pleno responsable con los argumentos formulados por la quejosa para corroborar que son **ineficaces** por las razones siguientes.

En primer lugar, porque si bien la quejosa manifiesta que es incorrecta la determinación del Pleno responsable respecto de que la ilegalidad no es invalidante, esa manifestación parte de la base de que al dirigirse la notificación solo al representante de la negociación, no es posible considerar que compartiera esa solicitud al órgano de dirección de la contribuyente.

Sin embargo, el argumento del Pleno responsable está basado en que además de que en el «cuerpo» del oficio y en las constancias de notificación fue señalado que el requerimiento también era para el órgano de dirección, lo relevante es que en el acta de dos de mayo de dos mil diecisiete fue constatada la comparecencia del representante

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

pJF Versión Pública

de la negociación y en ese acto informado de los hechos y omisiones advertidos en la revisión de gabinete; aspecto no controvertido en modo alguno por la quejosa.

En efecto, la quejosa solo insiste en que de acuerdo con la parte final del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación debió ser requerido por separado el órgano de dirección de la persona moral contribuyente, pero no expresa argumentos que demuestren por qué la asistencia a la comparecencia de dos de mayo de dos mil diecisiete de ***** ******* *******, en su carácter de representante legal de la empresa, no es suficiente para estimar que quedó a salvo la defensa de la empresa y de su órgano de dirección, por lo que al no ser cuestionado ese aspecto es suficiente para subsistir y sustentar la determinación de la responsable.

Pero más allá de esa deficiencia técnica en el planteamiento del concepto de violación, es necesario señalar que al analizar la regularidad de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, este Tribunal Colegiado resolvió que la disposición de citar a los órganos de dirección de las empresas auditadas por medio del representante de las propias negociaciones es válida y eficaz para estimar satisfecha la obligación de informar a los contribuyentes auditados, sus representantes y órganos de dirección de los hechos y omisiones que se durante adviertan en la auditoría.

De ahí que aun en el supuesto de que tanto el oficio mediante el que fue requerida la comparecencia de la auditada, como en las constancias relativas a su procedimiento de notificación personal solo fuera dirigido al representante de la empresa, tal condición no implicaría ilegalidad alguna, pues para efectos fiscales es válido y congruente con la legislación fiscal que los actos de los procedimientos de fiscalización puedan entenderse con el representante de una negociación, al margen de que no recaiga en él la representación orgánica o, incluso, solo sea un mandatario, con independencia de que sean actos dirigidos a los órganos de dirección de la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

negociación.

La conclusión anterior es suficiente para evidenciar que más allá de que no hay una "ilegalidad no invalidante" en el caso como refirió el Pleno responsable, no es ilegal que el requerimiento de comparecencia solo fuera dirigido al representante de la negociación para que en nombre de la contribuyente y de sus órganos de dirección acudiera a las oficinas de la autoridad a ser informado de los hechos y observaciones que se fueron advirtiendo en la fiscalización.

Sin que pase inadvertido que dicha conclusión fue sustentada con base en el análisis del artículo 42, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación en su texto vigente al momento del inicio de la revisión de gabinete –trece de noviembre de dos mil quince– y con la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, mientras que al momento de citar a la contribuyente y compareció por conducto de su representante –abril de dos mil diecisiete–, la disposición normativa referida en primer término ya había sido reformada y la regulación administrativa aplicable era la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de diciembre de dos mil dieciséis.

Sin embargo, el criterio sustentado por este órgano colegiado con relación a las disposiciones vigentes en dos mil quince es igualmente aplicable para dos mil diecisiete, ya que las disposiciones en vigor en el último año mencionado continuaron previendo tanto la obligación de la autoridad fiscalizadora para informar a los órganos de dirección de las personas morales, como que el requerimiento de éstos fuera por conducto de del representante de la empresa, lo que es mostrado en el cuadro comparativo siguiente.

Código Fiscal de la Federación (vigente al trece de noviembre de dos mil quince)	**Código Fiscal de la Federación (vigente al diecinueve de abril de dos mil diecisiete)**

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Artículo 12. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes… (…) Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, **tratándose de personas morales, también a sus órganos de** dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.	**Artículo 12**. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes… (…) Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, **deberán informar** por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, **y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel**, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento que se trate, para conocer los hechos u omisiones de los hechos que se hayan detectado. (…) El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que este puede ejercer su derecho a ser informado.
Resolución Miscelánea Fiscal para 2015	**Resolución Miscelánea Fiscal para 2017**
2.12.9. Para los efectos del artículo 42, último párrafo del CFF, antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, siempre y cuando existan elementos suficientes para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente, las autoridades fiscales: I.- Notificarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección a través del	**2.12.9**. Para efectos del artículo 42, quinto y último párrafo del CFF, las autoridades fiscales informaran, a través del buzón tributario del contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, el derecho que tienen que acudir a sus oficinas, indicando, en su caso, el lugar, fecha y hora, a efecto de darles a conocer los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

representante legal de la sociedad, un requerimiento en el que solicitarán su presencia en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización. II.- En el caso que el contribuyente, su representante legal o los órganos de dirección, según corresponda, no atiendan el requerimiento, las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento de fiscalización, asentando dicho hecho en la última acta parcial o en el oficio de observaciones.	incumplimiento en el pago de contribuciones. En el supuesto de que no ejerza el derecho a que se refiere el artículo en comento, las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento de fiscalización, asentando en las actuaciones la inasistencia de los interesados para ejercer este derecho

Por tanto, las razones que orientaron el análisis de regularidad de las disposiciones normativas vigentes al inicio de la visita son aplicables, por igualdad de razón para el momento en que fue citado al representante de la empresa para darle a conocer, tanto a ésta como al consejo de administración, los pormenores de la revisión de gabinete.

Otra razón por la que es **ineficaz** lo alegado por la quejosa es porque si bien es posible constatar de la digitalización del oficio ********** de diecinueve de abril de dos mil diecisiete –requerimiento de comparecencia–[44] y de las constancias relativas a su notificación personal[45], tales actos en el rubro solo hacen referencia al «REPRESENTANTE LEGAL DE: * ** ****** ** ***.», no menos cierto es que en el contenido de ellos fue precisado de forma expresa que el requerimiento de comparecencia es para éste (representante legal de la empresa) y para el consejo de administración o administrador único.

Por lo que el hecho de que el rubro del documento solo haga referencia a la representación de la negociación no impide considerar que fue solicitada también la presencia del órgano de dirección, pues es una indicación que está dentro de los propios documentos y que conforman una unidad, por ende,

[44] Páginas *** a *** de la sentencia reclamada.
[45] Páginas *** a *** del acto reclamado.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública
SCJN

su valoración y atención debe hacerse en forma integral y no desvinculada[46].

Máxime que como resolvió el Pleno responsable y no fue controvertido eficazmente, lo relevante fue que ***** ******* ******* compareció a la diligencia de información de hechos y omisiones derivados de la revisión de gabinete con el carácter de representante de la negociación contribuyente, lo cual acreditó —según se desprende del acta relativa— con la escritura pública ****** ******** * **** *** ********** ******* * *****) emitida por el titular de la notaría *** de la Ciudad de México[47], la cual muestra que cuenta con poderes para pleitos y cobranzas, así como para actos de administración e, incluso, para *«llevar a cabo toda clase de actos de administración ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto para el Fomento de la Vivienda de los Trabajadores y cualquier otro instituto, autoridad o dependencia gubernamental»*.

Además, de que esa persona compareció con idéntico carácter en representación de la contribuyente a entablar la acción contenciosa administrativa y, posteriormente, la de amparo, lo que evidencia que es una persona idónea para entender la diligencia y, en atención a las responsabilidades del mandato que le fue conferido, para informar o consultar al órgano de gobierno de su representada sobre los hechos y omisiones informados en esa comparecencia.

De ahí que no tiene razón la quejosa en cuanto a que el hecho de que el requerimiento y la notificación solo fuera dirigida al representante (lo cual ya fue determinado que no es verdad), restringió el derecho a autocorregirse o intentar la vía de acuerdos conclusivos, pues es reiterado la persona física

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

[46] Con relación al reconocimiento de que los documentos en que consten actos jurídicos, como lo son demandas, contratos o actos administrativos (entre otros) deben de ser valorados integralmente atendiendo a que son una unidad, destacan los criterios jurisprudenciales de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2ª/J. 183/2005, de rubro: **DEMANDA DE AMPARO AL PROVEER SOBRE SU ADMISIÓN, SU ANALISIS DEBEN DE COMPRENDER LOS ANEXOS QUE SE ACOMPAÑEN A LA MISMA, y 2ª/J 14/2018 (10ª) de rubro: CONTRATOS ADMINISTRATIVOS, EL INCUMPLIMIENTO DE PAGO TIENE NATURALEZA ADMINISTRATIVA**, aplicables por analogía.

[47] Documento que obra a fojas *** a *** del expediente relativo al juicio de nulidad.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

que compareció en representación de la empresa tenía una calidad suficiente para informar al órgano directivo de todos los aspectos hechos de su conocimiento en la fiscalización.

Ahora, por cuanto hace a los argumentos relacionados con la violación al principio de exhaustividad porque el Pleno responsable no analizó el décimo séptimo concepto de violación en el que en esencia alega, por una parte, que la notificación del oficio de requerimiento de comparecencia no fue realizada por buzón tributario como ordena el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y, por otra la inconstitucionalidad la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, son fundados.

Lo anterior porque de la revisión integral al acto reclamado no es advertido que el Pleno responsable analizará tales planteamientos, pues respecto a la notificación nada refirió con relación a que fuera personal y no mediante buzón, mientras que por lo que hace al dispositivo administrativo general solo centró su estudio en la regla emitida para 2015.

Sin embargo, dicha omisión es **insuficiente** para la concesión del amparo, ya que aun cuando fuera ordenado el reenvió del asunto para que fueran analizados dichos tópicos, lo cierto es que no sostendría una conclusión diversa que beneficiara a la contribuyente.

En primer lugar, porque con relación al argumento relativo a que la notificación del requerimiento debió ser por buzón tributario, si bien es verdad que en el artículo 42, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación y la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, así es establecido que la diligencia fuera llevada a cabo de manera personal conforme a las formalidades de los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación no le deparó perjuicio alguno, pues como fue destacado, aun cuando la diligencia fue verificada con una tercera persona el objeto de ésta fue cumplido a cabalidad, dado que el día de la cita, es decir, el dos de mayo de dos mil diecisiete, el representante de la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

empresa compareció ante las oficinas de la autoridad a desahogar la diligencia de información ordenada por el primer precepto legal referido.

Consecuentemente, aun cuando el procedimiento de comunicación del requerimiento no fuera verificado en la vía ordenada por la legislación, ese aspecto no tuvo trascendencia adversa a las defensas de la contribuyente, sino por el contrario cumplió con su propósito, esto es, que el representante de la contribuyente atendiera a lo solicitado en el oficio de mérito.

Por otro lado, en relación con la omisión de verificar el análisis de la disposición administrativa de carácter general de 2017, este Tribunal Colegiado estima que aun cuando es cierta, ello no ameritara la concesión del amparo para que el pleno emitiera una nueva sentencia en la que se ocupe de dar respuesta a ese tema, pues ello convertiría ese control en concentrado o directo, y transformaría la competencia genérica del Tribunal Administrativo en competencia específica; máxime que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de la constitucionalidad.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

D.4. Control de regularidad de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017

Como fue explicado en otro apartado de esta resolución, para que en amparo directo proceda el análisis de la constitucionalidad de una disposición normativa de carácter general es necesaria la satisfacción concomitante de las condiciones descritas en la jurisprudencia 2ª/J 53/2005 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

No obstante, con relación a la regla impugnada[48] este

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[48] **Información de seguimiento a revisiones**
2.12.9. Para efectos del artículo 42, quinto y último párrafos del CFF, las autoridades fiscales informarán, a través del buzón tributario del contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, el derecho que tienen para acudir a sus oficinas, indicando, en su caso, el lugar, fecha y hora, a efecto de darles a conocer los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar el incumplimiento en el pago de contribuciones.

Tribunal advierte que si bien es cumplida la condición relativa a que la situación abstracta prevista en ella fue concretado efectivamente en la esfera jurídica de la quejosa, dado que fue aplicada en el ********** de diecinueve de abril de dos mil diecisiete, y con base en ella fue justificado que el requerimiento a los órganos de dirección fuera verificado por conducto de su representante legal, sin que sea advertido que fuera consentida.

Sin embargo, no es satisfecho el presupuesto relativo a que la aplicación de la regla haya causado un perjuicio directo y actual a la esfera jurídica de la quejosa.

Lo anterior porque de acuerdo con lo expuesto en el apartado inmediato anterior **(D.3),** aun cuando con base en la regla fuera citado al órgano directivo de la empresa por conducto del representante legal de ésta, dicha forma de actuar está plenamente justificada, al menos en cuanto a actuaciones fiscales se refiere, de conformidad con la interpretación verificada por este Tribunal al resolver sobre la regularidad de la diversa regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

Asimismo, porque también ya fue justificado que no es exacto que la comparecencia de ésta no fuera requerido a los órganos de dirección, pues a pesar de que al rubro del oficio ********** solo fue hecho referencia al representante de la empresa, de su revisión integral y de los documentos relativos a la diligencia de su notificación, revela que también fue requerido para comparecer ante la autoridad el consejo de administración o el administrador único de la empresa; comunicación respecto de la cual de acuerdo con lo razonado en el apartado **D.1** de ésta consideración, es válida y eficaz que fuera hecha por conducto del propio representante de la empresa.

En el supuesto en el que no se ejerza el derecho a que se refiere el artículo en comento, las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento de fiscalización, asentando en las actuaciones la inasistencia de los interesados para ejercer este derecho.
CFF 17-K, 42, 134

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

Finalmente, porque también existe evidencia de que el representante de la negociación acudió a la comparecencia para la que fue citado tanto él como el órgano directivo de la empresa contribuyente, en la cual se ostentó con ese carácter y acreditó tal personalidad, en la que le fue informado de los hechos y omisiones advertidos en la revisión de gabinete, lo que lo posibilitó, incluso, a darlo a conocer a los integrantes del órgano directivo de la empresa.

En ese contexto, la disposición administrativa reclamada no depara una afectación al interés de la quejosa, por lo que aun cuando fueran considerados fundados los argumentos de inconstitucionalidad planteados, el único efecto que tendría sería considerar la inaplicación de la disposición normativa al caso; no obstante, ello no redundaría en un beneficio tangible para la contribuyente, ya que al haberse satisfecho el propósito del requerimiento notificado por conducto del representante de la empresa mediante su comparecencia ante la autoridad, quedó probado que no fue actualizada violación a sus defensas en tanto que se enteró con anticipación al oficio de observaciones de los hechos y omisiones advertidos en la revisión, con lo cual estuvo en oportunidad de emprender las acciones que estimara conducentes con anticipación a que finalizara.

De ahí que al no tener un fin práctico el análisis de los argumentos de inconstitucionalidad, los planteamientos relativos son **inoperantes.**

No pasa inadvertido que so pretexto de la presunta inconstitucionalidad de la disposición impugnada la quejosa pretende evidenciar que con ella fue abierta la posibilidad de que interviniera en la revisión una autoridad diversa a la que inició la revisión.

Sin embargo, además de que ese argumento no es eficaz para desvirtuar la presunción de regularidad de la disposición, dado que particulariza a una situación específica (que la revisión supuestamente fue continuada y concluida por una

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

autoridad diversa), sin que la inconstitucionalidad puede hacerse depender de aspecto concretos o hipotéticos, también es cierto que en el apartado **B** de este considerando fue resuelto en definitiva que no operó una sustitución de autoridades.

Con base en las consideraciones expuestas, este Tribunal ha abordado los conceptos de violación relacionados con aspectos del procedimiento de fiscalización, sin que alguno sea suficiente para la concesión de amparo, por lo que procede el análisis del asunto en los términos precisados al principio de esta consideración.

II. Argumentos relacionados con la interpretación de las disposiciones normativas que sirvieron de base para la determinación del crédito fiscal

En principio, cabe precisar que de convenir en que la interpretación realizada por el Pleno responsable es la correcta, este órgano jurisdiccional corroborará si esa atribución de significado es acorde con el parámetro de regularidad constitucional contra el cual es confrontado en la demanda de amparo.

En el concepto de violación **tercero**, la quejosa plantea argumentos tendentes a controvertir la determinación por la que el Pleno responsable validó la interpretación normativa a partir de la que fue fincado el adeudo fiscal controvertido en el juicio de nulidad, esto es, lo relativo al tratamiento que debió dar la contribuyente a la perdida por enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas al declarar el resultado fiscal en la desconsolidación del grupo.

El desarrollo argumentativo de ese concepto de violación está estructurado de manera tal que, en un inicio, a partir de explicar las características generales del régimen de consolidación fiscal y su evolución normativa, la contribuyente pretende demostrar que al amparo de la Ley del Impuesto

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

sobre la Renta emitida en dos mil dos[49], el tratamiento de las pérdidas por enajenación de acciones de las empresas controladas para la determinación del resultado fiscal consolidado presentó dos esquemas de regulación.

El primero en vigor de la fecha de expedición de la disposición normativa hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, en el que era previsto que las empresas generadoras de las pérdidas estaban en aptitud de aprovecharlas en lo individual cuando no hubiera perdido el derecho a usarlas y de acuerdo con los requisitos previsto por la propia legislación de renta.

El segundo vigente del uno de enero de dos mil ocho hasta la abrogación de la legislación el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, por virtud del cual, entre otros, fueron reformados los artículos 32, fracción XVII, y 68, fracción I, inciso e), del Código Fiscal de la Federación, a efecto de evitar que en caso alguno la sociedad controladora integrara dentro de la determinación de su utilidad o perdida fiscal individual, según sea el caso, entre otras, las pérdidas por venta de acciones de sociedades controladas.

A partir de lo anterior, la quejosa desarrolla una serie de manifestaciones para evidenciar que de acuerdo con la lógica del régimen de consolidación prevaleciente hasta su abrogación, las pérdidas por enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas consideradas para calcular el resultado fiscal consolidado del período en que cobraron vigencia no deben ser objeto de reversión, dado que la sociedad que las generó no estará en aptitud de aprovecharlas al calcular su resultado individual fuera del régimen.

La quejosa explica que a partir de la reforma de dos mil siete al artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta fue establecido que la sociedad controladora estaba en imposibilitada para deducir en lo individual las pérdidas derivadas de la venta de acciones de sus empresas

[49] Publicada en el Diario Oficial de la Federación el uno de enero de dos mil dos.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

controladas.

En su opinión esa limitación pone en evidencia que a diferencia de lo que ocurría antes de la reforma al artículo 68 (antes de dos mil siete), las sociedades controladoras no están obligadas a dar efectos para la desconsolidación a las pérdidas, ya que ante la imposibilidad de emplearlas para disminuirlas en el cálculo de su resultado fiscal individual, de reconocerlas en la desconsolidación mediante su "reversión" (suma) en el resultado fiscal respectivo, sería desconocido el beneficio que la legislación reconoció en lo particular, esto es, porque tendría que pagarse el impuesto diferido a raíz de éstas sin estar en posibilidad de restarlas para calcular el resultado fiscal individual fuera de la consolidación aun cuando no hubiera transcurrido el plazo dispuesto por la legislación para emplearlas.

Estima que esa conclusión es corroborada en atención al procedimiento de desconsolidación previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, conforme al cual la integradora quedaba vinculada a restar solo las pérdidas por enajenación de ventas de acciones de las sociedades controladoras o controladoras referidas en el inciso e), fracción I, del diverso 68, siempre que la sociedad que las generó no las hubiera podido deducir en términos del artículo 32, fracción XVII, del propio ordenamiento.

La quejosa aclara que las pérdidas por enajenación de acciones referida en el párrafo segundo del artículo 71, es decir, la que está obligada a sumar la controladora al momento de la revisión, son las generadas previo a la reforma al artículo 68, es decir, las determinadas entre 2002 y 2007, dado que respecto de éstas subsistía el derecho para aprovecharlas en lo individual fuera del régimen de consolidación.

Sin embargo, considera que ello no es posible a partir de 2008, pues derivado de la reforma al artículo 68, fracción I, inciso e), en relación con el 32, fracción XVII, fue prevista la restricción absoluta de que esos resultados negativos sean

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

integrados por las controladoras en el cálculo de su resultado global individual.

La quejosa considera que el razonamiento es aplicable por identidad de razón al caso, ya que ese procedimiento de desconsolidación fue reiterado en el artículo noveno transitorio de la legislación de renta vigente a partir de dos mil catorce, al cual se acogió la demandante.

Incluso, señala que si bien una de las características del régimen de consolidación es la neutralidad en la que fue justificada la reversión de las pérdidas restadas en consolidación y que están pendientes de disminuir en lo individual, entonces no sería razonable considerar que debe reversar las que no están pendientes de disminuir en lo individual, como son las relativas a enajenación de acciones de sociedades controladas generadas por la controladora, ya que la integradora que las generó nunca tendrá derecho a aprovecharlas fuera del grupo.

Otra razón por la que la quejosa considera confirmado que las pérdidas por venta de acciones de empresas controladas susceptibles de revertirse son las generadas hasta dos mil siete es porque, justamente, con la reforma de ese año fue introducido el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que era prevista una alternativa para el pago del impuesto diferido y reiterado el límite de reversión a aquellas aminoraciones que no hubiera podido disminuir la negociación que la generó.

En ese sentido, la quejosa alega que la sociedad controladora podía integrar las pérdidas al cálculo individual de su resultado fiscal, pero que a partir de dos mil ocho están imposibilitadas a hacerlo ante la cancelación de régimen cedular por cuanto a las pérdidas por venta de acciones de empresas controladas.

A partir de ello, la quejosa sostiene como conclusión central que en atención a la naturaleza del régimen de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

consolidación no era procedente reversar las pérdidas de enajenación de acciones de sociedades controladas obtenidas por la sociedad controladora, pues su aplicación para calcular el resultado consolidado fue definitiva al no ser posible considerarlas pendientes de disminución al momento de la desintegración del grupo y, por ende, que en forma alguna pueden ser susceptibles de ser aprovechadas por la controladora en lo individual dentro del grupo.

En ese contexto, la quejosa plantea que la litis en el juicio de nulidad debió concretarse a determinar a qué perdidas por enajenación de acciones refirió el artículo noveno transitorio, fracción XV, punto 1, inciso iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, a partir de ello, considerar que solo son aquellas incurridas por la sociedad controladora hasta dos mil diecisiete, debido a que la norma transitoria, al igual que en su momento los artículos 71 y 71-A de la legislación abrogada, continúo limitando aquellas que no hubiera podido deducir la sociedad que las generó.

De ahí que considera que las pérdidas por enajenación de acciones susceptibles de reversión no son otras más que aquellas respecto de las que la controladora sí tuvo derecho a aprovechar en lo individual, pero que ese derecho feneció por el transcurso del tiempo, esto es, aquellas generadas de dos mil siete hacia el pasado, pues a partir de dos mil ocho el legislador impuso la limitante para que en ningún caso la integradora pudiera aprovecharlas en lo individual.

Indica que ello es corroborado con la convivencia de los dos tratamientos para las pérdidas, es decir, que rigió de 2000 a 2007 y de 2008 hasta la abrogación del régimen de consolidación.

La quejosa insiste que las únicas pérdidas a reversar son las generadas antes de 2008 y que estaban pendiente de deducir, pero que por el transcurso del período en que pudieron emplearse perdieron el derecho a aprovecharlas, carácter que no pueden revestir las actualizadas a partir de ese año, al

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

pJF- Versión Pública

existir prohibición legislativa expresa, por lo que en caso de que así fue estimado sería actualizada una violación constitucional expresa.

Sostiene que esa interpretación no rompe el principio de neutralidad del régimen de consolidación, ya que, a fin de cuentas, las pérdidas por enajenación de acciones que la controladora utilizó para declarar el resultado consolidado después de 2008 no podrán ser empleadas en modo alguno en lo particular al existir disposición expresa que lo prohíbe.

A partir de esa premisas, la quejosa considera que la resolución del Pleno responsable de validar la determinante del crédito fiscal por cuanto a la reversión de las pérdidas referidas es ilegal porque deriva de un análisis incorrecto de la *litis* efectivamente planteada y de una interpretación y aplicación incorrecta de las disposiciones que rigen la mecánica de desconsolidación en cuanto al aspecto destacado.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Por último, expone manifestaciones tendentes a evidenciar que las sentencias emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte en los amparos directos 25/2017 y 26/2017, en las que fueron abordados aspectos relacionados con el reconocimiento de los efectos fiscales de desconsolidación mediante la reversión de pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas, no deben ser tomados en cuenta al resolver el asunto por no tratarse de jurisprudencias vinculatorias y porque fueron abordados argumentos diversos a los hechos valer en la demanda.

En relación con lo anterior, en el **concepto de violación cuarto** la quejosa alega que aquel resultado intelectivo de disposiciones derivó del desconocimiento por el Pleno responsable de los dictámenes periciales de las partes.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

La quejosa sostiene que la determinación del Pleno responsable es contraria a lo dispuesto en los artículos 46 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues si bien la valoración de los dictámenes

técnicos quedará al arbitrio de la juzgadora, esa facultad no puede en forma alguna validar una actuación arbitraria por parte de ésta.

Incluso la quejosa explica que de conformidad con diversos criterios jurisdiccionales, los juzgadores no pueden rechazar los dictámenes emitidos por especialistas si cumplen con todos los requisitos de la lógica y la experiencia.

En esencia, la quejosa alega que la prueba pericial era determinante en el asunto, en atención a que el entendimiento y valoración del problema planteado requiere de conocimientos y experiencia vinculados con la materia contable; no obstante, el Pleno dejó de dar el valor debido a los dictámenes y no advirtió que existían coincidencias relevantes, como es que por cuanto a las pérdidas por enajenación de acciones de los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012 la empresa controladora no contaba con el derecho a disminuir de manera individual dichos resultados negativos, incluso con posterioridad al régimen de consolidación, por lo que estima corroborado que no se actualizaba el deber de reversión con base en el que fue fincado el adeudo fiscal.

Por tanto, la quejosa considera que al desestimar la pericial en materia contable implica validar que el Pleno responsable es especialista en ese campo de estudio, lo cual es inaceptable, ya que los órganos encargados de impartir justicia son exclusivamente expertos en derecho.

Finalmente, en relación con la prueba pericial, en el concepto de violación **décimo tercero** la quejosa señala que en caso de considerar que la valoración de los dictámenes técnicos fue ajustada a derecho, entonces plantea la inconstitucionalidad del artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que faculta a los órganos del tribunal administrativo a efectuar el análisis de dichos elementos con libertad de apreciación.

Al respecto plantea que la disposición normativa referida

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

es contraria al principio de seguridad jurídica en su vertiente de confianza legítima, pues al pasar por alto que el nivel de especialización que tiene sobre la materia es mayor al que posee el juzgador, implica hacer nugatoria la posibilidad de que los particulares refuercen su acción a través de la explicación de temas técnicos al margen de la materia que se trate y dota a los órganos jurisdiccionales de facultades para desestimar sin justificación alguna los estudios técnicos.

Además, agrega que de validar la actuación del Pleno responsable estaría restringiendo a los órganos de la obligación de allegarse de la mayor cantidad y de elementos para una resolución de calidad de los asuntos en consistencia, en contravención de lo previsto en el artículo 17 de la Constitución General.

Por tanto, señala que cualquier interpretación que valide el actuar del Pleno responsable para desconocer el contenido de los dictámenes periciales de los tres especialistas evidencia la inconstitucionalidad del artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

La síntesis anterior muestra que la quejosa pretende evidenciar que de acuerdo con el procedimiento de desconsolidación al que fue acogido como sociedad controladora del grupo a desconsolidar –previsto por el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce–, para calcular el resultado fiscal derivado de esa desintegración no estaba vinculada a revertir las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas generadas a partir de 2008 que hubiera considerado al determinar el resultado fiscal consolidado en cada ejercicio hasta 2013.

Dicha conclusión la sostiene con base en que las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas generadas entre el ejercicio de 2008 a 2013 no pueden considerarse pendientes de disminuir (deducir), ya que

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

el derecho al aprovechamiento en lo individual fue limitado por el artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013; situación que estima no acontecía hacia el pasado, pues no era prevista esa restricción, por lo que las controladoras estaban en posibilidad de disminuirlas en su resultado dentro de los diez años posteriores.

De ahí que la quejosa insista en que la determinación de reversión solo recae respecto de las pérdidas pendientes de disminuir que no pueden ser otras que las generadas con anterioridad a 2008.

Por tanto, estima que el tema central de la litis en el juicio de nulidad estuvo centrado a dilucidar si las pérdidas por enajenación de acciones de empresas controladas que la autoridad advirtió fueron disminuidas por la controladora para determinar su resultado al estar dentro del régimen de consolidación, es decir, las de los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012 debieron ser adicionadas (revertidas) al cálculo del resultado fiscal de desconsolidación.

No obstante, sostiene que el problema debió concretarse a dilucidar si aquel límite en el cálculo del resultado fiscal individual en efecto implica anular definitivamente el derecho de aprovechamiento, en particular de aquellas pérdidas para las sociedades que fungieron como controladoras.

En ese contexto, este Tribunal Colegiado estima que para advertir si la determinación del Pleno responsable en cuanto a que sí existe obligación de la contribuyente en revertir esas pérdidas al desconsolidar, es necesario esclarecer la premisa a partir de la cual sostiene que el deber impuesto no le es exigible.

Así, como primer aspecto es necesario despejar la interrogante de si en el procedimiento de desconsolidación previsto en el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, la reversión debió ser solo

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

SCJN Versión Pública

respecto de pérdidas fiscales por venta de acciones pendientes de disminución.

A. Definitividad de las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas disminuidas dentro del régimen de consolidación

Para responder a la interrogante planteada por la quejosa es necesario atender a lo previsto en el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, cuyo contenido es el siguiente.

> **ARTÍCULO NOVENO.** En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:
> […]
>
> XV. Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013 contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y hubieren cumplido con el plazo de cinco ejercicios previsto en el tercer párrafo del artículo 64 de la citada Ley, estarán a lo siguiente:
>
> a) Con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma y pagar el impuesto diferido que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se abroga, o bien, el siguiente procedimiento:
>
> 1. Reconocerá los efectos de la desconsolidación al cierre del ejercicio de 2013, mediante declaración complementaria de dicho ejercicio, para lo cual, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio lo siguiente.
>
> i) Los conceptos especiales de consolidación, que en su caso, hubiere continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002 en los términos del segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002 y que con motivo de la desconsolidación deben considerarse como efectuadas con terceros, desde la fecha en que se

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, calculados en los términos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones aplicables vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001.

ii) El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que las sociedades controladas y que la controladora tengan derecho a disminuir al momento de la desconsolidación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de dichas sociedades para determinar el resultado fiscal consolidado.

Las pérdidas pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior y las referidas en el artículo 71, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, incluirán tanto las determinadas al 31 diciembre de 2012, como las generadas en el ejercicio de 2013.

iii) El monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron y siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó.

[…]

Para los efectos de este numeral, los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a las sociedades controladas y a la controladora, se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio de 2013. Los conceptos especiales de consolidación correspondientes a ejercicios anteriores a 1999 de las sociedades controladas y de la controladora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio de 2013. Las participaciones a que se refiere este párrafo, son aquéllas que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados en el párrafo anterior, se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio fiscal en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos tratándose de las operaciones a que se refieren los artículos 57-F, fracción I y 57-G, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y desde el último mes del periodo en que se efectuó la actualización en el caso de la deducción por la inversión de bienes objeto de las operaciones referidas y hasta el mes en que se realice la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Reforma

> desconsolidación. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desconsolidación. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de las sociedades controladas y de la controladora, se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desconsolidación.
>
> Una vez determinada la utilidad fiscal consolidada del ejercicio de 2013 que resulte conforme a lo dispuesto en este numeral, la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga. Dicha controladora determinará la utilidad fiscal neta consolidada que corresponda y el excedente de ésta respecto de la utilidad fiscal neta del ejercicio que se manifestó en la declaración anterior a la que se deba presentar conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este numeral, podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada para efectos de la mecánica prevista en el numeral 3 siguiente.

En la disposición normativa transcrita es previsto que con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluida ella, y pagar el impuesto diferido que tenga pendiente de entero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, para lo cual prevé la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada o el contenido en la propia fracción XV, inciso a), numerales i, ii y iii.

Es importante precisar que si bien el régimen transitorio establecía otras opciones para llevar a cabo la salida del sistema de consolidación, lo cierto es que no existe controversia en el asunto en que la quejosa decidió ajustarse al procedimiento previsto en la fracción XV referida.

De conformidad con esa disposición transitoria, los contribuyentes que al treinta y uno de diciembre de dos mil trece contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado y cumplieran con el plazo de cinco ejercicios previsto en el artículo 64, párrafo tercero, de la Ley del

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Impuesto sobre la Renta abrogada[50], debían por conducto de la sociedad controladora desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma, y pagar el impuesto diferido que tuvieran pendiente de entero a esa fecha.

Así, de manera esquemática y para facilitar el análisis del asunto, este Tribunal advierte que el procedimiento referido solo en la parte que interesa puede representarse de la forma siguiente.

	Utilidad Fiscal Consolidada o Pérdida Fiscal Consolidada (del ejercicio 2013)	**Fundamento**
(+) o (-)	**Conceptos Especiales de Consolidación** que, en caso, se hubieren continuado determinando por operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002. *Nota: Existe la opción de que el impuesto por conceptos especiales de consolidación, lo pague la controladora hasta que los bienes que dieron lugar a ellos se enajenen a personas ajenas al grupo.*	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), punto i), y último párrafo del citado inciso a), DT Ley del ISR 2014.
(+) ó (-)	**Pérdidas Fiscales** de ejercicios anteriores que las controladas y la controladora tengan derecho a disminuir al momento de la desconsolidación, considerando sólo los ejercicios en que se restaron las pérdidas respectivas para determinar el resultado fiscal consolidado. Aquí se incluyen	Artículo Noveno fracción XV, inciso a), numeral 1), punto ii), DT Ley del ISR 2014.

[50] Artículo 64. Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:
[…]
Una vez ejercida la opción de consolidación, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada, y hasta en tanto no presente ante el Servicio de Administración Tributaria aviso para dejar de consolidar, o bien, cuando la sociedad controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, o deba desconsolidar en los términos de los artículos 70, cuarto párrafo, o 71, octavo, décimo quinto y décimo sexto párrafos, de esta Ley. El plazo anterior no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa.
[…]

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

SJF Versión Pública

	también las pérdidas generadas en el ejercicio de 2013.	
(+) ó (-)	**Pérdidas por Enajenación de Acciones** de sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en que se generaron, y siempre que no fueran deducidas por la sociedad que las generó.	Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1), punto iii), DT Ley del ISR 2014.
(=)	Utilidad Fiscal Consolidada del ejercicio 2013.	
Ahora, con base en el artículo noveno, fracción XV, inciso a) numeral 1), último párrafo, de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR 2014 es señalado que una vez determinada la utilidad fiscal consolidada del ejercicio de 2013 que resulte conforme a lo dispuesto en este numeral, "la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga", la mecánica 2 continúa de la siguiente manera:		
(-)	Pérdidas Fiscales Consolidadas de ejercicios anteriores	Artículo 68, fracción II, párrafo primero, Ley del ISR abrogada
(=)	Resultado Fiscal Consolidado.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
(x)	Tasa.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR abrogada.
(=)	Impuesto sobre la Renta Consolidado.	Artículo 64, párrafo segundo, Ley del ISR

Del procedimiento esquematizado destaca la obligación de reconocer los efectos de la desconsolidación al cierre del ejercicio dos mil trece, mediante declaración complementaria de dicho ejercicio, para lo cual tendría que sumar o restar, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, entre otros conceptos, las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que fueron generadas y siempre que no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó.

De esta última condición es que la quejosa hace derivar la justificación para considerar que las pérdidas por enajenación de acciones de sus controladas que disminuyó al calcular el resultado consolidado a partir de dos mil ocho no son materia de reversión.

Así, si bien la disposición normativa transitoria no prevé de forma textual que las pérdidas a revertir son como tal «las pendientes de disminución», ese aspecto es inferido del contexto de la lógica que rodea el cálculo del impuesto sobre la renta.

De acuerdo con éste es permitido de manera general el aprovechamiento (mediante disminución o deducción, según establezca la legislación) de las pérdidas fiscales generadas en períodos anteriores y que no fueran aprovechadas al no haber existido una utilidad suficiente contra la cual amortizarlas, lo que permite que ese concepto de aminoración del resultado fiscal, como beneficio, quede latente para ser empleado en períodos posteriores hasta el límite temporal previsto en la disposición normativa.

De ahí que la quejosa haga derivar su postura en cuanto a que la expresión «siempre que no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó» debe ser entendida en la lógica de cálculo del propio impuesto en lo individual, es decir, como los beneficios por pérdidas fiscales que no fue posible emplear al momento de calcular el resultado en lo individual, el cual en el caso específico de las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas estuvo autorizado como parte del régimen general para las empresas controladoras en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Lo anterior al ser anulado el régimen cedular mediante el cual antes de 2018 las empresas enajenantes de acciones solo podían deducirlas bajo una circunstancia específica (cuando no excedieran el monto de las ganancias que en su caso obtuviera la propia contribuyente en el ejercicio o en los cinco siguientes en la enajenación de acciones).

En efecto, es importante considerar que esa disposición normativa en su texto vigente a partir de 2018, fue establecido lo siguiente.

> **Artículo 32.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles:
> […]
> XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.
> Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9º. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias. Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá. Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:
> a) Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando lo siguiente:
> 1. Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

que se adquirieron.
2. Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.
b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de esta Ley. Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del citado artículo 215.
c) Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a) se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.
d) En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida. No será necesaria la autorización a que se refiere este inciso cuando se trate de instituciones que integran el sistema financiero.

De la disposición normativa transcrita, este Tribunal advierte que por regla general no son considerados como conceptos deducibles las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones; sin embargo, existe una excepción a la regla, por virtud de la cual aquellas pérdidas están autorizadas como deducciones solo para amortizarlas contra ganancias propias de los contribuyentes que las generaron en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones.

Es a partir de esa disposición que la quejosa sustenta su posición frente a la obligación de reversión de las pérdidas que

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

por el mismo concepto (enajenación de acciones) estuvieran pendientes de disminución, pues considera que éstas son las que a pesar de generarse en cierto periodo, no fue posible aplicar por haber transcurrido el plazo de diez años que la legislación le confiere para hacerlo, lo cual, desde su perspectiva, naturalmente solo podría concretarse con aquellas pérdidas generadas con anterioridad a 2007; máxime que la legislación vigente no imponía restricciones para hacerlas efectivas en lo individual aun dentro de un régimen de consolidación, lo que ya no ocurrió para 2008 y hasta la abrogación de la legislación que dio origen al deber de desconsolidación.

Además, la quejosa hace derivar su premisa de lo dispuesto a su vez en el artículo 68, fracción I, inciso e), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su texto en vigor a partir de dos mil ocho, en el sentido de que las entidades controladoras bajo circunstancia alguna estaban en posibilidad de aprovechar en lo individual y dentro del régimen de consolidación el monto de las pérdidas que por enajenación de acciones de controladas se hubieran actualizado.

La quejosa básicamente considera que al existir una limitante legislativa expresa para hacer efectivas dichas pérdidas en la determinación individual de su utilidad dentro del régimen de consolidación, a partir de la noción de que su aprovechamiento es mediante su resta directa en el resultado consolidado con base en cual se paga el impuesto global, tienen ese carácter «definitivo» que respalda la imposibilidad de revertirlas, lo que justifica que de hacerlo (revertirlas) ese resultado que en principio le fue favorable, ya no podría ser aprovechado fuera del régimen.

Por tanto, para determinar si la interpretación que propone la demandante es la que debe prevalecer o si como resolvió el Pleno responsable la limitante señalada en el artículo 68, fracción I, inciso e), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil siete no confirió un carácter definitivo a las pérdidas por enajenación de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

acciones de empresas controlada, es necesario atender al contenido de dicha disposición normativa, que es el siguiente.

> **Artículo 68.** La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue:
> I. Se obtendrá la utilidad o la pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente:
> […]
> e) Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas en los términos del artículo 66 de esta Ley, que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, obtenidas por la sociedad controladora, siempre que se cumplan con los requisitos señalados en la fracción XVII, incisos a), b), c) y d) del artículo 32 de esta Ley.
> Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones por la sociedad controladora emitidas por sociedades que no sean sociedades controladas, únicamente se disminuirán de las utilidades que por el mismo concepto obtenga la sociedad controladora provenientes de acciones emitidas por sociedades no controladas, cumpliendo con lo establecido en la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.
> En ningún caso la sociedad controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas referidas en los párrafos anteriores.
> Los conceptos señalados en los incisos anteriores de esta fracción, se sumarán o se restarán en la participación consolidable. Para los efectos de este Capítulo, la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 100%. Para calcular las modificaciones a las utilidades o a las pérdidas fiscales, de las sociedades controladas de ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, cuando la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de una sociedad controlada cambie de un ejercicio a otro, se dividirá la participación accionaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada durante el ejercicio en curso entre la participación correspondiente al ejercicio inmediato anterior. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

> cada uno de los ejercicios mencionados; el cociente que se obtenga será el que se aplicará a las utilidades o a las pérdidas fiscales, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, incluidas en las declaraciones de los ejercicios anteriores, y al impuesto que corresponda a estos ejercicios, en los términos del artículo 75 de esta Ley.

De acuerdo con la disposición citada, la sociedad controladora para determinar su resultado fiscal o pérdida consolidada, entre otros aspectos, restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas en los términos del artículo 66 la propia legislación[51] que cumplan con los requisitos señalados en los incisos a), b), c) y d) de la fracción XVII del artículo 32 de la propia ley de renta.

Además, en ningún caso la sociedad controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal las pérdidas por venta de acciones emitidas por sus controladas, según sea el caso.

A partir de lo expuesto, este Tribunal Colegiado considera que el hecho de que como parte del procedimiento para el cálculo del resultado fiscal consolidado las empresas controladoras deban determinar su resultado individual (al cual les es sumado o restado el de las controladas para obtener el resultado consolidado) sin posibilidad de disminuir las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas no genera la definitividad de su disminución.

Esto es, la quejosa pretende derivar la definitividad de las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades no controladas de la premisa referente a que al limitar el legislador su aplicación en lo individual, pero permitir que sean restadas

[51] Artículo 66. Para los efectos de esta Ley se consideran sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

del consolidado, es que autorizó el empleo definitivo de éstas; sin embargo, en realidad tal disposición atendió exclusivamente a prevenir la generación de una distorsión dentro del régimen opcional de consolidación mediante un doble aprovechamiento de tales aminoraciones, sin que ello implique el reconocimiento de su definitividad.

Para corroborar la conclusión anterior es pertinente atender a lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 95/2015[52], en

[52] En la parte conducente fue determinó lo siguiente.
[…] En el referido concepto de violación, la quejosa controvirtió la constitucionalidad del artículo 68, fracción I, inciso e), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque -según dice- vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que no permite a las sociedades controladoras tributar, para efectos del impuesto referido, conforme a su verdadera capacidad contributiva, ya que le impide disminuir en la determinación de su propia utilidad o pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones emitidas por sus sociedades controladas, no obstante que dichas pérdidas impactan negativamente en su patrimonio a nivel individual.
[…]
En ese contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, el impuesto sobre la renta se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos que se traduzcan en una merma al patrimonio, es decir, con las deducciones. De tal manera, que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo -de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 del ordenamiento referido-, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en este, menos las deducciones que mermen el patrimonio, como en el caso lo representa el concepto de pérdidas por enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora que emitan las sociedades controladas.
Ahora bien, es necesario remitirse al texto del artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dos mil ocho, que en la parte que interesa dispone lo siguiente:
[Lo transcribe]
De la transcripción anterior se desprenden dos premisas, por lo que hace a las sociedades controladoras: Que la sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Que una vez ejercida la opción de consolidación, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, por el periodo que ahí se establece.
En ese sentido, no le asiste la razón a la quejosa respecto de sus argumentos tendentes a demostrar que el artículo impugnado es inconstitucional porque no le permite disminuir en lo individual las pérdidas provenientes por la enajenación de acciones emitidas por sus controladas, lo que implica que no se refleje su auténtica capacidad contributiva, ya que en primer término, por disposición expresa del propio régimen de consolidación fiscal - artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta- se encontraba obligada a presentar su propia determinación del tributo referido sobre el resultado fiscal consolidado, por lo que en ese entendido, no le era aplicable esta disminución en su propia determinación.
De estimarse lo contrario, esto es, que la sociedad controladora tuviera la posibilidad de disminuir las pérdidas que obtuviera por la enajenación de acciones emitidas por sus sociedades controladas en su propio resultado fiscal - esto es, a nivel individual-, se estaría efectuando una doble disminución por este concepto, pues se reflejarían tales pérdidas tanto en su propia determinación como en la del grupo, lo que se traduciría en un doble beneficio para la controladora, situación que no es acorde con el principio de proporcionalidad tributaria.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

el que al analizar si la limitante del párrafo tercero, inciso e),

También, la prohibición expresa contenida en el párrafo tercero del artículo 68, fracción I, inciso e), atendía a la lógica de operación del régimen de tributación de consolidación, en la medida en que precisamente las pérdidas por enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas y no controladas que obtiene o genera la controladora, se sumaban o restaban directamente en la participación consolidable, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo reclamado en análisis, y que se definía en su quinto párrafo, como la participación accionaria que una sociedad controladora tenía en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta; la participación consolidable de las sociedades controladoras era del 100%.

Bajo este esquema, las pérdidas provenientes por la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas (supuesto previsto en el primer párrafo del inciso e) del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, era un concepto que se encontraba vinculado a la participación consolidable en la medida en que se restaba o sumaba al mismo; de ahí que lógicamente, su disminución se realizaba directamente dentro del resultado fiscal del grupo, y no en lo individual por parte de la controladora.

En este sentido, la porción normativa impugnada era acorde con una de las principales características de este régimen, la cual estribaba en que en él se reunían las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pagara el impuesto, aun cuando legalmente se encontraban organizadas como sociedades individuales, poniendo de relieve que en dicho régimen, todo lo que ocurría a nivel individual, debía tener un efecto idéntico a nivel consolidado.

Además, el contenido del artículo reclamado respeta el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que en relación con las sociedades controladoras, lo hace en la medida en que reconoce la merma en su patrimonio derivada de las pérdidas que obtuvieran por la venta de acciones emitidas por sus sociedades controladas, al permitirles restarlas, incluso, sin límite alguno – conforme lo establecía el primer párrafo del inciso e), fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta-- dentro del resultado fiscal consolidado, ya que sólo las sujetaba a los requisitos formales de la fracción XVII, incisos a), b), c) y d) del artículo 32 de la propia Ley.

De ahí que la porción normativa impugnada, en específico su párrafo tercero, contrariamente a lo que alega la quejosa, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, porque el hecho de que la norma no permita disminuir en lo individual a las controladoras las pérdidas que obtengan por la enajenación de acciones emitidas por sus controladas, atiende a que precisamente, el legislador ordinario previó dicha disminución dentro del resultado fiscal consolidado, por lo que en ese entendido, se refleja la potencialidad real para contribuir al gasto público, sin que pueda incluir, la controladora, dicho concepto en la determinación a nivel individual su propia determinación de utilidad fiscal o pérdida fiscal.

Luego, estimar correcta la pretensión de la quejosa para que una empresa controladora pudiera restar a nivel individual las pérdidas que obtuviera por la enajenación de acciones emitidas por sus controladas, generaría una distorsión en la declaración consolidada porque se restaría dos veces el mismo concepto, esto es, en la consolidación habría un concepto de resta por parte de la controladora (las pérdidas por enajenación de acciones emitidas por sus controladas), así como a nivel individual en su propia determinación, lo que se traduciría en una doble disminución de dicho concepto.

En otras palabras, de aceptarse la interpretación efectuada por la quejosa, se distorsionaría el sistema de causación haciéndolo desproporcional, pues en la medida en que se hubiera permitido que las pérdidas en enajenación de acciones fueran consideradas como deducciones en la determinación de la utilidad fiscal establecida a nivel individual, se hubiera duplicado su disminución, ya que hubieran sido restadas en una primera ocasión como concepto deducible, mientras que en la segunda ocasión en que se restaría dicha pérdida, hubiera ocurrido al momento de determinar el resultado fiscal consolidado, el cual preveía como concepto de resta, la pérdida derivada por enajenación de acciones por sociedades controladas.

Con independencia de lo anterior, el legislador está facultado para imponer contribuciones, bajo la única restricción de que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Luego, al ser el impuesto sobre la renta un gravamen que recae sobre los impactos positivos del patrimonio de los contribuyentes, el legislador también está facultado para incorporar o no conceptos de resta, como el que nos ocupa, es decir, para la disminución de pérdidas fiscales por enajenación de acciones u otros títulos valor.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

fracción I, en relación con el diverso 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta ahora abrogada, era incompatible con el principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, en el cual definió la naturaleza y alcances de aquella disposición limitante.

En esa resolución –cuyo criterio fue retomado del diverso amparo en revisión 825/2014– destaca que la Primera Sala de la Suprema Corte consideró que el establecimiento de la limitante del artículo 68 fracción I, inciso e), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es resultado de las facultades con las que cuenta el legislador para imponer contribuciones, bajo la única restricción de que cumplan con los requisitos previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, de la cual derivó para el caso del impuesto sobre la renta consolidado la de incorporar o no conceptos de aprovechamiento, como las pérdidas por enajenación de acciones.

Asimismo, convino en que esa previsión es consistente con la propia lógica de tributación del régimen opcional de consolidación, ya que las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas son un concepto vinculado a la participación consolidable en la medida en que son restadas o

---

Por tanto, el legislador atendiendo a que la adquisición y venta de acciones era una operación habitual u ordinaria que llevaban a cabo las sociedades controladoras que tributan dentro del régimen de consolidación fiscal, respondiendo a su propio objeto social, determinó que se les debía permitir disminuir esos conceptos, con la prerrogativa de que se efectuara dentro del resultado fiscal consolidado, y no en forma individual en tanto se encuentren dentro de dicho régimen por lo que el contenido del artículo 32, fracción XVIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se aplicaría una vez que dichas sociedades estén fuera del régimen de consolidación fiscal.

Con base en lo expuesto, es evidente que, al reconocer el artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus párrafos primero y segundo, la disminución directa de las pérdidas obtenidas por las sociedades controladoras por la venta de acciones, en este caso, emitidas por sus controladas (párrafo primero), dentro del propio régimen de consolidación, y por ende, el que se prohíba a la controladora restar en lo individual dicho concepto (párrafo tercero), respeta el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que se grava su auténtica capacidad contributiva, acorde con la lógica de operación del propio régimen. En este orden de ideas, el artículo 68, fracción I, inciso e) párrafos primero y tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede el principio constitucional referido, sino por el contrario, lo salvaguardaba al permitir que las sociedades controladoras, disminuyan íntegramente el monto de las pérdidas que sufran en la enajenación de acciones de sus sociedades controladas.

[…]

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

sumadas; de ahí que su disminución es realizada de forma directa dentro del resultado fiscal del grupo, y no en lo individual por parte de la controladora.

Por ende, corroboró que la limitante de deducción individual para las controladoras estaba justificada en tanto que de lo contrario validaría una doble disminución por aquel concepto, pues tales pérdidas serían reflejadas tanto en su propia determinación como en la del grupo, lo que significaría un beneficio doble para la controladora.

En ese contexto, la Primera Sala concluyó que si bien procedía que el legislador permitiera a las controladoras disminuir las pérdidas generadas por la venta de acciones de sus controladas, ya que su adquisición y enajenación era una operación habitual u ordinaria que llevaban a cabo las sociedades controladoras que tributan dentro del régimen de consolidación fiscal, dicho aspecto fue limitado a su verificación dentro del resultado fiscal consolidado y no en forma individual, ya que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta era aplicado una vez que esas sociedades estuvieran fuera del régimen de consolidación fiscal.

Con base en las consideraciones que rigieron la solución de esos precedentes aplicadas como si fueran propias[53], este Tribunal advierte que si bien en la permisión contenida en el párrafo primero del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, es reconocido el derecho de las controladoras a la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones de sus sociedades controladas dentro del régimen de consolidación a través de su amortización respecto de la utilidad consolidada, lo cierto es que en concordancia con ello, en el párrafo tercero de esa disposición normativa el legislador prohibió su disminución en lo individual a efecto de disuadir un doble beneficio, aspecto que no implica que su aplicación adquiera definitividad.

[53] De acuerdo con la jurisprudencia P./J. 126/99, aplicada por analogía, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 35, de rubro: **SENTENCIA. CUANDO EL JUEZ CITA UNA TESIS PARA FUNDARLA, HACE SUYOS LOS ARGUMENTOS CONTENIDOS EN ELLA**.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Como fue destacado, el efecto de tal disminución solo es para efectos de la tributación dentro del régimen de consolidación, sin perjuicio de que en el momento en que éste fuera abandonado (como ocurre con la desconsolidación del grupo), las sociedades que en lo individual tributaban dentro de él y reingresaran el régimen general en el que están habilitadas para calcular su resultado fisca con base en el cual tributará en lo particular, tal como es advertido de la fracción XVII del artículo 32 de la propia ley.

En ese contexto, este Tribunal estima que la argumentación de la quejosa parte de una premisa inexacta, ya que el objeto de la reforma de dos mil siete fue evitar un doble beneficio respecto del empleo de las pérdidas, primero, a nivel individual y una vez determinado éste, sobre el resultado consolidado; por ende, el legislador dentro de sus amplias facultades para establecer las mecánicas de tributación y la libre configuración con que cuenta, impuso un límite para que en tanto subsistiera el régimen de consolidación la empresa generadora de las pérdidas solo pudiera ejercerlas a nivel global dentro del régimen, es decir, para aplicarlas solo al cálculo del resultado consolidado con base en el cual pagarían el impuesto sobre la renta en el periodo específico, lo cual permitiría su diferimiento y con ello el propósito principal del régimen de consolidación.

Sin embargo, al desaparecer la causa que generó la previsión de esa limitación, es decir, el propio régimen de consolidación, ello implicaba también la eliminación de la barrera que impedía a las sociedades controladoras aprovechar en lo individual las pérdidas que generaron derivado de la enajenación de acciones de sus sociedades controladas.

Así, una vez reconocidos los efectos de la disolución del grupo o salida de uno de sus integrantes mediante el pago del impuesto que gracias a la disminución anticipada a nivel global de una pérdida por enajenación de acciones fue diferido con

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

motivo del régimen opcional –lo que es logrado con la reversión de la pérdida mediante la adición de su valor al resultado fiscal consolidado al momento de la extinción del grupo o la salida–, en una operación simétrica también debe considerarse que desapareció la limitante para que de resultar procedente y no haberse extinto el derecho para emplearlas, la sociedad controladora quedara expedita para aprovechar en lo individual aquellos resultados negativos a efecto de calcular su resultado fiscal en lo particular.

No obsta a la interpretación anterior que no exista disposición expresa que así lo valide como refiere la quejosa, ya que tampoco hay disposición alguna en la que sea prevista alguna prohibición para que una vez extinto el régimen opcional de consolidación, las controladoras no pudieran aprovechas en lo individual las pérdidas por enajenación de acciones de sus controladas, siempre que no estuviera extinto el derecho para hacerlo

Además, porque no es necesaria una previsión permisiva textual en el sentido propuesto por la quejosa para considerar que es posible el aprovechamiento individual de las pérdidas fuera del régimen de consolidación.

Así, a partir de la interpretación sistemática y funcional de las disposiciones normativas que rigieron el régimen de consolidación fiscal y su extinción, en específico en cuanto a las pérdidas por enajenación de acciones, la posibilidad de aprovecharlas está implícita tanto en la mecánica prevista para el cálculo del resultado fiscal consolidado, como en el procedimiento a observar para reconocer los efectos de la desconsolidación.

De ahí que incluso en atención al principio de no redundancia aplicable al ámbito legislativo en cuanto a producción normativa, es explicado que el legislador no incluyera en el ordenamiento una disposición textual que reiterara o abundara sobre aspectos que ya fueron regulados dentro del propio régimen de consolidación.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

En ese sentido, incluso debe considerarse que según lo señalado en el párrafo penúltimo del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las empresas controladoras y controladas debían atender a las disposiciones generales del Título II que no contravengan las reglas específicas establecidas en el Capítulo VI[54].

Así, para atribuir significado a la norma derivada de esa disposición normativa es necesario tener en cuenta que en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece eran previstos dos regímenes de tributación excluyentes entre sí:

A) El régimen general de ley, obligatorio para las personas morales, regido con base en las reglas generales de tributación; y,

B) El régimen de consolidación fiscal, optativo al general de ley, regido con base en las reglas particulares de tributación aplicables a controladoras y controladas y a las reglas del régimen general de ley en lo que no contradecían a las disposiciones particulares de la consolidación.

Durante la vigencia de la ley del Impuesto sobre la Renta actualmente abrogada, los contribuyentes del Título II que estaban en posibilidades de acceder al régimen de consolidación fiscal en atención a sus características, solo contaban con la posibilidad de tributar en uno de los regímenes apuntados, pues no podían hacerlo conforme al general y simultáneamente en términos del de consolidación fiscal.

En este contexto, debe considerarse que la quejosa, como causante del impuesto sobre la renta conforme a las

---

[54] Artículo 64.
Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:
[…]
Las sociedades controladoras y las sociedades controladas que consoliden, estarán a lo dispuesto en las demás disposiciones de esta Ley, salvo que expresamente se señale un tratamiento distinto en este Capítulo.
[…]

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

disposiciones del Título II de la ley referida, tributaba en el régimen de consolidación fiscal y no en el general de la ley, en los términos en los que este último ha sido delimitado en esta sentencia.

Así, si bien la quejosa llegaba a sujetarse a las disposiciones contenidas en el régimen general de la ley, éstas le eran aplicadas no como «subsistema», sino solo en la medida en la que el propio régimen de consolidación fiscal así lo permitía.

Por tanto, la quejosa debía atender a lo previsto específicamente en la fracción I, inciso e), del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual es señalada la autorización para que las empresas controladoras determinen su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada y, en lo particular, por cuanto hace a la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones, conforme al procedimiento establecido en los párrafos primero y segundo de dicho precepto y al tercero que determina que en ningún caso la sociedad controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad o pérdida fiscal, las pérdidas por enajenación de acciones referidas

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal advierte que durante el período en que estuvo vigente el régimen de consolidación y contó con autorización para integrar el cálculo del impuesto sobre la renta como entidad controladora, a la quejosa le era aplicable terminante el supuesto del párrafo tercero del mencionado inciso, por lo que, en ningún caso le podía integrar dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal las pérdidas por enajenación de acciones señaladas.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Sin embargo, de acuerdo con el artículo 64, párrafo penúltimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la reserva para aplicar las disposiciones normativas del régimen general del impuesto sobre la renta que para el caso de las pérdidas por enajenación de acciones permitirían su aprovechamiento

en lo individual a las sociedades mayoritarias de un grupo económico, en términos del artículo 32, fracción XVII, del propio ordenamiento, es el atributo personal que precisamente tiene las negociaciones como controladoras o controladas.

No pasa inadvertido que la razón de desconsolidación del grupo que originó la obligación de la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones fue la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada originalmente el uno de enero de dos mil dos, incluido su artículo 32; sin embargo, ese aspecto no es impedimento para sustentar el criterio expuesto.

Lo anterior porque la legislación en que la sustituyó, publicada el once de diciembre de dos mil trece, en concreto el artículo 28, fracción XVII[55], fue previsto como parte del régimen general de tributación de las personas morales en idénticos términos el derecho a la deducción de las pérdidas citadas, y reconoció en el artículo noveno transitorio, fracción VI[56], el derecho a hacer efectivas aquéllas generadas conforme a la legislación abrogada.

De esa manera, en el momento en que las contribuyentes dejaran de tener la calidad de controladora o controlada, como cuando fuera actualizada la desconsolidación del grupo, las

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

---

[55] Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:
(…)
XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes a la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas Pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.
(…)

[56] ARTÍCULO NOVENO. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:
(...)
VI. Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hubiesen sufrido pérdidas fiscales en los términos del Capítulo V del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, disminuirán dichas pérdidas en los términos del Capítulo V del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando únicamente el saldo de dicha pérdida pendiente de disminuir, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se encuentre pendiente de disminuir.

limitaciones jurídicas impuestas por el régimen opcional para que aquéllas apliquen las del régimen general (como lo es el derecho aprovechar en lo individual tales pérdidas) quedaron superadas al verse sujetas al cálculo de la contribución de acuerdo con el régimen general aplicable a las personas morales.

Dicho de otra forma, la disposición establecida en el artículo 64, párrafo penúltimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, interpretada a contrario sensu, muestra que las personas morales que no tengan la calidad de controladas o controladora son las que sin necesidad de autorización expresa del régimen optativo, no solo están en posibilidad de ceñirse a las disposiciones del régimen general, sino que deben hacerlo para efectos de la determinación, cálculo y entero del impuesto.

Así, en este último supuesto encuadran las sociedades que tenían el carácter de controladoras o controladas, pero dejen de calcular y enterar el impuesto con base en ese régimen optativo por cualquiera de las razones previstas en la legislación.

De ahí que incluso cobre mayor relevancia que las empresas controladoras al desconsolidar el grupo reconozcan los efectos de esa desincorporación mediante la reversión de las pérdidas fiscales que, sin haberse podido beneficiar de ellas para determinar su resultado individual dentro del grupo, las hayan aprovechado a nivel global al calcular el resultado consolidado en alguno de los períodos en que tributaron bajo ese esquema.

Ello porque mediante esa «reversión» y el consecuente pago que genera con ello es anulado el beneficio ocupado en la consolidación y es reinsertado en su esfera jurídica, lo que reactiva el carácter latente para que aquellos resultados negativos por ventas accionarias puedan ser disminuidos en lo individual una vez que fuera del régimen de consolidación, siempre que no haya perdido el derecho por el transcurso del

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

tiempo.

Cabe precisar que dicha conclusión es consistente con la resolución de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación referida, en cuanto al reconocimiento de que el legislador determinó que debía permitírseles disminuir esos conceptos con la prerrogativa de que la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones sería efectuara dentro del resultado fiscal consolidado y no en forma individual, en tanto están dentro de dicho régimen, por lo que el contenido del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sería aplicado una vez que dichas sociedades estén fuera del régimen de consolidación fiscal.

Asimismo, es acorde con lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte en el amparo directo 26/2017[57].

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

[57] En cuya parte conducente fue resuelto lo siguiente.
[…] Pues bien, de las referidas consideraciones se advierte que el régimen de consolidación permite reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto.
Así, al permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la sociedad que las hubiera generado, se genera un diferimiento del impuesto, que tiene el carácter de estrictamente temporal.
Dicho diferimiento también tiene lugar, entre otros casos, al amortizar las pérdidas por enajenación de acciones obtenidas por las sociedades controladora y controladas, si es que éstas se disminuyeron al determinar el impuesto a nivel consolidado.
Por tanto, en algún momento el impuesto diferido deberá pagarse, lo cual ocurre, entre otros casos, cuando suceda la desconsolidación del grupo.
La reversión de pérdidas por enajenación de acciones generadas por unas sociedades, deja al descubierto utilidades producidas por otras sociedades que temporalmente dejaron. de pagar el impuesto.
De tal forma, las pérdidas por enajenación de acciones - emitidas por las controladas- que haya obtenido la controladora y que hubiesen sido disminuidas con anterioridad para determinar el resultado fiscal consolidado, deberán sumarse o restarse, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada, en la declaración complementaria por desconsolidación. En ese orden de ideas, resultan infundados los argumentos de la quejosa en el sentido de que, de la interpretación de las disposiciones de referencia, la disminución o amortización de las pérdidas por enajenación de acciones no generan diferimiento de impuesto alguno.
Cabe precisar que el supuesto que genera el diferimiento de impuesto es que, al amortizarse contra el impuesto consolidado, las pérdidas por enajenación de acciones se aplicaron contra utilidades producidas por otras sociedades del grupo que, temporalmente, dejaron de pagar el impuesto.
Asimismo, el "detonante" que genera la reversión del diferimiento -en el caso que nos ocupa- lo es la desconsolidación.
Por tanto, la expresión "siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó" contenida en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y reproducida en la regla I.3.6.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, no puede ser considerada -como lo afirma la quejosa- como la circunstancia de hecho que genera del diferimiento del impuesto y la necesidad de reconocer sus efectos al ocurrir la desconsolidación.

En efecto, a partir de la característica de diferimiento del impuesto en el régimen opcional de consolidación verificada, entre otros supuestos, al permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo (con independencia de la sociedad que las hubiera generado, o bien al amortizar las pérdidas por enajenación de acciones obtenidas por las sociedades controladora y controladas, si es que están disminuyeron al determinar el impuesto a nivel consolidado), la Segunda Sala concluyó que la disminución de los resultados negativos a nivel global no es definitiva.

Lo anterior porque la expresión *«siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó»* prevista en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —precisamente reproducida en el apartado iii) del punto 1 del inciso a) de artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el que también la quejosa apoya la interpretación que sostiene–, coincide con la prohibición prevista en el tercer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, consistente en que cuando la sociedad controladora haya aplicado las pérdidas por enajenación de acciones en la determinación del impuesto a nivel consolidado, la controladora no deberá amortizar al mismo tiempo, esas pérdidas a nivel individual, pues será hasta que ocurra el supuesto que «detona» el pago del tributo –en este caso la desconsolidación–.

Cabe precisar que similar conclusión sobre el tema sostuvo la Segunda Sala en el amparo directo 25/2017.

Lo expuesto muestra que la Primera y la Segunda Salas

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Además, en todo caso, tal expresión es concordante con la prohibición prevista en el tercer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consistente en que cuando la sociedad controladora haya aplicado las pérdidas por enajenación de acciones en la determinación del impuesto a nivel consolidado, no deberá amortizar, al mismo tiempo, esas pérdidas a nivel individual, pues será hasta que ocurra el supuesto de "detona" el pago del tributo -en este caso la desconsolidación- cuando podrán aplicarse a nivel individual.
[...]

de la Suprema Corte, en precedentes e integraciones distintas han corroborado incluso a partir de premisas diversas, que a partir de la interpretación del supuesto de prohibición previsto en el artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, no es posible sostener que la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones en el resultado consolidado no las hace encuadrar en el supuesto de excepción de la reversión consistente en *«siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó».*

Ello en tanto que el aprovechamiento de dichas pérdidas podrá hacerse al retomar al régimen general de tributación del impuesto sobre la renta, lo que es consistente con lo sostenido en el sentido de que al reconocerse los efectos de la desconsolidación mediante la reversión de pérdidas es que es reactivada la potencialidad o latencia del derecho para aprovecharlas en lo individual conforme al reconocimiento hecho en el artículo 32, fracción XVII, de la propia legislación, y que podrán hacerse efectivas en virtud del artículo noveno transitorio, fracción VI, de la legislación de renta vigente.

Por consecuencia, tampoco es demostrado que el deber de reversión solo opera respecto de las pérdidas generadas antes de la reforma de dos mil siete, ya que aun cuando a partir de dos mil ocho fue introducida la limitante para disminuir las pérdidas en lo individual, pero no en lo global (o consolidado), lo hasta aquí expuesto muestra que ello no las hace definitivas, ya que la controladora al salir del régimen opcional podrá hacer uso de ellas en los términos que establezcan las disposiciones del régimen general de tributación de las personas morales.

Sin que obste los razonamientos de la quejosa relativos a que las pérdidas a revertir en cumplimiento a la disposición transitoria son las anteriores a dos mil ocho, pues a partir de ese ejercicio fue eliminada la posibilidad de que las controladoras aprovecharan las pérdidas por enajenación de acciones en su resultado individual, a diferencia de dos mil dos a dos mil siete en que sí se podía hacerlo.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/09/00

Lo anterior porque esa premisa descansa en que precisamente desde la expedición de la ley de renta de dos mil dos, el artículo 71[58] preveía esa limitación, lo que a su parecer encontraba correspondencia con la posibilidad de que las controladoras podían disminuir bajo ciertas condiciones las pérdidas por enajenación de acciones de su resultado individual; aspecto que incluso estima corroborado con la reforma publicada el uno de octubre de dos mil siete, en que fue mantenida esa limitación y reiterada en el procedimiento establecido para el pago del impuesto hasta ese momento diferido.

De ahí que el legislador estableció en el artículo 71-A[59] que las empresas controladoras quedaban vinculadas a reversar las pérdidas por venta de acciones que hubieran aprovechado antes de la reforma «siempre que dichas perdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó», es decir, tal como reiteró en el apartado iii) de la disposición transitoria analizada.

---

[58] **Artículo 71**. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual. La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos sexto y séptimo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.3889. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley

[59] **Artículo 71-A.** La sociedad controladora que haya optado por el procedimiento previsto por este artículo para determinar el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley, estará a lo siguiente: I. Considerará el monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refiere el primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de esta Ley, que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y que la sociedad o sociedades que la generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deba efectuarse el pago del impuesto diferido.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Así, a través de ese razonamiento la contribuyente pretende evidenciar que aquella acotación está referida solo a las pérdidas que las empresas controladoras usaran en lo individual, dado que el propio legislador previó que solo fueran reversadas las que no usara de esa forma, por lo cual si en 2013 fue reiterada la salvedad como parte del proceso de desconsolidación, el legislador solo refirió a las acaecidas antes de 2008.

Sin embargo, con dicho planteamiento la quejosa no desvirtúa la conclusión sostenida por este Tribunal en el sentido de que aquella hipótesis de salvedad (siempre que) no puede interpretarse como que las pérdidas disminuidas por las controladoras a partir de 2008 son definitivas.

Ello porque aquella disposición normativa fue prevista de esa forma a efecto, de que cualquier otra sociedad que no estuviera sujeta al régimen opcional de consolidación, pero con posterioridad presentara su aviso para tributar con base en esas reglas, observara el deber de reversión, además de garantizar que no existirá un doble aprovechamiento de ese resultado negativo una vez dada la desincorporación del grupo.

De igual forma, la interpretación pretendida por la quejosa pasa por alto aquellas empresas con intereses económicos comunes que en cierto momento no decidieran tributar bajo ese régimen –en tanto era una opción–, sino hasta después de la reforma, y que cuando estuvieron adscritas al régimen opcional, aprovecharan las pérdidas a nivel global contra la utilidad fiscal consolidada que generaron antes de entrar a la consolidación y que durante ese período no estuvieron en aptitud de aprovechar en términos del artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, lo anterior es posible explicarlo a partir del caso hipotético siguiente.

1. A partir de 2002 existió un grupo de cuatro empresas

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

(«A», «B», «C» y «D») que a pesar de contar con objetivos económicos comunes, decidieron tributar en lo individual, sin acogerse al régimen optativo de consolidación vigente en ese momento.

2. A estas empresas les serían aplicables las reglas del régimen general para la determinación de su impuesto sobre la renta en tanto no podían quedar exentas de tributar por no optar por consolidar.

Con ello, la empresa «A» que poseía la mayoría de acciones y llevaba la administración de las otras vinculadas (holding) –en lo administrativo y económico, mas no en lo fiscal– estaba en aptitud de beneficiarse del derecho de deducción de las pérdidas que en su caso generara por enajenación de acciones de sus administradas, de acuerdo con la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en caso de haber tenido utilidades por el mismo concepto contra las cuales hacerlas efectivas.

3. Además, durante el período de tributación bajo el régimen general, la empresa «A» generó pérdidas por enajenación de acciones de las otras empresas; particularmente, en el ejercicio de 2005 por enajenación de acciones de la empresa «B» y en 2007 por la empresa «C».

4. No obstante, no pudo hacerlas efectivas como deducción individual en los ejercicios en que las generó ni en los subsecuentes que tributó en lo individual, por carecer de utilidades provenientes de la enajenación de acciones u otros títulos contra las cuales aplicarlas, por lo cual quedó latente el derecho a hacerlas efectivas hasta diez ejercicios posteriores según lo previsto en el artículo 32, fracción XVII, de Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el momento que las generó.

5. Posteriormente, ante la persistencia de resultados

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

deficitarios de la empresa matriz que le permitieran hacer uso de sus pérdidas por enajenación de acciones de las empresas administradas, frente a la rentabilidad de éstas en los subsecuentes ejercicios, en 2009 el grupo empresarial decidió presentar aviso para consolidar resultados fiscales a partir de 2010 y poder aprovechar aquellas pérdidas generadas por la primera.

6. Así, al calcular el resultado consolidado de 2010, la empresa «A» hizo efectivas las pérdidas por enajenación de acciones de 2005 y 2007 por venta de acciones de las empresas «B» y «C», momento en que son entendidas generadas para propósitos de la consolidación (ejercicio de 2010), pues es la entrada a un régimen optativo regido por reglas propias[60].

Al formar parte del régimen de consolidación solo estuvo en aptitud de ejercerlas para calcular el resultado fiscal consolidado, pues a partir de su ingreso a la mecánica opcional le fue aplicable la limitante del párrafo tercero, inciso e), fracción I, del artículo 68 de la ley vigente, por lo que no podía hacerlas efectivas en lo individual aun cuando tuvieran en ese ejercicio utilidades propias.

7. Ahora, si en 2011 es desincorporada la empresa «B», al reconocer sus efectos, tuvo que revertir la pérdida de 2005, pues aun cuando fue generada con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación, no estuvo

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

[60] Lo anterior con apoyo en lo dispuesto en el artículo 68, fracción I, inciso c), párrafo segundo, y d), que es del siguiente contenido
Artículo 68. La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue: I. Se obtendrá la utilidad o la pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente:
(...)
c) Según sea el caso, sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere la sociedad controladora en el ejercicio en el que comience a consolidar en los términos de este Capítulo, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal a que se refiere este inciso.
d) Sumará o restará, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdida fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción.

en posibilidad de ejercerla en lo individual con base en el artículo 32, fracción XVII, de la propia legislación, por haber carecido de utilidades durante los períodos subsecuentes en que tributó con base en las disposiciones normativas del régimen general.

8. Asimismo, para el momento en que el grupo tenga que desconsolidar por la abrogación de la legislación que preveía dicho régimen opcional en términos del procedimiento previsto en la fracción XV del artículo noveno transitorio del decreto que extinguió aquel ordenamiento, de igual forma habrá cobrado vigencia la hipótesis del inciso a), punto 1, apartado iii), de aquel precepto, es decir, la controladora debió reconocer los efectos de la desconsolidación mediante la reversión de la pérdida por enajenación de acciones de la empresa «C» que generó en 2007 y aplicó para calcular el resultado fiscal consolidado de 2010.

Ello porque es una pérdida por enajenación de acciones generada con anticipación al aviso de consolidación, pero que la controladora no pudo aprovechar en lo individual mientras estuvo fuera del régimen por carecer de utilidades para ello, por lo que hizo efectiva contra el resultado consolidado una vez que tuvo autorización para acogerse a ese régimen de tributación opcional.

A partir del ejemplo hipotético, este Tribunal Colegiado corrobora que una de las razones por las que el legislador replicó el requisito previsto en el párrafo segundo del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, fue porque a pesar de la supresión del régimen cedular, es decir, de la posibilidad de que las empresas que consolidaran fiscalmente estuvieran en posibilidad de aprovechar en lo individual las pérdidas por enajenación de acciones, no podía desestimar casos como el ejemplificado, además de no desconocer que con motivo de la desincorporación o desconsolidación las empresas que fungieron como controladoras quedaran desprovistas de la prerrogativa de deducción individual de las

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

pérdidas por enajenación de acciones en términos de la fracción XVII del artículo 32 de la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el 28, fracción XVII, y noveno transitorio, fracción VI, de la vigente en la actualidad.

Esa forma de actuar por parte del legislador atiende a que las hipótesis normativas no son diseñadas ni emitidas en atención a supuestos específicos, como seria considerar que solo las sociedades que ya tributaban bajo el régimen de consolidación antes de 2007 son las que continuarían haciéndolo la abrogación dicha mecánica opcional, sino que deben tener como características la abstracción, generalidad e impersonalidad propias de las disposiciones normativas, es decir, deben comprender todos los casos que pudieran presentarse respecto del supuesto a regular.

En ese contexto, es acertada la interpretación del Pleno responsable en el sentido de que la condicionante prevista en el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, relativa a que la reversión de pérdidas por enajenación de acciones salvo las que «no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó», no solo es aplicable a las generadas antes de dos mil ocho, sino a cualquiera generada antes o después, ya sea dentro del régimen de consolidación cuando estuvo vigente el régimen cedular o con posterioridad con las generadas en el régimen general, pero que fueron llevadas a la consolidación cuando fue presentado el aviso para tributar bajo esa opción.

Máxime que el propósito de esa regulación era evitar que en el supuesto de desincorporación las empresas estuvieran en casos en que tributaran bajo el régimen de consolidación desde el momento en que la legislación permitía la deducción de las pérdidas en lo individual a las controladoras y después pasaron a la etapa en que esa acción fue limitada, una vez que desincorporen las empresas del grupo y reinsertaran en el general, no quedaran desprovistas del derecho de deducción reconocido en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

Impuesto sobre la Renta y, a su vez, prevenir que incurrieran en un doble beneficio al estar habilitadas a ejercerlo.

Por tanto, fue correcto que validara que las pérdidas por enajenación de acciones de empresas controladas que en los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012 fueron disminuidas para determinar el resultado consolidado del grupo, debieron reversarse en la declaración complementaria de 2013 a partir de la que dio cause a la desconsolidación del grupo.

Además, contrario a lo alegado por la quejosa, los precedentes emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación son orientadores para resolver el problema planteado, pues más allá de si los planteamientos expuesto en los medios de impugnación que les dieron origen correspondan plenamente o no con los expuestos por la quejosa, lo cierto es que las consideraciones sustentadas en ellos sobre el análisis e interpretación de las premisas normativas son aptas para normar y, sobre todo, corroborar el criterio que este Tribunal Colegiado considera debe prevalecer sobre el alcance de las disposiciones en que está fundada su pretensión.

Asimismo, el empleo de esos precedentes cobra relevancia si es considerado que el sistema actual de precedentes parte de reconocer y reafirmar el carácter de la Suprema Corte como un tribunal constitucional, por lo que baste la existencia de un número limitado de criterios emitidos por parte de sus salas para delegar la resolución de los asuntos en que prevalezca una controversia similar, a los tribunales colegiados para resuelvan a partir de las directrices dadas[61], incluso sobre constitucionalidad de disposiciones de

[61] Esta conclusión es orientada en el Acuerdo general número 1/2023, de veintiséis de enero de dos mil veintitrés, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo a la determinación de los asuntos que el Pleno conservará para su resolución, y el envío de los de su competencia originaria a las Salas y a los Tribunales Colegiados de Circuito, en cuyo punto cuarto, fracción I, inciso D), delega competencia a los tribunales colegiados de circuito para conocer de la resolución de los recursos de revisión en amparo indirecto en los que obre el tema debatido sea integrada jurisprudencia del Pleno o de las Salas aunque no se haya publicado, bien cuando existan tres precedentes emitidos indistintamente por el Pleno o las Salas, en forma ininterrumpida y en el mismo sentido, y no se hubiere alcanzado votación idónea para integrar jurisprudencia. Cabe precisar que si bien esa disposición normativa no es plenamente aplicable al caso (al no encontrarnos en revisión de amparo indirecto), lo cierto es que ilustra la factibilidad de análisis de casos a partir de precedentes.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

carácter general.

Aunado a que las razones que justifiquen las decisiones contenidas en las sentencias emitidas por las salas de la Suprema Corte son precedentes obligatorios para todas las autoridades jurisdiccionales, cuando sean tomadas por mayoría de cuatro votos, como en el caso acontece, de conformidad con lo previsto en el artículo 223 de la Ley de Amparo[62].

Con base en lo expuesto, este Tribunal estima que dado que la premisa general en la que la quejosa sostiene sus argumentos expuestos en el concepto de violación **tercero**, esto es, que las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas disminuidas del resultado fiscal consolidado en los ejercicios previos a 2013 son definitivas, en virtud de que no podrían aprovecharse en lo individual por la negociación que fungió como controladora es inexacta, lo que hace que sus planteamientos sean **infundados**.

Incluso, con independencia de si la responsable al realizar el análisis de fondo incurrió en alguna de las imprecisiones destacadas por la quejosa, lo cierto es que estas no tendrían el peso suficiente para conceder el amparo.

Lo anterior porque al quedar demostrado que no tiene razón en la premisa de la que hizo depender su justificación

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

Incluso, la Segunda Sala de la Suprema Corte ha validado que los tribunales colegiados deben verificar la existencia de precedentes emitidos por ésta que resuelvan, aun de forma temática o genérica, la problemática planteada, tal como se desprende de las tesis jurisprudenciales 2a./J. 98/2019 (10a.) y 2a./J. 112/2019 (10a.), de rubros: **REVISIÓN EN AMPARO INDIRECTO. LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ESTÁN FACULTADOS PARA DETERMINAR LA APLICACIÓN ANALÓGICA DE UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O SI TIENE EL CARÁCTER DE TEMÁTICA O GENÉRICA EN USO DE SU COMPETENCIA DELEGADA (ABANDONO DE LAS TESIS 2a. CIII/2009, 2a. CXCVI/2007 Y 2a. CLXX/2007)**; y, **REVISIÓN EN AMPARO INDIRECTO. LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO DEBEN VERIFICAR SI EXISTE JURISPRUDENCIA APLICABLE QUE RESUELVA LA MATERIA DE CONSTITUCIONALIDAD QUE ACTUALICE SU COMPETENCIA DELEGADA, PREVIO A DECLARARSE LEGALMENTE INCOMPETENTES.**

[62] Artículo 223. Las razones que justifiquen las decisiones contenidas en las sentencias que dicten las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, constituyen precedentes obligatorios para todas las autoridades jurisdiccionales de la Federación y de las entidades federativas cuando sean tomadas por mayoría de cuatro votos. Las cuestiones de hecho o de derecho que no sean necesarias para justificar la decisión no serán obligatorias.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

para evidenciar que no tenía el deber de reversar tales pérdidas, por economía procesal, no sea necesario abordar uno a uno aquellos temas, ya que cualquiera que fuera el resultado sobre ello solo redundaría en aspectos secundarios y no en una interpretación contraria a la que arribó el Pleno responsable[63].

B. Análisis de la prueba pericial

Como fue precisado, en su concepto de violación cuarto la quejosa cuestiona la determinación del Pleno responsable de restar valor a los dictámenes periciales de los especialistas en materia contable, a pesar de que entre el propuesto por la demandante y el tercero designado por el tribunal, existe coincidencia en la mayoría de respuestas expresadas.

La construcción del concepto de violación parte de la premisa relativa a que por estar relacionado el problema por resolver con un aspecto eminentemente técnico en materia contable, el Pleno no debió desestimar las periciales, las cuales corroboran su interpretación en el sentido de que el procedimiento de desconsolidación no la vinculaba a revertir las pérdidas por enajenación de acciones de sus controladas que hubiera disminuido al calcular el resultado fiscal en los ejercicios posteriores a 2008.

Este Tribunal Colegiado estima que los argumentos en estudio son **infundados**, por las razones siguientes.

Para solucionar los planteamientos de la quejosa es necesario considerar que en su opinión en las respuestas dadas por el especialista propuesto por ella y el designado como tercero por el Tribunal coinciden en la conclusión de que de acuerdo con el procedimiento de desconsolidación previsto en el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

---

[63] Apoya esa conclusión el criterio aislado contenido en la tesis1a. CVII1/2007 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **GARANTÍA A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA COMPLETA TUTELADA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES**.

partir de 2014, no debía reversar las pérdidas referidas como parte del procedimiento de consolidación.

Al respecto, las respuestas en que la quejosa hace énfasis y que atienden a cuestionamientos ante los que los peritos debían determinar si *«el tratamiento fiscal que aplicó la contribuyente es correcto»; si la empresa controladora «contaba con derecho a disminuir las pérdidas que obtuvo en la enajenación de acciones emitida por sus sociedades controladas durante los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012»; si los ejemplos que plantea «son correctos conforme las disposiciones fiscales»* acordes con su interpretación normativa vigentes a la fecha de consolidación y desconsolidación del grupo o si «*una sociedad controladora puede disminuir de manera individual la pérdida que haya generado de 2008 a 2013 por la enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas y [para que] precise respecto de esta perdida por enajenación de acciones si podría deducirla en forma individual después de concluido el régimen de consolidación».*

Sin embargo, este Tribunal Colegiado estima que los cuestionamientos destacados por la quejosa, más que atender a aspectos relacionados con hechos asociados a la controversia, están encaminados a solicitar la opinión de los expertos para que determinen si fue correcto o no el actuar de la contribuyente frente al deber legal de reconocer los efectos de la desconsolidación, esto es, a un aspecto de derecho.

Lo anterior porque la respuesta de esos planteamientos no requiere de un análisis técnico con base en información cuantitativa expresada en unidades monetarias, o bien al análisis sobre un ejercicio de captación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad para producir información oportuna, relevante y veraz, como definió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la contabilidad[64], sino la verificación de si el actuar de la contribuyente encuadra en el

[64] Así se desprende de la resolución al amparo en revisión 109/2009, del que derivó la tesis aislada 1a. CXV/2004, de rubro: **PRUEBA PERICIAL CONTABLE. NO CONSTITUYE UN MEDIO IDÓNEO PARA ACREDITAR HECHOS FUTUROS O INCIERTOS**.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

parámetro normativo dispuesto por el legislador para tal efecto, es decir, a un aspecto eminentemente de derecho.

Tan es así que, por ejemplo, en la respuesta del perito de la quejosa a la pregunta 6 (relativa a si las sociedades pueden disminuir en lo individual las pérdidas generadas entre dos mil ocho y dos mil trece) el especialista respondió que de acuerdo con el artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada *«en ningún caso la sociedad controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad o pérdida fiscal individual, según sea el caso, la pérdidas que obtengan en la enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas»*.

Lo expuesto muestra que la contestación al cuestionamiento con el que la demandante pretendió demostrar su pretensión está basada en un aspecto de interpretación de la disposición legal referida, es decir, a partir de un aspecto jurídico que no es materia de la experticia de una persona instruida en temas de contabilidad, sino de un perito en derecho, como lo es la persona juzgadora.

De ahí que a pesar de la obligación que tienes las personas juzgadoras de tomar en cuenta los dictámenes técnicos rendidos, en la labor jurisdiccional non tienen una fuerza vinculante tal que concrete el criterio que debe prevalecer en el asunto, menos el sentido de la interpretación de las disposiciones normativas cuya aplicación es discutida, habida cuenta que su ofrecimiento tiende a demostración de los hechos en que está sustentada la pretensión, pero no del derecho que rige.

Ello en atención a que corresponde a las personas juzgadoras definir el sentido de las disposiciones normativas, acotado a las reglas de interpretación propias de la labor jurisdiccional.

En ese contexto, aun cuando es válido que en la sentencia sean considerados aquellos elementos de prueba

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

que aportan elementos para corroborar los hechos de un caso, no lo es que el criterio legal que le corresponde fijar sea supeditado a aspectos puramente técnicos expuestos por personas conocedoras de cierta ciencia o arte, puesto que la función esencial asignada a un juzgador es fijar el sentido del texto legal otorgando las palabras o expresiones con que está formada la significación que jurídicamente les corresponde (definición de la norma aplicable)[65].

A partir de lo expuesto, este Tribunal Colegiado estima que la tarea de responder el cuestionamiento de la quejosa no era materia de un experto en contabilidad, sino de la persona juzgadora, que es quien cuenta con atribuciones y pericia en cuanto a la definición de las normas jurídicas.

Incluso esa decisión prevalece respecto de los cuestionamientos relacionados con los ejemplos expresados en la demanda de nulidad, ya que aun cuando éstos tratan sobre la aplicación de cálculos, lo cierto es que su finalidad es comprobar que están ajustados a la interpretación de las disposiciones que dio la contribuyente para realizar el trámite de desconsolidación; aspecto que debe dilucidad la persona juzgadora en la corrección de la interpretación jurídica considerada por la demandante.

En ese contexto, este Tribunal estima que con independencia de las consideraciones expuestas por el Pleno responsable sobre los dictámenes rendidos por los especialistas en contabilidad, lo cierto es que el aspecto que pretendía la quejosa evidenciar con ello quedó atendido y satisfecho con la interpretación jurídica que adjudicó a las disposiciones normativas objeto de la controversia y validada por este Tribunal, que también es especialista en interpretación normativa.

Por tanto, el análisis del concepto de violación en los términos en que fue planteado no favorece a la quejosa, ya que

---

[65] Ilustra lo expuesto la tesis aislada de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXXXI, página 2147, de rubro: **PRUEBA PERICIAL, APRECIACIÓN DE LA.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

lo que pretende es que sea dado valor pleno a los dictámenes de los especialistas, cuando la materia que subyace detrás de los cuestionamientos son aspectos de derecho que correspondía solventar al Pleno responsable; de ahí lo **infundado** en el concepto de violación en estudio.

B.1. Estudio de constitucionalidad del artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

En el concepto de violación **décimo tercero**, la quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para el caso de que fuera concluido que el análisis de las periciales fue correcto.

Para solucionar el planteamiento de la quejosa es necesario precisar que si bien refiere en forma genérica a la disposición normativa cuya constitucionalidad reclama, lo cierto es que sostiene que de validar que la facultad de prudente apreciación prevista en la disposición pueda facultar al órgano jurisdiccional a desestimar arbitrariamente documentos de especialización diversa a la que cuentan los juzgadores, implicaría la violación al principio de seguridad jurídica en su vertiente de confianza legítima e interdicción de la autoridad.

A partir de ello este Tribunal advierte que la hipótesis normativa que pretende cuestionar es la contenida en la fracción III, cuyo contenido es el siguiente.

> **Artículo 46.** La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:
> […]
>
> III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.

Ahora, como fue precisado para que proceda el análisis de constitucionalidad planteado es necesaria la subsistencia de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

los presupuestos previstos en la jurisprudencia 2ª/J 53/2005[66]; sin embargo, este órgano jurisdiccional estima que en el caso no es acreditada la condición referente a que la aplicación perjudique directamente y de forma actual la esfera jurídica de la quejosa.

En efecto, si bien con independencia que de acuerdo con la hipótesis cuestionada el Pleno responsable estuvo facultado para otorgar el valor a la pericial bajo su apreciación prudente, lo cierto es que ordenar su análisis con motivo de la concesión de un amparo no trascendería ara la quejosa, ya que al tratar la pericial sobre aspectos ajenos a la materia de experticia de los especialistas, sino sobre cuestiones de carácter propiamente de derecho, el Pleno responsable no estaba obligado a otorgarle un valor más favorable para la empresa por no ser los idóneos para evidenciar los extremos pretendidos, por lo que tampoco era necesario que hiciera uso de la atribución de prudente apreciación contenida en la porción normativa cuestionada.

Por tanto, aun cuando fuera considerado que la disposición normativa reclamada no está apegada al parámetro de constitucionalidad, la consecuencia sería que el órgano no quedara sujeto al análisis de la prueba pericial con base en la facultad de apreciación prudente; sin embargo, no podría otorgar el valor absoluto pretendido por la quejosa a los dictámenes, en tanto que las cuestiones sobre las que versan están relacionadas con cuestiones de derecho sobre las que el órgano juzgador cuenta con plenitud de facultades jurídicas y técnicas para abordar por sí solo, es decir, sin requerir el auxilio de otros campos del conocimiento humano.

De ahí que si los argumentos hechos valer como conceptos de violación contra el artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuya

---

[66] Cuyo rubro es el siguiente. **AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA ANALIZAR SU CONSTITUCIONALIDAD, CUANDO SE IMPUGNEN POR SU APLICACIÓN EN EL ACTO O RESOLUCIÓN DE ORIGEN Y NO SE ACTUALICE LA HIPÓTESIS DE SUPLENCIA DE LA QUEJA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO (MATERIA ADMINISTRATIVA).**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

inconstitucionalidad es hecha depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, entonces son **inoperantes**, en atención a que no sería posible cumplir su finalidad consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley[67].

C. Argumentos relacionados con la constitucionalidad de disposiciones relacionadas con el deber de reversión de pérdidas por enajenación de acciones de empresas controladas

Ahora, como fue señalado en la metodología para abordar el asunto, validada la interpretación dada a las disposiciones que sirvieron como base para la determinación del crédito fiscal, este Tribunal resolverá si existe correspondencia entre las premisas normativas de las que deriva el cumplimiento de aquella obligación con los principios constitucionales que la quejosa denuncia vulnerados.

Para ello es necesario referir a los argumentos de constitucionalidad planteados por la quejosa contra el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce.

En el concepto de violación **décimo cuarto** la quejosa aduce que de prevalecer la interpretación del Pleno responsable para reconocer la validez de los actos impugnados, la disposición transitoria reclamada transgrede el principio constitucionalidad de seguridad jurídica en su vertiente de legalidad tributaria porque no es precisado a cuál de los dos tipos de pérdidas por enajenación de acciones que convergen en el régimen de consolidación está referido, es decir, si a las generadas antes de la reforma de octubre de dos mil siete o a las posteriores hasta dos mil trece, pues solo acota a ordenar que ésta sea verificada *«siempre que dichas*

[67] Sirve de apoyo la jurisprudencia 2a./J. 88/2003 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, octubre de 2003, página 43, de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

pérdidas no hubieran podrido deducirse por la sociedad que las generó».

Al respecto, la quejosa sostiene que la disposición transitoria reclamada solo puede referirse a las pérdidas generadas hasta dos mil siete porque era respecto de las cuales era posible el aprovechamiento en lo individual y que por el transcurso del tiempo no pudieran emplearse.

La quejosa sostiene que la disposición normativa reclamada transgrede el principio de legalidad por prever un supuesto de reversión ajeno al considerado por el legislador, es decir, por hacerlo extensivo a pérdidas por las que no estaba autorizado su aprovechamiento en lo individual para los controladoras.

Señala que existe una disposición expresa que permita a las sociedades controladoras una vez reversadas las pérdidas, deducirlas en lo individual ya fuera del régimen a pesar de que ese derecho está sujeto a un plazo de prescripción de diez años, pues en el artículo 68, fracción I, inciso e), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es señalado de manera categórica que las controladoras puedan aplicar en lo individual las pérdidas por enajenación de acciones que generen, sin que prevea una autorización para que se puedan aprovechar fuera del régimen de consolidación.

Finalmente, la quejosa alega que esa omisión es congruente con la naturaleza del régimen de consolidación, pues el aprovechamiento de las pérdidas es extinguido con el propio régimen al ser pérdidas que tuvieron el carácter de operativas de la consolidación y, por ende, que eran definitivas.

En el concepto de violación **décimo quinto**, la quejosa sostiene que la disposición transitoria es contrario al principio de proporcionalidad tributaria porque vincula a las controladoras a reversar las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas en la consolidación, aun cuando surgieron con posterioridad a la reforma de octubre de dos mil

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

pJF Versión Pública

siete, es decir, a pesar de que no estaba en posibilidad de disminuirlas a nivel individual.

La quejosa señala que el Pleno responsable pasa por alto que de conformidad con el artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, no es posible que las controladoras pudieran dar un beneficio en lo individual a las pérdidas mencionadas, por lo que no existiría doble beneficio.

Asimismo, sostiene que el Pleno pasó por alto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 509/2010 indicó que ese tipo de sociedades carecían de interés para impugnar ese precepto justamente por no serles aplicable.

La quejosa señala que en el caso de pérdidas generadas por la sociedad controladora, la reversión o no de las que hubiera disminuido para calcular el resultado fiscal no puede quedar sujeta a la condición suspensiva de generar ingresos por dicho concepto de manera individual, como señaló la responsable.

De ahí que considera que para respetar el principio de proporcionalidad tributaria debe subsistir el derecho de las empresas dedicadas a la compra y venta de acciones como actividad principal a deducir las pérdidas generadas por venta de acciones de sus ingresos globales dado que fue reconocido por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación como una deducción estructural, sin que pueda condicionarse a la generación de ingresos por el mismo concepto.

En ese contexto, la quejosa alega que si el Pleno responsable refiere que las controladoras están obligadas a observar el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el principio de proporcionalidad desde el aspecto señalado.

En el concepto de violación **décimo sexto**, la quejosa

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

señala que la disposición transitoria transgrede el principio de irretroactividad de leyes porque fueron vulnerados sus derechos adquiridos, en virtud de que durante 2008, 2010, 2011 y 2012 generó pérdida por enajenación de acciones, momento en que el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta estaba vigente y reconocía la prerrogativa a deducirlos durante los diez ejercicios siguientes; aspecto que considera un derecho adquirido que desconoce la disposición transitoria al no habilitar que las controladoras lo ejerzan en esos términos después de la reversión.

La quejosa señala que la transgresión es más evidente por lo que respecta al ejercicio de 2012, ya que no sería posible aplicarla contra ingresos por enajenación de acciones de dos mil trece, en tanto que con la entrada en vigor de la legislación de renta aplicable a partir de dos mil catorce, las pérdidas por el mismo concepto habrían sido reversadas y con ello pagado el impuesto.

Además, señala que al generar pérdidas por enajenación de acciones durante los ejercicios de dos 2008, 2010, 2011 y 2012, la contribuyente actualizó el supuesto previsto en la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a dos mil trece, lo que originó consecuencias de tracto sucesivo, es decir, la posibilidad de deducirlas durante diez ejercicios siguientes, las cuales no podían ser modificadas con la entrada en vigor de la legislación que la sustituyó como determinó la autoridad demandada y el Pleno responsable.

De ahí que la quejosa indica que si las pérdidas por enajenación de acciones tienen una naturaleza equiparable para las controladoras a un deducción, cuando ésta es llevada al resultado fiscal consolidado a través de la disminución de las utilidades, entonces su aplicación es definitiva y, por ende, no puede hablarse de un diferimiento.

En ese contexto, alega que si bien el régimen de consolidación es un esquema de prorrogación de fecha de pago del impuesto, éste solo opera respecto de ciertas partidas

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

cuya característica común es que estén sujetas a una condición suspensiva, por lo que si no es actualizada deben revertirse los efectos al momento de la desconsolidación, lo cual no acontece con las pérdidas mencionadas.

Precisados los argumentos planteados por la quejosa, este Tribunal Colegiado advierte que son satisfechos los presupuestos detallados en la jurisprudencia 2ª/J 53/2005 para la procedencia del estudio de constitucionalidad del artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce.

Lo anterior en virtud de que fue aplicado en perjuicio de la quejosa desde el procedimiento administrativo de origen, ya que con base en él fue establecido que en el ejercicio de 2013 tuvo la obligación de revertir las pérdidas por enajenación de acciones de sus empresas controladas que disminuyó en los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012 para calcular el resultado consolidado y del cual derivó el crédito fiscal recurrido al advertir que no cumplió con esa obligación; aplicación reiterada en la sentencia reclamada, pues el Pleno responsable validó la interpretación y aplicación de dicha disposición transitoria.

Además, la disposición transitoria reclamada perjudica directamente a la quejosa por constituir el sustento de la obligación que en la autoridad fiscalizadora estimó insatisfecha; por ende, la base para la determinante del crédito fiscal.

Aunado a que si bien el primer acto de individualización de la disposición reclamada sucedió en el momento en que la contribuyente presentó la declaración complementaria por virtud de la cual pretendieron reconocer los efectos de la desconsolidación del grupo, lo cierto es que los efectos que le son adversos fueron incorporaron en su esfera jurídica al momento en que, con la interpretación efectuada por la autoridad fiscalizadora fue fincado el crédito fiscal al considerar que la intelección que de aquélla verificó la quejosa no fue la ajustada a derecho.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Por tanto, la primera oportunidad para impugnarla fue verificada con motivo del cuestionamiento del crédito controvertido en el juicio contencioso administrativo de origen.

Ahora, para definir el tratamiento que corresponde a los conceptos de violación planteados, este Tribunal estima pertinente partir de la premisa de la que son construidos.

Como fue precisado, la quejosa es puntual en indicar que los argumentos de inconstitucionalidad de la disposición transitoria los formulaba de manera cautelar a reserva de que llegara a validarse la interpretación a la que arribaron tanto la autoridad administrativa como el Pleno responsable en relación con la obligación de reversión de pérdidas por enajenación de acciones de empresas controladas en términos de la disposición transitoria impugnada.

Al respecto, este órgano jurisdiccional conviene con la quejosa en que en el caso de la impugnación de disposiciones de carácter general en el juicio de amparo no debe desvincularse en todos los casos la interpretación que la autoridad responsable efectuara respecto de los alcances de las disposiciones aplicables a la controversia, pues a partir de la definición de las normas aplicables en el asunto es que podrá confrontarse si están o no ajustadas al parámetro de regularidad constitucional.

No obstante, también es considerado que dichos planteamientos solo son eficaces para evidenciar la ausencia de correspondencia de una disposición con el parámetro de control indicado si son confrontados contra las premisas generales que derivan de dicho ejercicio de interpretación.

Esto es, si bien bajo la óptica de impugnación de disposiciones de carácter general a partir de la interpretación que los operadores jurídicos les confirieron, el examen relativo no es realizado contra el contenido textual de la disposición, sino contra el resultado interpretativo, tal aspecto no desconoce que el análisis de correspondencia constitucional deberá

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

verificarse respecto de las normas deducidas del texto jurídico, en tanto que éstas no escapan de los atributos de generalidad, abstracción e impersonalidad que ese tipo de actos de autoridad revisten.

De ahí que aquellos argumentos tendentes a evidenciar la inconstitucionalidad de un disposición legal que deriven de aspectos particularizados a la controversia, situaciones hipotéticas o ejemplificativas, aun cuando sean propuestos en razón de la interpretación que los operadores jurídicos hayan efectuado, no serán consistentes con la lógica de su impugnación, ya que en realidad estarían dirigidos a evidenciar por qué los hechos o circunstancias que envuelven el problema a dilucidar están ajustados o no a las hipótesis de la norma obtenida del precepto cuestionado, lo cual recae en un aspecto de estricta legalidad, pero no que aquellos supuestos generales, vistos en abstracto, son contrarios al parámetro de control constitucional con el que se confrontan.

Lo anterior importa porque el análisis de los tres conceptos de violación formulados por la quejosa contra el artículo transitorio impugnado muestra que varios de sus argumentos derivan de la particularidad de que por los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012 obtuvo pérdidas por enajenación de acciones que de acuerdo con su interpretación, fueron disminuidas en forma definitiva a momento de calcular el resultado global consolidado de esos períodos, por ende, al no haberlo concluido así la responsable, fueron vulnerados los principios constitucionales que señala en su demanda de amparo.

En ese contexto, todos aquellos argumentos que dependen en forma específica de si la actuación de la responsable al validar la interpretación de la disposición impugnada es ajustada o no al parámetro de control de regularidad, construidos desde las circunstancias particulares de la cantidad de pérdidas por enajenación de acciones que tuvo en los ejercicios posteriores a 2008 y los razonamientos ejemplificativos de cómo la interpretación dada por la autoridad

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

administrativa y validada por la responsable evidencian el perjuicio que en específico causa a la contribuyente, son inconducentes para verificar el análisis de constitucionalidad propuestos.

Lo anterior ya que con ellos no cuestiona el carácter abstracto de los enunciados desprendidos de la labor interpretativa, sino la subsunción de las circunstancias particulares al caso, lo que además de no atender propiamente a un aspecto de constitucionalidad de disposiciones de carácter general, quedó comprendido en el examen de legalidad previamente realizado[68].

En consecuencia, el análisis de los tópicos de constitucionalidad planteados prescindirá de los aspectos ejemplificativos que la quejosa hizo valer en los conceptos de violación y de las valoraciones que postula con relación a la indebida interpretación efectuada por la responsable, en tanto que ese tópico ya fue objeto de resolución en apartados anteriores.

Precisado lo anterior, para resolver los problemas planteados importa destacar el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, cuyo tenor es el siguiente.

> **ARTÍCULO NOVENO**. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:
> […]
>
> XV. Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013 contaban con autorización para determinar su resultado fiscal

[68] Justifica lo anterior la jurisprudencia 2a./J. 71/200654 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN.**
Asimismo, es aplicable por analogía en atención al criterio que informa, la tesis de jurisprudencia 1a./J. 1/2015 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN. ES IMPROCEDENTE SI LOS AGRAVIOS SE LIMITAN A IMPUGNAR LAS CONSIDERACIONES EN LAS QUE EL ÓRGANO COLEGIADO DA RESPUESTA A CUESTIONES DE MERA LEGALIDAD.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y hubieren cumplido con el plazo de cinco ejercicios previsto en el tercer párrafo del artículo 64 de la citada Ley, estarán a lo siguiente:
a) Con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma y pagar el impuesto diferido que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, o bien, el siguiente procedimiento:

1. Reconocerá los efectos de la desconsolidación al cierre del ejercicio de 2013, mediante declaración complementaria de dicho ejercicio, para lo cual, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio lo siguiente:

[…]

iii) El monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron y siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó.
[…]

Como fue señalado en la disposición transcrita es prevista la obligación de las empresas controladoras de grupos que consolidaban sus resultados fiscales hasta antes de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el uno de enero de dos mil dos, de desconsolidar a todas las sociedades que los integraban, incluidas ellas, y pagar el impuesto que con motivo de dicho régimen hubieran diferido.

Para tal propósito, de acuerdo con lo previsto en el apartado iii) del punto 1 del inciso a) de la fracción XV de esa disposición normativa, tanto la autoridad demandada –en los actos impugnados– como la responsable –en la resolución reclamada–, sostuvieron que la interpretación de esa disposición es que para reconocer los efectos de la desconsolidación de acuerdo al procedimiento previsto, las sociedades controladas quedaron vinculadas a sumar a su resultado de desincorporación las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas y que hayan restado en la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

determinación del resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que fueron generadas, siempre que la sociedad que las generó no hubiera podido deducirlas.

Adicionalmente, determinaron que no era óbice a esa conclusión que a partir de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en octubre de dos mil siete, mediante la que fueron reformados los artículos 32, fracción XVII, y 68, fracción I, inciso e), la sociedad controladora no estuviera en posibilidad de deducir en lo individual aquellos resultados negativos, por lo cual no era factible interpretar que el deber de reversión solo recayera respecto de pérdidas por enajenación de acciones generadas antes de 2008.

Esa conclusión fue validada por este Tribunal bajo la premisa relativa a que la limitante contenida en el artículo 68, fracción I, inciso e), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, consistente en que la disminución de aquellas pérdidas dentro de la consolidación no podía considerarse operativa para el régimen de consolidación y, por ende, definitiva, ya que al salir de ese régimen quienes fungieron como controladoras reinsertarían en el régimen general de tributación del impuesto sobre la renta quedando expeditas a deducir las pérdidas por enajenación de acciones de sus controladas al calcular su impuesto individual, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

Además, fue considerado que aun cuando en el régimen de consolidación hubieran convivido dos tratamientos a las pérdidas por enajenación de acciones –uno hasta antes de dos mil siete, que permitía a las controladoras disminuir bajo ciertas circunstancias dichos resultados de su utilidad individual, y otro posterior a ese año, que lo limitaba–, el supuesto de reversión previsto en el apartado iii) de la disposición impugnada, relativo a la suma de las pérdidas restadas al calcular el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que fueron generadas «siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó», no implicaba hacer una distinción

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión pública

entre las obtenidas antes de 2008 y las actualizadas a partir de ese ejercicio, sino que fue un supuesto abstracto introducido por el legislador con el objeto de abarcar la multiplicidad de situaciones que podrían presentarse con motivo de la entrada y salida de grupos empresariales del régimen de consolidación en diversos momentos y con el propósito de salvaguardar el derecho de las sociedades mayoritarias a deducir las pérdida, lo cual evita la posible constitución de un doble beneficio para éstas.

Lo anterior muestra que derivado del ejercicio de interpretación verificado tanto por la autoridad administrativa como por la responsable, en relación con la validación realizada por este Tribunal con relación a la obligación relativa al reconocimiento de los efectos de la desconsolidación fiscal con motivo de la expedición de la Ley del Impuestos sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, específicamente por cuanto a la reversión de pérdidas por enajenación de acciones, fueron destacadas las premisas normativas expresas siguientes.

a) Las empresas controladoras sumarán al resultado fiscal consolidado de 2013 el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas y de la controladora.

b) Siempre que dichas pérdidas fueran restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron.

c) Y no hubieran podido ser deducidas por la sociedad que las generó.

Por otro lado, a raíz de la interpretación que la quejosa consideró debió darse a esa disposición mediante su intelección sistemática con el artículo 68, fracción I, inciso e), párrafo tercero, en relación con el 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, fue obtenida la norma implícita siguiente.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

d) Sin que obste que las pérdidas mencionadas fueran generadas antes de la reforma del uno de octubre de dos mil siete o con posterioridad a ésta.

La norma puede ser apreciada con mayor claridad si es leída en el contexto de la obligación contenida en la disposición normativa mencionado de la siguiente forma: Procede revertir todas las pérdidas por enajenación de acciones que la sociedad controladora haya disminuido al momento de determinar el resultado fiscal consolidado en el ejercicio que fueron generadas sin perjuicio del ejercicio en que se obtuvieron, es decir, sin distinguir si al momento de su generación la legislación vigente permitía o restringía su aprovechamiento individual por parte de la controladora.

La norma anterior es aquella cuya presunción de regularidad debe ser desvirtuada con base en los argumentos de los conceptos de violación, por lo que procede el estudio correspondiente.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

C.1. Violación al principio de legalidad tributaria

Para estudiar los argumentos planteados es necesario considerar que en el artículo 16, párrafo primero de la Constitución General[69] es previsto que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino a partir de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Ese principio de seguridad jurídica protege a las personas de los actos arbitrarios de las autoridades, pues les impone la obligación de regir su actuación bajo el imperio estricto de la disposición jurídica, de manera que el legislador tiene el deber de precisar en la ley los requisitos a partir de los cuales las autoridades pueden ejercer sus facultades frente a las personas.

Versión Pública

[69] Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. (…)

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

La tutela de ese principio descansa en que las personas no estén en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión, por lo que su contenido esencial radica en *«saber a qué atenerse»,* respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Sin embargo, ese principio no puede entenderse en el sentido de que la ley debe pormenorizar cada una de las relaciones que surgen durante un proceso, sino que el legislador establece elementos mínimos que sirvan para hacer efectivos los derechos de las personas y, a su vez, evite arbitrariedades, por lo que no es necesario que en la ley sea detallado minuciosamente el procedimiento, cuando esté definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

De igual forma, la Suprema Corte ha sostenido que la inconstitucionalidad de una disposición normativa no puede depender de la supuesta imprecisión o inexactitud en que el legislador incurra al momento de configurarla, pues la exigencia de establecer cada uno de los supuestos y definiciones en el ordenamiento haría imposible la función legislativa, en tanto la redacción de las leyes en general sería traducida en una labor interminable e impráctica.

Por ende, en caso de vaguedad, ambigüedad, confusión y contradicción entre los términos, frases, vocablos o locuciones que establecidos en una disposición legal, corresponde entonces a su intérprete establecer el sentido y alcance de ésta[70], el cual puede armonizarse mediante el análisis sistemático con otras disposiciones normativas del propio ordenamiento o de otros ordenamientos relacionados, cuando la ley así lo permita[71].

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[70] Este aserto se apoya en los criterios P.CIV/2000 y 1a. /J. 83/2004 de rubros "**LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR" y "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVAR EXCLUSIVAMENTE DE LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LOS VOCABLOS O LOCUCIONES UTILIZADOS POR EL LEGISLADOR",** respectivamente

[71] Apoya esta afirmación la tesis 1a. LXXII/2004 "**INTERPRETACIÓN DE LA LEY. SI SU TEXTO ES OSCURO O INCOMPLETO Y NO BASTA EL EXAMEN GRAMATICAL, EL**

En cuanto al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, este exige que sea el legislador y no la autoridad administrativa quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que las personas tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Por tanto, el legislador no puede prever fórmulas que representen la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ello dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público; de ahí que la autoridad administrativa tampoco puede aplicar excepciones sobre cargas tributarias en donde el legislador no las previó[72] .

Además, en atención al carácter general, abstracto e impersonal de la ley, la Suprema Corte ha establecido que el principio de legalidad tributaria no implica que el legislador tenga la obligación de definir cada vocablo o locución utilizado, pues el destinatario de la disposición normativa, por estar inmerso en su ámbito puede comprender su significado e incluso, reconoció la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que definan su sentido y alcance con motivo de las imprecisiones y oscuridad legales[73].

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

JUZGADOR PODRÁ UTILIZAR EL MÉTODO QUE CONFORME A SU CRITERIO SEA EL MAS ADECUADO PARA RESOLVER EL CASO CONCRETO", de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIX, junio de 2004, p. 234.

[72] Al respecto, resulta aplicable el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que establece:

Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

[73] Dichas consideraciones son advertidas de la jurisprudencia P./J. 106/2006, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5, de rubro: **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO**, así como el la jurisprudencia P./J. 116/2010, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Enero de 2011, página 7, de rubro: **EMPRESARIAL A**

Lo expuesto muestra que la norma cuestionada no transgrede los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria, pues basta la remisión a los enunciados normativos expresos para evidenciar que están definidos los supuestos para reconocer los efectos de la desconsolidación y, con ello, que el pago diferido del impuesto debe revertirse la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones de controladas, a saber:

- Cuando las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas fueran empleadas por la controladora en el ejercicio que fueron generadas para determinar el resultado consolidado de ese período y

- Al margen de las circunstancias particulares, es decir, ante la posibilidad jurídica o fáctica de hacerlo o no, no pudieran deducirse por la sociedad que las generó.

En ese contexto, este Tribunal estima que la norma transitoria delimita concretamente en qué casos las contribuyentes que tuvieron el carácter de empresas controladoras dentro de un régimen de consolidación de resultados estaban obligadas a revertir las pérdidas por enajenación de acciones de sus controladas.

Sin que sea posible la constitución de supuestos de excepción o de flexibilización interpretativa por los cuales pudiera quedar a raciocinio del sujeto pasivo de la contribución si debía ejercer el deber de reversión, tal como lo pretende la quejosa a través de la valoración relativa a que hasta dos mil siete estaba permitido que las controladoras dedujeran en lo individual dichas pérdidas, lo que ya no ocurrió a partir de dos mil ocho por la introducción de la limitante del párrafo tercero del inciso e), fracción I, del artículo 68 de la legislación de renta ahora abrogada, en atención a que el legislador no hizo una salvedad en ese sentido.

TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN I, PÁRRAFO TERCERO, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 2, AMBOS DE LA LEY DE IMPUESTO RELATIVO, AL NO DEFINIR CUÁLES SON LOS "INTERESES QUE NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO" DERIVADOS DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Además, en atención las consideraciones sustentadas al momento de verificar el análisis de legalidad, quedó de manifiesto que las premisas de las que parte la quejosa para evidenciar la supuesta violación al principio de legalidad tributaria son inexactas.

En primer lugar, porque a pesar de que pudiera interpretarse que durante el régimen de consolidación convinieron dos regulaciones frente a la posibilidad de deducir o no en lo individual las pérdidas por enajenación de acciones de las empresas controladas de las integradoras, dicho aspecto no ameritaba que como parte del supuesto abstracto de reversión previsto en la disposición transitoria impugnada, el legislador hiciera una precisión del tipo de pérdidas a que refería, en tanto que el legislador pretendió abarcar todos los supuestos que pudieran presentarse en que las empresas controladoras no hubieran aprovechado las pérdidas mencionadas mediante su deducción individual, pero que sí las hubieran empleado para calcular en algún momento el resultado consolidado del grupo.

Incluso, con esa forma de regulación el legislador garantizó la efectividad del derecho previsto en el artículo 32, párrafo XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2023, relativo a la posibilidad de que las empresas enajenadoras de acciones pudieran deducir en su resultado fiscal las pérdidas generadas por ese concepto hasta en diez años posteriores a su actualización, lo cual podrán hacer una vez reconocidos los efectos de la desconsolidación y enterado el impuesto diferido a sazón de la disminución que de aquéllas se hubiera realizado en el cálculo del resultado consolidado de ejercicios anteriores.

Además, la disposición normativa transitoria tuvo como propósito evitar que verificada la desincorporación de empresas que ubicadas en supuestos como el de la quejosa, es decir, que hubieran tributado bajo el régimen de consolidación desde el momento en que la legislación permitía la deducción de las pérdidas en lo individual a las controladoras y después pasaron

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

a la etapa en que esa acción fue limitada, no incurran en un doble beneficio al reinsertarse en el régimen general de tributación en el cual estarán habilitadas a ejercer el derecho de deducción de esos resultados reconocido en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con base en lo anterior, este Tribunal Colegiado estima que está justificado que no existiera una distinción en la disposición normativa como la postulada por la quejosa, pues de haberla hecho el legislador habría acotado el supuesto de reversa a uno específico, esto es, a las operaciones de empresas que hubieran venido consolidado desde antes de 2007 y continuaran con posterioridad a ese ejercicio hasta 2013.

Sin embargo, con esa regulación hubieran quedado fuera la multiplicidad de supuestos que pudieran actualizarse con relación al régimen de consolidación y su dinamismo, como es la incorporación de empresas que en el régimen general hubieran generado pérdidas por enajenación de acciones y que posteriormente las hubieran llevado al opcional de consolidación.

De ahí que validar la postura de la quejosa implicaría desconocer los atributos de abstracción, generalidad e impersonalidad propios de las disposiciones jurídicas y la libertad configurativa que tiene el legislador respecto de la regulación de disposiciones normativas tributarias.

Con base en lo expuesto, son ineficaces los demás argumentos de inconstitucionalidad por presunta violación a los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria expuestos por la quejosa, ya que su formulación parte de una base inexacta, es decir, que para otorgar certidumbre respecto de la obligación de reversión el legislador debió acotar específicamente a qué pérdidas se refería, esto es, a las generadas antes 2007 o a las verificadas con posterioridad, lo cual como fue considerado no solo no era necesario, sino que de haberlo hecho habría excluido todos los supuestos

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

relacionados con la extinción del régimen optativo de consolidación.

Aunado a que este Tribunal estima que inexacto lo alegado por la quejosa en el sentido de que la disposición prevé supuestos no establecidos específicamente por el legislador, ya que, por una parte, sin perjuicio de tratarse de un precepto transitorio, su origen obedece a un proceso legislativo, por lo que sería incompatible la consideración de que una disposición normativa proveniente de un órgano parlamentario desconoce lo que el propio órgano imprimió en el texto normativo.

Además, de que esa consideración la sustenta en que las controladoras estuvieron en condiciones de aprovechar y que por el transcurso del tiempo no hubieran podido ser empleadas, son las generadas hasta el ejercicio de dos mil siete; sin embargo, la disposición transitoria atiende a más aspectos que a esa reducción interpretativa.

Por otra parte, la supuesta indeterminación normativa y sintáctica que la quejosa atribuye a la disposición transitoria parte de una premisa falsa, es decir, de la ausencia de posibilidad de que las pérdidas por enajenación de acciones de empresas controladas sean aprovechadas en lo individual por la controladora; sin embargo, ese aprovechamiento podrá verificarse una vez agotado el régimen de consolidación al tributar conforme a las reglas del general, por lo que tampoco existe la vaguedad anunciada.

Finalmente, respecto al argumento alegado en el sentido de que el hecho de que en el artículo 68, fracción I, inciso e), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, sea limitado a las controladoras aplicar en lo individual las pérdidas por enajenación de acciones que generen no implica la inexistencia de un fundamento que valide su aprovechamiento fuera del régimen es infundado.

Lo anterior, en atención a que esa condición está

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF - Versión Pública

respaldada en la propia lógica de regulación del impuesto sobre la renta evidenciado, en específico, en el artículo 64, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada a partir de 2014, interpretado a contrario sensu, en el sentido de que las personas morales que no tengan la calidad de controladas o controladora, como son las que abandonan el régimen de consolidación, son las que sin necesidad de autorización expresa del régimen optativo no solo están en posibilidad de ceñirse a las disposiciones del régimen general, sino que deben hacerlo para efectos de la determinación, cálculo y entero del tributo, entre cuyas reglas está la deducción de pérdidas por enajenación de acciones.

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este Tribunal Colegiado estima que los planteamientos de constitucionalidad alegados son **infundados**; por ende, el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce no vulnera el principio de seguridad jurídica en su vertiente de legalidad tributaria.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

C.2. Violación al principio de proporcionalidad tributaria

En relación con el principio de proporcionalidad tributaria, la quejosa hace valer su violación a partir de las consideraciones esenciales siguientes.

a) Que la mecánica de reversión es desproporcional al vincular a las controladoras a reconocer efectos a pérdidas que no estuvieron en posibilidad de disminuir a nivel individual, lo que implica vincularlas a desconocer un concepto lícito que debe considerarse para el cálculo de la base del impuesto, ya que de no hacerlo sería obligada a contribuir con una capacidad ajena.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

b) Que el hecho que las controladoras consideren las pérdidas por enajenación de acciones solo contra el monto de las ganancias que por ese concepto obtenga en el ejercicio en que sufrió la pérdida, o bien en los diez años siguientes, implica

sujetar ese derecho a la condición suspensiva de generar ganancias con tales características.

Sobre el primer aspecto, este Tribunal advierte que la quejosa parte de una premisa inexacta, consistente en que la obligación de reversión implica desconocer pérdidas que deben integrar el cálculo del resultado fiscal con base en el que tributa, en tanto sus operaciones ordinarias o habituales buscan incorporar nuevas sociedades o desincorporar algunas con el objeto de fortalecer o eficientar el grupo de interés económico mediante la compra y venta de acciones, pues de no hacerlo no reflejaría la auténtica capacidad contributiva de las controladoras.

Dicha premisa es inexacta porque el deber de reversión contenido en la disposición transitoria reclamada no desestima la indispensabilidad de dichos conceptos respecto de la integración de la base gravable de los contribuyentes cuya principal actividad económica es la compraventa de acciones, es decir, de las empresas que fungen como controladoras en los regímenes de integración.

Lo anterior en atención a que ese derecho fue respetado dentro del régimen de consolidación de acuerdo con la posibilidad prevista en el artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual es previsto como parte de la mecánica para integrar el resultado consolidado la posibilidad de disminuir directamente las pérdidas que por enajenación de acciones de empresas controladas hubieran generado la controladora en el ejercicio correspondiente; aspecto con el cual el legislador reconoció los efectos económicos de ese beneficio en la integración del resultado con base en el que la empresa controladora, como parte de un régimen integrado por diversas negociaciones individuales pagaría el tributo, ya que con ello sería beneficiada de forma inmediata de aquél concepto, tanto ella como sus integradas.

Aunado a que la circunstancia de que el procedimiento de desconsolidación sea previsto como parte del reconocimiento

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PJF Versión Pública

de los efectos de esa extinción la reversión del beneficio que representó para el grupo la disminución directa de ese tipo de pérdidas en el resultado consolidado, no implica desconocer el derecho a su deducción en lo individual.

En efecto, en el momento en que sucede la desconsolidación del grupo, el efecto directo es que las empresas que lo conformaban, incluida la que desempeñara el papel de matriz, pasarán del régimen opcional al general, por lo que estas últimas están habilitadas para aprovechar en lo individual las pérdidas por enajenación de acciones que hubieran generado hasta por un periodo de diez años, de conformidad con el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De esa manera, en el momento en que dejen de tener la calidad de controladora o controlada –como es cuando es actualizada la desconsolidación del grupo– de acuerdo con lo señalado en el artículo 64, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a 2013 interpretado en sentido contrario, las limitaciones jurídicas impuestas por el régimen opcional para que aquéllas apliquen las del régimen general (como lo es el derecho aprovechar en lo individual tales pérdidas) quedarán superadas al verse sujetas al cálculo de la contribución de acuerdo con el régimen general aplicable a las personas morales.

En ese contexto, la obligación de revertir las pérdidas por enajenación de acciones no solo no desconoce la capacidad contributiva de las empresas controladoras, sino que abonan a que una vez fuera del régimen optativo puedan ejercer válidamente el derecho a su deducción bajo las modalidades y condiciones previstas en el artículo 32, fracción XVII, de la legislación abrogada.

Además, al margen de las explicaciones dadas, este Tribunal Colegiado advierte la existencia de jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que resolvió que los procedimientos para

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:65:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

determinar la reversión de los efectos del diferimiento de impuesto en el régimen de consolidación –tanto el general, como los optativos, previstos, entre otros en los artículos 68 y 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta dos mil trece, y en la regla 1.3.6.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010– respetan el principio de proporcionalidad tributaria[74].

Ello en atención a que la obligación a cargo de la sociedad controladora de determinar y enterar el impuesto diferido con motivo de la consolidación fiscal tiene como presupuesto que en su momento dicha controladora causó el impuesto sobre la renta consolidado y, en esa medida, el tributo le es exigible a partir de que encuadró en los supuestos del hecho imponible revelador de capacidad contributiva.

El criterio referido es aplicable porque como la propia quejosa reconoce al identificar las similitudes que en cuanto a la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones subsisten entre la mecánica prevista en el segundo dispositivo legal referido y la del artículo transitorio en la porción impugnada, la mecánica de reversión aplicada coincide en esencia con la analizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que corrobora que tal procedimiento (en cuanto al aspecto controvertido) no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

Ahora, por cuanto hace al segundo planteamiento sobre la violación al principio de proporcionalidad tributaria, esto es, que de acuerdo con la interpretación del Pleno responsable, la efectividad de las pérdidas por enajenación de acciones fuera

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

[74] Dicho criterio está contenido en la jurisprudencia 2a./J. 48/2015 (10a.), consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II , página 1234, de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN PÉRDIDAS FISCALES Y PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES (DETERMINADO CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES), SIN QUE AQUÉLLAS HUBIESEN CADUCADO A NIVEL INDIVIDUAL, NO SE DESINCORPORE LA SOCIEDAD QUE LAS GENERÓ O NO SE DESCONSOLIDE EL GRUPO, ENTRAÑA UNA CUESTIÓN TEMPORAL QUE NO AFECTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).**

del régimen de consolidación está supeditada a una condición suspensiva, consistente en que sean generadas ganancias por idéntico concepto en el ejercicio en que sufrió la pérdida, o bien en los diez años siguientes, este Tribunal Colegiado estima que es **inoperante** porque la previsión normativa de la que hace derivar esa violación es ajena a la disposición controvertida.

En efecto, la limitante o condición suspensiva que la quejosa considera vuelve inconstitucional el derecho de deducción de pérdidas por enajenación de acciones, está relacionada con que solo puede hacerse efectiva contra el monto de las ganancias que por ese concepto obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio en que sufrió la pérdida, o bien en los diez años siguientes; sin embargo, esa disposición no deriva del artículo transitorio impugnado, sino que es un requisito previsto por el legislador desde antes de su emisión en la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada[75], reiterado en su correlativo 28, fracción XVII, de la legislación vigente, aplicable en términos del noveno transitorio, fracción VI, del decreto por el que fue expedida.

En ese contexto, dado que la inconstitucionalidad de la disposición transitoria reclamada no deriva de las premisas normativas que la integran, aun visto desde el punto de vista de que el concepto de violación es formulado a raíz de la interpretación que realizó el Pleno responsable sobre ésta, ya que aun cuando hizo referencia al artículo mencionado ese aspecto solo fue para explicar que la razón por la que la contribuyente consideró la definitividad de la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones dentro del régimen de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

---

[75] Artículo 32: Para los efectos de este Título, no serán deducibles:
[…]
XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.
Las pérdidas al que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.
[…]

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

consolidación no era plausible, pues quedaba expedito su derecho a deducirlas al regresar al régimen general.

Además, la inoperancia del argumento planteado es corroborada en el hecho de que para que proceda el análisis de disposiciones generales en vía de amparo directo es necesario que la hipótesis normativa cause un perjuicio real y actual a la quejosa, lo que en el caso no acontece.

Lo anterior porque la premisa normativa de la que depende la violación al principio de proporcionalidad no fue incorporada a la esfera jurídica de la contribuyente, en tanto que la determinación del crédito fiscal no obedeció a que ésta hubiera deducido pérdidas respecto conceptos que no reunían los requisitos establecidos en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, menos fue materia de la fiscalización verificar algún aspecto relacionado con esa acción, sino determinar si las pérdidas disminuidas del resultado fiscal consolidado –supuesto diverso al de la deducción sobre esos conceptos en el régimen general– debieron ser reversadas o no.

En ese contexto, que la contribuyente esté en condiciones de deducir las pérdidas que revierta con motivo de la salida del régimen opcional es un aspecto que en su caso será motivo de ejercicio posterior a la desconsolidación, por lo que al menos con motivo de la etapa en que fueron emitidos los actos impugnados en el juicio de nulidad no es advertido que la hipótesis de la que hace derivar la inconstitucionalidad tuviera trascendencia en su esfera de derechos; por ende, no tiene interés en esta instancia para cuestionarla[76].

Sin perjuicio de lo expuesto, aun cuando sea plausible el

[76] Justifica lo anterior, aplicada por el criterio que informa, la tesis aislada P. XXIII/2014 (10a.) del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, Tomo I, página 417, de rubro: **RENTA. LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS SUJETAS AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL, CARECEN DE INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR EN AMPARO, DE MANERA AISLADA, LA DEDUCCIÓN LIMITADA DE LAS PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2008 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión pública

análisis de constitucionalidad a partir de la hipótesis en que sustenta la violación al principio de proporcionalidad tributaria, lo cierto es que este Tribunal advierte que existe jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que resuelve en definitiva el problema planteado, como es la jurisprudencia P/J 35/2014 (10ª)[77]; de ahí que la **inoperancia** de los argumentos planteados[78].

Por las consideraciones expuestas, queda de manifiesto lo **infundado** e **inoperante** de los argumentos tendentes a evidenciar la violación al principio de proporcionalidad tributaria.

C.3. Violación al principio de irretroactividad de leyes

La quejosa en esencia expone que la mecánica de desconsolidación prevista en el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, vulnera el principio de irretroactividad de leyes por desconocer el derecho adquirido establecido en el artículo 32, fracción XVII, de Ley abrogada, consistente en deducir las pérdidas por enajenación de acciones hasta en diez ejercicios posteriores a aquel en que fueron generados, ya que estima que la disposición reclamada no establece que éste pueda ser ejercido luego de la reversión.

Asimismo, la quejosa considera que la disposición transitoria reclamada desconoce el derecho de deducción, pues no es posible considerar que existió un diferimiento en el pago del impuesto, ya que las pérdidas fueron generadas por la controladora; por ende, debe permitir deducirlas de sus ingresos globales en forma incondicionada, es decir, sin considerar que el requisito previsto en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013.

---

[77] Consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo I, página 7, de rubro: **RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER LA DEDUCCIÓN LIMITADA DE LAS PÉRDIDAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2008 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).**

[78] Sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 14/97 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, abril de 1997, página 21, de rubro: **AGRAVIOS INOPERANTES. INNECESARIO SU ANÁLISIS CUANDO EXISTE JURISPRUDENCIA.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Dicho de otra forma, la quejosa básicamente considera que la violación al principio de irretroactividad de leyes deriva de que a pesar de contar con el derecho adquirido a deducir las pérdidas éste es desconocido con la obligación de reversión de las disminuciones que dentro del régimen de consolidación hubiera aplicado para determinar el resultado global base de la liquidación de los créditos a pagar en cada período, pues cambia el carácter definitivo que adquirieron esas deducciones al ser llevadas a la consolidación con el ejercicio de deducción; máxime es considerado que están sujetas a una condición suspensiva, lo cual revela que de no llevarse a cabo no puede considerarse que existió diferimiento mediante su implementación.

Al respecto, este Tribunal advierte que con independencia de si la posibilidad de deducción respecto de las pérdidas por enajenación de acciones prevista por el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a hasta 2013 es o no un derecho adquirido, lo cierto es que tal posibilidad no fue desconocida por el régimen transitorio en que está inserta la disposición que como parte del procedimiento de reconocimiento de los efectos de la desconsolidación y pago del impuesto diferido vincula a las controladoras a revertir los resultados negativos que por aquel concepto hubieran disminuido para obtener los resultados con base en los que calculó el impuesto consolidado durante la vigencia de dicho régimen opcional.

Como fue explicado, el análisis de las disposiciones fiscales debe verificarse en atención al contexto normativo en que están insertas a efecto de darle coherencia y sistematización.

Así, en relación con que el deber de reversión derivado de la disposición transitorio reclamada desconoce el derecho de deducción conferida en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, este Tribunal advierte que basta revisar el propio régimen transitorio dispuesto en el decreto en el que fue expedida la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública SJF

Ley del Impuesto sobre la Renta publicado el once de diciembre de dos mil trece, para advertir que el legislador reconoció las pérdidas generadas por los contribuyentes al amparo de la legislación anterior y la posibilidad de hacerlas efectivas con base en los parámetros de la propia legislación abrogada a pesar de la entrada en operación de la que la que la sustituyó.

En efecto, en el artículo noveno transitorio, fracción VI, del decreto por el que fue expedida la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, es previsto lo siguiente.

> **ARTÍCULO NOVENO** En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:
> […]
>
> VI. Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hubiesen sufrido pérdidas fiscales en los términos del Capítulo V del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, disminuirán dichas pérdidas en los términos del Capítulo V del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando únicamente el saldo de dicha pérdida pendiente de disminuir, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se encuentre pendiente de disminuir.

La disposición normativa transcrita analizada sistemáticamente con la fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la disposición transitoria referida, corrobora que la obligación de revertir la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones que hubiesen sido aplicadas para obtener el resultado fiscal consolidado durante la vigencia del régimen opcional, no implica desconocer el derecho de deducción del que pueden beneficiarse las empresas con atributos de controladoras con base en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado abrogada de haber tributado bajo el régimen general, pues el legislador reconoció en la fracción VI citada que las pérdidas generadas al amparo de la legislación abrogada podrían disminuirse en los términos del Capítulo V del Título II de la nueva legislación,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

en cuanto al saldo pendiente de disminuir.

En ese contexto, no es verdad que con la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones sea desconocido el derecho de deducción con el que habrían gozado las empresas contribuyentes que las generaron de haber tributado en el régimen general o reinsertarse en éste, pues esa posibilidad está garantizada en otro apartado en el propio artículo transitorio en que está señalada la obligación impugnada.

Incluso es importante considerar que la posibilidad de deducción de las pérdidas por enajenación de acciones prevista en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado abrogada fue retomada en sus términos en el Capítulo V del Título II del nuevo ordenamiento, esto es, en su artículo 28, fracción XVII, tal como es advertido del cuadro comparativo siguiente.

Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada en 2013	**Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014**
Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (…) XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o	Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (…) XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias. (…)	índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias. (…)

El aspecto anterior es corroborado con la interpretación que este Tribunal ha validado en el sentido de que las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas de los resultados consolidados de los periodos en que fueron generadas no implica la definitividad de dicho ejercicio de resta, pues justo con su reversión es reactivada la potencialidad de éstas para ser deducidas en lo individual por la empresa que fungió como controladora.

Lo anterior ya que a pesar de que es abrogada la legislación que preveía ese derecho, lo cierto es que la nueva legislación no lo desconoció al prever expresamente su utilización dentro del régimen general con base en la nueva legislación en los términos apuntados, lo que garantiza que en caso de reunirse las condiciones bajo las que fue autorizada su deducción, las negociaciones que salgan del régimen opcional de consolidación puedan aprovechar aquellos resultados negativos en el cálculo de su utilidad fiscal con base en la que tributarán en lo individual.

De ahí lo infundado de los planteamientos propuestos por la quejosa, ya que parten de premisas inexactas, en tanto no fue desconocido el derecho de deducción sobre las pérdidas por enajenación de acciones, ni su disminución como parte del régimen de consolidación puede estimarse definitiva.

Asimismo, no evidencian la violación al principio de irretroactividad los argumentos relacionados con que la disminución de las pérdidas no puede considerarse un diferimiento, dado que la utilización de éstas en lo individual está sujeta a una condición suspensiva violatoria del principio de proporcionalidad tributaria.

Lo anterior porque la quejosa parte de una base imprecisa, a saber, que la condición de la que depende la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

deducción de ese tipo de resultados negativos transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, por lo que lo constitucional es que sea reconocida su disminución absoluta y definitiva en el resultado consolidado.

Sin embargo, existe jurisprudencia que resuelve en definitiva que la condición para hacer deducibles aquellas pérdidas –relativa que solo podrán aplicarse contra las ganancias que en su caso obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes, sin que dichas pérdidas excedan el monto de las ganancias– no contraviene ese principio, por lo que si ese argumento parte de una hipótesis inexacta, entonces no demuestra la inconstitucionalidad alegada.

Por último, en relación con el diferimiento es importante destacar que al analizar el procedimiento de desconsolidación previsto en el artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación convino en que éste no transgrede el principio de irretroactividad de leyes.

En efecto, el amparo en revisión 195/2016, en seguimiento del criterio contenido en la jurisprudencia 2ª/J 39/2015[79] de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Primera Sala determinó que aun cuando con las disposiciones normativas reclamadas las sociedades controladoras son obligadas a desconsolidar el grupo por la desaparición del régimen y exigen por esa causa determinar y enterar el impuesto diferido en ejercicios anteriores, lo cierto es que respetan el derecho adquirido por aquéllas consistente únicamente en el diferimiento del pago del tributo, sin modificar o alterar supuestos y consecuencias jurídicas producidas conforme a la ley anterior en ese rubro.

[79] Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época. Libro 18, mayo de 2015, Tomo II, página 1268, de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE COMO SISTEMA REGULAN LA DETERMINACIÓN Y EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013**)

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

Ello en tanto que lo único que es un derecho a favor de las sociedades controladoras es el diferimiento del pago del impuesto, pero no la definición del momento en que este último debe enterarse, por lo que consideró que las disposiciones vigentes no desconocen derechos adquiridos conforme a la normativa vigente, habida cuenta que al agregar un nuevo supuesto de entero del impuesto diferido respetan el derecho de aquéllas consistente en diferir el pago del impuesto porque solo tienen incidencia en la precisión del momento en que ha de concluir dicho diferimiento una vez que ya se verificó a su favor, sin que la duración de este último sea un aspecto que hubiese ingresado a su patrimonio jurídico.

Dicho criterio confirma que en el caso no hay la violación al principio de irretroactividad de leyes, el cual quedó reflejado en la tesis aislada 1ª LI/2019 (10ª.)[80], de rubro y texto siguientes.

> **RENTA. EL ESQUEMA DE SALIDA DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL, PREVISTO EN AL LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL APOYARSE EN UN NUEVO SUPUESTO DE DESCONSOLIDACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.** Al abrogar la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y no incluir en la vigente a partir del 1 de enero de 2014 el régimen de consolidación fiscal, el legislador eliminó el citado régimen y tomó esa circunstancia como detonante para ordenar la desconsolidación de los grupos de empresas que vinieran tributando de manera consolidada. Ahora, con independencia de que hasta el ejercicio fiscal de 2013 se previeran supuestos específicos para proceder a la desconsolidación, ello no implica que las sociedades controladoras hubiesen adquirido el derecho a desconsolidar exclusivamente bajo esas hipótesis, porque en tanto no se actualizarán los supuestos respectivos, sólo contaban con una expectativa de desconsolidar conforme a la ley abrogada, a partir de la cual no se generó una situación concreta y menos un derecho a no desconsolidar mientras no se verificara alguno de los supuestos contenidos en esa ley anterior. Asimismo, en tanto esas sociedades nunca se ubicaron en alguna de las hipótesis de desconsolidación previstas en la ley abrogada (supuesto), es claro que tampoco se

[80] Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 67, junio de 2019, Tomo II, página 1019.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

> desplegaron los efectos jurídicos correlativos (consecuencia), de lo cual se sigue que la nueva ley puede regular situaciones o circunstancias no alcanzadas por los supuestos y consecuencias previstos en la ley anterior. Así, el esquema de salida de la consolidación fiscal bajo un nuevo supuesto de desconsolidación (eliminación del régimen), previsto en el artículo noveno, fracciones XV y XVIII, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, no viola el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque no desconoce derechos adquiridos ni modifica o altera supuestos y/o consecuencias de éstos surgidos conforme a la ley vigente hasta 2013, tomando en cuenta que, hasta ese ejercicio fiscal, las sociedades controladoras tuvieron la oportunidad de diferir el pago del tributo conforme al citado régimen tributario.

Sin que pase inadvertido que lo pretendido por la quejosa, entre otros aspectos, es evidenciar que la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones en el régimen de consolidación no implicó el diferimiento del impuesto sobre la renta de la empresa controladora; sin embargo, es importante considerar que en relación con la mecánica para calcular y enterar el impuesto consolidado, en los amparos en revisión 401/2011, 544/2011, 458/2011, 492/2011 y 538/2011 –suficientes para integrar jurisprudencia [81]–, la Segunda Sala de la Suprema Corte reconoció que la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones son un presupuesto de diferimiento del impuesto dentro de la dinámica de consolidación, tal como es advertido de la parte conducente de

[81] Entre otras, de dichos asuntos derivaron las tesis jurisprudenciales 2ª./J. 58/2015 (10ª.), consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Décima Época, Libro 18, Mayo de 2015, Tomo II, página 1237, de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN PÉRDIDAS FISCALES Y PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES UNA VEZ TRASCURRIDOS 5 EJERCICIOS FISCALES (REGLA GENERAL), NO OCASIONA UN TRATO DIFERENCIADO INJUSTIFICADO ENTRE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS Y LAS PERSONAS MORALES SUJETAS AL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1º DE ENERO DE 2010 AL 32 DE DICIEMBRE DE 2013**), y 2a./J. 47/2015 (10a.),consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 18, Décima Época, Mayo de 2015, Tomo II, página 1233 de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN PÉRDIDAS FISCALES Y PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES (DETERMINADO CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES), NO PROVOCA QUE SE PAGUE UN IMPUESTO INEXISTENTE O NO CAUSADO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013**).

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

la resolución recaída al último asunto referido, y que para mayor referencia es transcrita a continuación.

> Ahora, en el entendido de que es la sociedad controladora la causante del impuesto consolidado en los términos anotados, debe precisarse que, de acuerdo con la mecánica de cálculo del impuesto sobre la renta consolidado, la determinación y entero de dicho tributo (previamente causado), lo efectúa fraccionado en dos momentos distintos.
> En un primer momento, cuando efectúa la declaración del ejercicio consolidado respectivo, en tanto -en términos generales- la suma de utilidades fiscales individuales de unas sociedades, superen las pérdidas fiscales de otras, lo cual permitirá determinar un resultado fiscal consolidado que, previa aplicación de la tasa respectiva, dará lugar al pago correspondiente por el diferencial utilitario.
> En un segundo momento, en una declaración posterior, conforme a los supuestos previstos legalmente, en tanto - en términos generales- la mecánica de referencia permite diferir una parte del pago del impuesto causado en ese ejercicio, precisamente; por la aplicación anticipada de tales pérdidas fiscales de unas sociedades contra las utilidades generadas por otras, y éstas no formaron parte de la base consolidada en el ejercicio respectivo (conforme al primer momento referido), tomando en cuenta que en la consolidación existen otros supuestos que permiten diferir el tributo (que pueden referirse a la disminución de pérdidas por enajenación de acciones, a la distribución de dividendos contables o a la determinación de conceptos especiales de consolidación, por ejemplo) […]

A partir de lo expuesto queda corroborado que los argumentos planteados por la quejosa parten de una base inexacta, aunado a que a partir de ello pretende desvirtuar un aspecto resuelto en definitiva en jurisprudencia, lo cual no es susceptible de ser sometido a control a través del juicio de amparo[82].

En consecuencia, ante lo **infundado** e **inoperantes** de

---

[82] De acuerdo con la jurisprudencia P./J. 64/2014 (10a.) del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, página 8)de rubro: **JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. NO ES SUSCEPTIBLE DE SOMETERSE A CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y/O CONVENCIONALIDAD EX OFICIO POR ÓRGANOS JURISDICCIONALES DE MENOR JERARQUÍA**; y en la tesis aislada 2a. XL/2015 (10a.) de la Segunda Sala, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 19, Junio de 2015, Tomo I, página 1072, de rubro: **JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. EL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO QUE ESTABLECE SU OBLIGATORIEDAD, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 10. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

los argumentos planteados por la quejosa en relación con la regularidad constitucional del artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a), punto 1, apartado iii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce y prevalece la interpretación que respecto de esa disposición transitoria realizó la autoridad administrativa y validó el Pleno responsable, este Tribunal Colegiado procede a examinar los argumentos relacionados con vicios de la resolución recurrida.

III. Argumentos relacionados con la subsistencia de resoluciones administrativas que desconocieron las pérdidas por enajenación de acciones cuya reversión fue considerada para el ejercicio de 2013

En el **concepto de violación primero**, la quejosa plantea argumentos dirigidos a cuestionar la determinación del Pleno responsable para validar el crédito fiscal recurrido en sede administrativa.

En particular, la quejosa impugna la conclusión relativa a que no hay incompatibilidad entre la resolución determinante del crédito fiscal de 2013 respecto a los efectos que debieron darse a las pérdidas por enajenación de acciones en la desconsolidación del grupo con diversas resoluciones administrativas emitidas en otros procedimientos de fiscalización, cuyo objeto fue revisar la determinación del resultado fiscal consolidado del grupo declarado en los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012.

La quejosa explica que si el origen de la determinación del ejercicio de 2013 obedeció a que no fueron sumadas (revertidas) al resultado de desconsolidación las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas en 2008, 2010, 2011 y 2012 que fueron dejadas sin efectos en otros procedimientos de fiscalización a través de resoluciones que gozan de presunción de validez, entonces es evidente su ilegalidad y la de la resolución reclamada al validar los actos administrativos impugnado y recurrido.

A partir de esa premisa general, la quejosa desarrolla

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

planteamientos tendentes a insistir en la ilegalidad de la determinante del crédito por lo que hace a 2013 y evidenciar que las consideraciones sustentadas por el Pleno responsable para validarla son inconstitucionales, por las siguientes razones.

- Existe una variación de la litis, pues el Pleno responsable señaló que la controversia consistía en resolver si la autoridad fiscal reconoció en la determinación del ejercicio de 2013 la existencia de las pérdidas fiscales por enajenación de acciones de las sociedades controladas en los ejercicios fiscales previos; sin embargo, lo que debía analizar era si en aquellos períodos fueron disminuidas pérdidas que debían reversarse al desconsolidar.

- El problema por resolver consistía en determinar si la autoridad demandada en el crédito fiscal de 2013 desatendió las resoluciones de las revisiones correspondientes a los periodos de 2008 a 2012 excepto 2009, las cuales están revestidas de presunción de legalidad en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, no así si la autoridad fiscal reconoció o no en 2013 la existencia de pérdidas por enajenación de acciones disminuidas entre 2008 y 2012.

- El Pleno responsable desconoció que con anterioridad a la emisión y notificación de la resolución impugnada fueron emitidas y notificadas aquellas derivadas del ejercicio de facultades de comprobación de 2008, 2010, 2011 y 2012, en las que fue determinado dejar sin efectos las pérdidas por enajenación de acciones respecto de las cuales en los actos controvertidos fue señalada su falta de reversión al momento de la desconsolidación.

- Es indebido que el Pleno valide la actuación de la autoridad demandada sobre la base de que en la determinante del crédito de 2013 no fue reconocida la existencia de las pérdidas, sino que el deber de reversión fue determinado a partir del reconocimiento hecho por la propia contribuyente en las declaraciones anuales, pues con esa postura desconoce que esa declaración fue revertida y modificada a través de los oficios de liquidación de los ejercicios previos en que fueron desconocidas las pérdidas, los cuales gozan de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

presunción de validez.

- El Pleno responsable desconoció que las resoluciones emitidas en los procedimientos de fiscalización de los períodos previos en que fue desestimada la disminución de las pérdidas de los ejercicios 2008 a 2012 (excepto 2009) gozan de presunción de legalidad y ejecutoriedad, hasta en tanto su invalidez no sea declarada por autoridad competente.

- El Pleno no consideró que en el momento en que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación y modifica el resultado fiscal declarado, pierde validez lo autodeterminado por el contribuyente para ser sustituido por lo resuelto por la autoridad; de ahí que no puede coexistir la conclusión adoptada en la resolución recurrida con las de las determinantes emitidas por los períodos respecto de los que fue reprochada la ausencia de reversión de pérdidas por enajenación de acciones, ya que implicaría reconocer que su fundamentación y motivación descansa en hechos dejados sin efectos.

- Validar la resolución emitida por el Pleno hace imposible cumplir con lo determinado en las resoluciones impugnadas de origen, pues la contribuyente no podría enterar un impuesto a partir de adicionar al resultado fiscal de desconsolidación pérdidas por enajenación de acciones previamente rechazadas y revertidas mediante determinaciones que gozan de presunción de legalidad.

- La determinación del Pleno en el sentido de que los procedimientos de fiscalización tanto del ejercicio de 2013 como los seguidos por los períodos previos a éste recaen sobre objetos diversos no desestima que la primera no cumpla con la debida fundamentación y motivación, pues aún de considerar que los objetos de revisión fueron diversos los efectos de las determinantes no dejan de recaer sobre puntos de hecho y derecho relacionados y, por ende, de evidenciar que son determinaciones contradictorias.

- El hecho de que converjan idénticos puntos de hecho y derecho deriva en que sean determinados dos veces un solo impuesto sobre la renta y cobrado el tributo de manera duplicada.
- La forma en que actuó la autoridad demandada, validada

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

por el Pleno responsable transgrede los principios de interdicción de la arbitrariedad y non bis in ídem, puesto que la primera desconoce sus propias determinaciones y la segunda que las resoluciones emitidas en los procedimientos de fiscalización gozan de los atributos de presunción de validez hasta en tanto no sean desconocidas por autoridad jurisdiccional competente, a partir de lo cual valida un cobro doble de contribuciones por un mismo concepto.

- De forma indebida el Pleno declara inoperantes los argumentos relacionados con la actualización del supuesto de mala práctica reconocido por la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente en el análisis sistémico 2/2016, ya que aun cuando ésta se haya referido al supuesto de determinación de ingresos presuntos, lo cierto es que reconoció que la distorsión de la realidad económica de los contribuyentes representa una práctica negativa por parte de la autoridad fiscal; supuesto que se genera en el caso con la duplicidad de los efectos que conlleva la subsistencia de la resolución recurrida y las determinantes de los otros períodos.

En relación con los argumentos anteriores, en los conceptos de violación **noveno**, **décimo** y **décimo primero**, la quejosa plantea conceptos de inconstitucionalidad de disposiciones aplicadas por el Pleno responsable al resolver la problemática referida; sin embargo, este Tribunal advierte que en realidad son argumentos de legalidad, pues a través de ellos no es confrontada alguna disposición de carácter general o enunciado normativo con algún precepto de la Constitución, sino que insiste en que el acto reclamado desatiende diversos postulados constitucionales.

En el concepto de violación **noveno**, la quejosa aduce que la sentencia reclamada transgrede el principio de seguridad jurídica en su vertiente de confianza legítima e interdicción a la arbitrariedad al validar la emisión de resoluciones contradictorias con el único objeto de garantizar un pago del impuesto sobre la renta por la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas en el resultado fiscal consolidado en 2008, 2010, 2011 y 2012.

La quejosa señala que el hecho de validar que en los

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

ejercicios previos a 2013 no existieron pérdidas por enajenación de acciones que disminuir para obtener el resultado consolidado y que en ese período debieron adicionarse al resultado de la desconsolidación evidencia una conducta arbitraria, caprichosa y ventajosa por parte de la autoridad fiscal que indebidamente validó el Pleno responsable.

La quejosa sostiene que la resolución reclamada es ilegal, pues lejos de evidenciar la regularidad en la actuación de la autoridad, corrobora la imposición de dos créditos por un mismo concepto, con lo cual son defraudados los principios de confianza legítima e interdicción de la autoridad.

Además, señala que el actuar de la autoridad fiscal solo denota un ánimo eminentemente recaudatorio, validado por el órgano jurisdiccional al reconocer de forma expresa la duplicidad impositiva que deriva de esa forma de conducción por parte de la autoridad administrativa, al señalar que en caso de pagar los adeudos determinados por los períodos 2008, 2010, 2011 y 2012 no tendría la obligación de enterar el de 2013 al no subsistir la obligación de reversión que generó el crédito determinado por ese período.

En similar contexto, en el concepto de violación **décimo**, la quejosa insiste en que la sentencia reclamada viola el principio de seguridad jurídica por convalidar una resolución cuya obligatoriedad fue sujeta a una condición resolutoria, es decir, a la actualización de un acontecimiento futuro e incierto consistente en que los créditos fiscales determinado por los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012 adquieran firmeza con lo cual la diversa obligación determinada en 2013 dejaría de surtir efectos.

La quejosa señala que la circunstancia a cuya actualización es sujeta la eficacia de la resolución determinante del crédito fiscal recae en la definición de condición resolutoria, lo cual es incompatible con los principios que rigen la vigencia, validez y obligatoriedad de los actos administrativos regidos por valores jurídicos como la seguridad y certeza jurídicas que

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

pJF Versión Pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

gozan las personas.

Por ende, sostiene que al sujetar la obligatoriedad de la resolución determinante a una condición resolutoria es desconocido el principio de presunción de validez de los actos de autoridad, subsistente hasta en tanto no sean anulados por autoridad administrativa de jerarquía superior o autoridad formalmente jurisdiccional.

De ahí que señala que la aleatoriedad en la existencia de uno u otro acto administrativo no es un concepto válido en el orden jurídico mexicano mucho menos, en consecuencia el condicionamiento resolutivo de su obligatoriedad.

Por su parte, en el concepto de violación **décimo primero**, la quejosa reitera la ilegalidad del acto reclamado al convalidar una resolución en que fue determinado que el ajuste del crédito fiscal de 2013 sea verificado «ex post» (sic), es decir, con dependencia de la suerte que sigan los procesos de impugnación de las determinantes emitidas por los créditos 2008, 2010, 2011 y 2012.

Al respecto, la quejosa argumenta que el Pleno responsable desestima con base en los mismos argumentos el planteamiento relativo a que en caso de validarse todas las resoluciones determinantes vinculadas con el tema de las pérdidas por enajenación de acciones, serian desencadenadas contradicciones irreconciliables desde el punto de vista jurídico dada la interdependencia del supuesto generador del crédito determinado en el procedimiento de revisión de 2013, con el de los ejercicios pasados.

Además, sostiene que es ilegal que el Pleno resuelva que en caso de subsistir todas las resoluciones de los créditos fiscales determinados por pérdidas por enajenación de acciones, sería realizado el ajuste correspondiente al adeudo de 2013, sin que ello sea capaz de justificarlo jurídicamente al no existir disposición normativa alguna para realizar dicho arreglo.

La quejosa plantea escenarios que podrían actualizarse

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

de confirmarse todas las resoluciones determinantes o solo alguna de ellas, con el objeto de evidenciar que no existe certeza sobre la determinación del supuesto ajuste referido por la autoridad.

De ahí que indica que la resolución del Pleno no encuentra lógica jurídica, ya que una vez determinados los créditos fiscales son exigibles y la autoridad está constreñida a hacerlos efectivos, sin que exista la posibilidad de realizar el ajuste referido en la resolución recurrida.

Precisado lo anterior, este Tribunal Colegiado procede al estudio conjunto de los argumentos formulados por la quejosa, dada la unidad temática que los vincula de conformidad con el artículo 76 de la Ley de Amparo[83].

Así, para abordar los argumentos planteados por la quejosa es necesario partir de lo previsto en el oficio ******* ********** de veintiocho de septiembre de dos mil dieciocho, a través del cual la Administración de Fiscalización a Grupo de Sociedades "5" del Servicio de Administración Tributaria determinó el crédito fiscal respecto del ejercicio de 2013 por reversión de pérdidas por enajenación de acciones de los ejercicios 2008 a 2012, y que en lo relativo a la subsistencia de las resoluciones determinantes emitidas por esos períodos, estableció lo siguiente[84].

SIN TEXTO

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF Versión Pública

[83] **Artículo 76.** El órgano jurisdiccional, deberá corregir los errores u omisiones que advierta en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrá examinar en su conjunto los conceptos de violación y los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda.

[84] Página ** del expediente del juicio de nulidad.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Por virtud de los oficios [redacted], [redacted] y [redacted], del 14 de enero de 2016, 6 de julio de 2016, 12 de mayo de 2016 y 11 de septiembre de 2018, respectivamente, en donde esta autoridad determinó los créditos fiscales sobre la inexistencia de las pérdidas por enajenación de acciones, debido a que no se acreditó el costo promedio de las acciones, respecto de los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012, por un importe de [redacted], [redacted] y [redacted] respectivamente, mismos que se encuentran impugnados por la contribuyente, en caso de que la o las resoluciones de esta autoridad quedaran firmes, lo referido en la página 65, consistente en la obligación de pagar el impuesto sobre la renta de dichas pérdidas, quedaría insubsistente debido a que no existirían pérdidas que tuvieran que reversarse, por lo que deberán de hacerse los ajustes correspondientes para determinar en cantidad líquida el importe del crédito fiscal definitivo derivado de la desconsolidación del grupo en el que el contribuyente fungía como sociedad controladora.

De la reproducción anterior importa que la autoridad demandada reconoció la existencia de sendos oficios de liquidación a través de los que fueron determinados créditos sobre la inexistencia de las pérdidas por enajenación de acciones respecto de los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012, es decir, respecto de los cuales la autoridad consideró que la contribuyente incurrió en una práctica fiscal indebida por no reversar las pérdidas en enajenación de acciones que disminuyó de la determinación del resultado fiscal consolidado.

Asimismo, la autoridad señala que dichas determinantes fueron impugnadas por parte de la contribuyente y, en caso de que adquieran firmeza, la obligación previamente definida de pagar el impuesto sobre la renta respecto de las pérdidas por enajenación de acciones quedaría insubsistente, por lo que deberían hacerse los ajustes para determinar la cantidad líquida del importe del crédito fiscal definitivo derivado de la desconsolidación del grupo, en su caso.

En relación con lo anterior, este Tribunal advierte como anexo a la demanda de nulidad que la demandante adjuntó copia certificada de los oficios enunciados por la autoridad demandada, correspondiente a las resoluciones determinantes de los créditos fiscales correspondiente a los períodos de 2008, 2010, 2011, 2012, y que para mayor referencia son precisados en el cuadro siguiente.

Año	Oficio	Información requerida para la revisión	Conclusiones
2008	*** ** ****** *** ********	Papel de trabajo que ontenga la determinación	La hoy demandante tenía obligación de calcular el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

		analítica del impuesto sobre la renta derivado del reconocimiento de los efectos de la desincorporación de las sociedades controladas, así como la determinación de la pérdida en enajenación de acciones por el ejercicio de 2008.	costo promedio por acción de las acciones emitidas por las sociedades escindidas y por las fusionantes, en términos del artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2008
2010	*** ** ****** **********	Documentación e información relacionada a la determinación de la pérdida en enajenación de acciones y a los efectos por desincorporación para impuesto sobre la renta.	El costo promedio por acciones de ********* ** ********* ********** ****. S.A. de C.V., no atendió a lo dispuesto en el artículo 24, fracciones II, inciso b) y III.
2011	*** ** ****** **********	Documentación e información relacionada a la determinación de la pérdida en enajenación de acciones y a los efectos por desincorporación para impuesto sobre la renta.	El costo promedio por acciones de ********* ** ********* ********** ****. S.A. de C.V., no atendió a lo dispuesto en el artículo 24, fracciones II, inciso b) y III.
2012	*** ** ****** **********	Documentación e información con relación al impuesto sobre la renta diferido y de la determinación de la pérdida por enajenación de acciones por el ejercicio comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012.	Que la demandante para determinar el costo promedio por acciones de las acciones enajenadas, tenía la obligación de calcularlo en términos del artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior muestra que no existe controversia respecto a que de procedimientos de fiscalización seguidos a la contribuyente respecto de impuesto sobre la renta consolidado declarado para los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012 derivaron oficios a través de los cuales fue determinado que las pérdidas por enajenación de acciones declaradas en aquellos períodos no fueron sustentadas debidamente, pues no fue evidenciada la determinación correcta del costo promedio por la enajenación de cada acción, por lo cual fue desestimado dicho concepto como resta del resultado fiscal y, por consecuencia, a recalcular el monto del impuesto a enterar por cada ejercicio.

Por su parte, es importante precisar que en el acto

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión PJF

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

impugnado en el juicio de nulidad del que deriva este amparo, esto es, el oficio ********** de veintiocho de septiembre de dos mil dieciocho, la Administración de Fiscalización a Grupo de Sociedades "5" del Servicio de Administración Tributaria determinó un crédito fiscal respecto del ejercicio de 2013 derivado de que advirtió una práctica incorrecta de la contribuyente al no adicionar o reversar en el resultado fiscal consolidado de ese período (cuyo objeto era reconocer los efectos de la desconsolidación del grupo) las pérdidas por enajenación de acciones que la contribuyente, motu propio, en cumplimiento de la obligación de autodeterminación, específicamente, en los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012.

Tampoco existe controversia en que las liquidaciones de los períodos de 2008 a 2012 (con excepción de 2009) fueron emitidas y notificadas con anterioridad al oficio que es el acto impugnado en sede administrativa y confirmado en la resolución impugnada en el juicio de nulidad a que este amparo refiere.

Lo anterior muestra que subsiste un punto de tensión entre las resoluciones determinantes de los créditos fiscales de los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012, en que el origen de la liquidación fue un ajuste por desestimar o «anular» las pérdidas por enajenación de acciones que la controladora disminuyó en esos períodos del resultado fiscal consolidado, con el acto impugnado corresponde a la determinación del crédito de 2013, precisamente el origen de la cuantificación fue la práctica indebida en que incurrió la misma empresa por no sumar (reversar) al momento de la desconsolidación del grupo las pérdidas por enajenación de acciones que restó del resultado consolidado en los períodos en que estuvo autorizada para tributar bajo ese esquema optativo, es decir, las propias pérdidas que declaró en los períodos indicados inicialmente y que, con motivo de sendos ejercicios de auditoría fiscal, fueron desconocidas por la autoridad.

Al respecto, es necesario considerar que el Pleno responsable en su sentencia sostuvo medularmente que no

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

existe una incompatibilidad entre la resolución recurrida, con las de determinación del impuesto de los períodos señalados porque sin desconocer la presunción de validez de estas últimas, en ellas fue examinada la viabilidad de la existencia de las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas de los resultados consolidados de cada período.

No obstante, precisó que la primera no tuvo como propósito reconocer (o negar) tales resultados negativos, sino verificar si el actuar de la contribuyente al revertir los efectos de la consolidación fue ajustado al procedimiento por el que optó para tal efecto, el cual, entre otros múltiples aspectos, conllevaba la adición de las pérdidas por enajenación de acciones que ella misma hubiera declarado en los ejercicios previos.

En ese contexto, este Tribunal considera que aun cuando al fijar la materia de controversia el Pleno responsable precisara que ésta consistía en determinar si la autoridad demandada reconoció la existencia de las pérdidas fiscales por enajenación de acciones de sociedades controladas de los ejercicios 2008 a 2012 en el oficio recurrido, ese enunciado si bien solo reflejó una parte de la materia de análisis que se verificó para determinar la validez del adeudo, no es incorrecto.

Es cierto que el análisis propuesto por la quejosa tendía a dilucidar si los hechos que sustentaron la resolución determinante del crédito fiscal de 2013 debían subsistir ante la concurrencia de sendas resoluciones, con atributos de presunción de validez, que desestimaron la existencia del concepto de reversión que estima no fue atendido al momento de la desconsolidación (pérdidas por enajenación de acciones disminuidas del resultado consolidado en ejercicios previos); sin embargo, al margen de la semántica con la que el Pleno responsable decidió precisar la materia de estudio en el juicio, de la sentencia este Tribunal advierte que tales aspectos fueron atendidos.

Lo anterior es así, porque la decisión del Pleno responsable para determinar la posibilidad de concurrencia de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

la resolución recurrida con las de los demás períodos que no eran objeto del juicio de nulidad partió de la base de que si bien el objeto de revisión en estas últimas fue verificar la corrección de la liquidación del impuesto sobre la renta consolidado declarado en esos períodos –lo cual conllevaba determinar si las pérdidas por enajenación de acciones que la controladora disminuyó de los resultados fiscales consolidados contaba con elementos para determinar su reconocimiento o rechazo–, la materia de revisión del período de 2013 no estuvo concretada a revisar la subsistencia de dichas pérdidas, sino a concretar si de acuerdo con lo declarado por la quejosa en períodos previos, el procedimiento de desconsolidación fue ajustado a derecho.

Basta hacer una lectura de la resolución reclamada, en particular de las páginas 578 a 603, para verificar que el análisis planteado por el Pleno responsable no fue limitado en exclusiva a determinar si el objeto de la revisión de 2013 versó sobre el reconocimiento de pérdidas por enajenación de acciones, sino que además abordó los aspectos planteados en la demanda de nulidad.

Además, sostuvo que si bien en los procedimientos de fiscalización de los períodos previos fue cuestionado el origen de las pérdidas por enajenación de acciones generadas durante los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012, un aspecto diferente era corroborar si la demandante reversó las pérdidas por enajenación de acciones que disminuyó en ejercicios anteriores de acuerdo a lo establecido en el artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2014, ya que la demandante difirió el entero del impuesto sobre la renta consolidado a través de dichos conceptos de disminución (pérdidas por enajenación de acciones), por lo que no es nulificado tal diferimiento con una declaratoria de inexistencia de éstas, sino que además es requerido llevar a cabo el entero del impuesto.

Incluso, el Pleno responsable agregó que la incompatibilidad que pudiera surgir de las liquidaciones de períodos previos era atribuible a la quejosa, dado el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

reconocimiento que la propia autoridad administrativa hace en el sentido de que en caso de subsistir la regularidad de aquellas liquidaciones de ejercicios previos, la relativa al ejercicio de dos mil trece deberá ser ajustada.

Lo expuesto muestra que el Pleno responsable no varió la controversia planteada en el juicio de nulidad, pues que señalara que la materia de litis estaba centrada en determinar si en el ejercicio de 2013 el objeto de la revisión de gabinete era o no reconocer las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas en períodos anteriores atendió a la pretensión de la contribuyente de evidenciar contradicción entre las liquidaciones de esos ejercicios previos y el de desconsolidación, por lo que para despejar esa incógnita la responsable centro el estudio en verificar si existía una interferencia entre los objetos de ambos procedimientos que material o jurídicamente hiciera incompatible su subsistencia.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Por otro lado, en relación con las circunstancias de hecho, el Pleno responsable determinó que con independencia de que en otros procedimientos de revisión fueran desestimadas las pérdidas por enajenación de acciones, lo importante era que la razón de la revisión del período de desconsolidación fue verificar si el impuesto que difirió la controladora en la declaración de pérdidas por enajenación de acciones en periodos anteriores y por ende no pagó, fue reconocido al momento de la desconsolidación mediante el ejercicio de reversión impuesto por la disposición normativa y el correspondiente entero al fisco.

De ahí que el Pleno responsable no incurrió en una variación a la *litis* como señala la quejosa en el concepto de violación primero.

Aunado a que este Tribunal comparte la conclusión del Pleno responsable con relación a que el punto común entre la liquidación de los adeudos de 2008, 2010, 2011 y 2012 respecto de 2013, no desvirtúa la posibilidad de subsistencia material y jurídica de esas resoluciones.

Sobre esto último, es necesario precisar que de acuerdo

Versión Pública

con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, todas las personas están obligadas a contribuir con el gasto público.

Así, en correlación con ese deber, en el párrafo tercero del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación[85] fue prevista como obligación de los contribuyentes llevar a cabo la determinación de las contribuciones que tienen a su cargo, salvo los casos de excepción expresamente señalados.

La carga referida es identificada como el principio de autodeterminación en materia de impuesto, el cual parte de la buena fe del contribuyente al permitirle declarar de forma voluntaria el monto de sus obligaciones tributarias; actuar que está supeditado a la supervisión que pueda realizar la autoridad fiscal mediante el ejercicio de las facultades de comprobación que la legislación le atribuye.

En otras palabras, si bien con el objeto de cumplir con su obligación de contribución al gasto público los contribuyentes cuentan con la posibilidad de declarar los impuestos con base en las situaciones de hecho en que estimen incurrir y los cálculo efectuados para determinar las cantidades a pagar, lo cual es realizado a partir de la presunción de que tales cálculos son correctos (principio de buena fe), lo cierto es que las autoridades fiscales pueden revisar ese actuar para comprobar las declaraciones de los contribuyentes; acto en el cual en caso de advertir anomalías pueden vencer dicha presunción de regularidad en la declaración de impuestos y determinar lo que en derecho corresponda para lograr el restablecimiento de la situación fiscal de los contribuyentes.

Dicho de otro modo, el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal tiene como objeto primordial hacer prevalecer el orden constitucional tributario mediante la revisión de la situación fiscal de los contribuyentes,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:65:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[85] Artículo 6. […]
Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.
[…]

por lo que ante una distorsión de esa situación puede remediarla con la determinación de los adeudos correspondientes.

Tales premisas han sido validadas en criterios emitidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que ha reconocido que en correspondencia con la presunción de buena fe que el legislador reconoce en favor de los contribuyentes, existe una correlativa responsabilidad para los casos en que sea advertido el quebranto a ésta, tal como en la contradicción de tesis 285/2016[86], en la cual la Segunda Sala reconoció que el sistema tributario descansa sobre el principio de confianza hacia los contribuyentes.

Al respecto la Sala sostuvo que la base del sistema tributario está en la confianza depositada por el Estado en que los contribuyentes cumplirán su deber constitucional de contribuir al gasto público mediante la autodeterminación del impuesto que corresponda a su cargo.

Así, resaltó que la presentación de declaraciones y el pago correspondiente en caso de existir crédito a cargo no es una facultad de los contribuyentes, ni mucho menos una decisión que puedan tomar a su libre arbitrio, sino una obligación que debe ser cumplida en todo momento a fin de que la autoridad tenga certeza de la contribución al gasto público en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General.

Además, la Sala convino en que ante la posibilidad de que sea transgredida la confianza base del sistema tributario para desarrollar prácticas ilícitas defraudadoras del fisco, el legislador reconoció medios para que el Estado intervenga para neutralizarlas, sancionarlas y erradicarlas, los cuales están

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

---

[86] De la que se desprendió la jurisprudencia 2a./J. 61/2017 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, página 919, de rubro: **DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CUENTA DEL CONTRIBUYENTE REPORTADOS A LA AUTORIDAD FISCAL POR LAS INSTITUCIONES BANCARIAS. PUEDEN TOMARSE COMO UNA BASE FEHACIENTE Y OBJETIVA A LA QUE RESULTA APLICABLE LA TASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RESPECTIVA PARA EFECTOS DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

detallados, delimitados y pormenorizados en la legislación a fin de que los contribuyentes tengan la certeza de que la autoridad hacendaria solo podrá actuar conforme la ley expresamente lo faculta, en respeto a la garantía de seguridad jurídica.

La Sala precisó que entre los métodos empleados por el legislador para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias de los contribuyentes, está el otorgamiento de facultades a las autoridades hacendarias, clasificadas por la Segunda Sala como de gestión y de comprobación, bajo la idea que estas últimas están previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y tienen por objeto verificar el cumplimiento de la obligación principal o sustantiva de enterar o pagar contribuciones.

Explicó que esa afirmación es corroborada en el primer párrafo de la disposición normativa referida, en la cual el legislador previo que las autoridades fiscales contarán con diversas facultades, lo que evidencia que su ejercicio está intrínsecamente relacionado con verificar el cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público.

En la misma línea argumentativa, en la contradicción de tesis 241/2017[87] la Segunda Sala destacó que ante la transgresión a la confianza base del sistema tributario, la autoridad fiscal puede intervenir para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributaria, a efecto de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones o los créditos fiscales correspondientes.

Con base en los anterior, este Tribunal advierte que si bien el sistema tributario descansa en un principio de confianza hacia el contribuyente derivado de la buena fe que le es reconocida al momento de declarar y determinar sus

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[87] De la cual derivó la jurisprudencia 2ª./J. 146/2017 (10ª), divulgada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 50, enero de 2018, Tomo I, página 377, con rubro: **FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LAS EJECERCIDAS DIRECTAMENTE CON EL CONTRIBUYENTE EN TERMINOS DEL ARTÍCULO 52-A, PENULTIMO PÁRRAFO, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DELA FEDERACIÓN, NO DEBEN LIMITARSE A LA CONTRIBUCIÓN NO ENTERADA.**

obligaciones en materia fiscal, en caso de indicios que presupongan el quebranto de ese principio, la autoridad en vía de ejercicio de las facultades de comprobación y de acuerdo con los límites impuestos a estas, puede restablezcan dicho quebranto a efecto de que prevalezca la Constitución en cuanto al deber de contribuir al gasto público.

A partir de ello, este Tribunal advierte que en ejercicio de su potestad discrecional la autoridad fiscal emprendió sendos procedimientos de fiscalización por cada periodo en que la quejosa como empresa controladora del grupo autorizado para consolidar sus resultados fiscales, declaró el resultado fiscal global autodeterminado para lo cual aplicó a la utilidad global de los conceptos de disminución que estimó procedentes como las pérdidas por enajenación de acciones de acuerdo con la normativa aplicable.

En ese contexto, ello muestra que la materia de la revisión en cada ejercicio estuvo centrada a los aspectos específicamente declarados por la quejosa en cada uno de éstos.

De esa forma, si el objeto de las declaraciones de los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012 fue verificar la determinación del impuesto sobre la renta consolidado de cada periodo, el cual derivó en parte de la declaración de distintos conceptos de disminución para integrar el resultado fiscal consolidado, entonces es correcto que la materia de las facultades de comprobación este ceñida a ese aspecto, es decir, a resolver si los conceptos de disminución aplicados en esos periodos están debidamente soportados o no para así reconocerlos o excluirlos de la determinante del crédito, entre otros casos.

Por otro lado, si en 2013 la materia del cálculo del impuesto sobre la renta estuvo ligada a la extinción del régimen de consolidación, ello implica el reconocimiento del impuesto diferido a través de la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones que la contribuyente declaró como disminución del resultado fiscal desconcentrado en ejercicio

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

anteriores, lo que muestra que la materia de la revisión estuvo centrada a ese aspecto y, en consecuencia, acotada a lo declarado por la quejosa en los ejercicios en que efectuó tales disminuciones.

Así, no solo es aceptable jurídicamente, sino lógico en tanto que cada procedimiento de auditoría es autónomo en su instrumentación, pues estuvieron delimitados por el periodo y contribuciones a revisar señalados en la orden que las originaron y centradas en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a partir de lo manifestado por la empresa controladora en las declaraciones respecto de cada ejercicio en específico.

De esa manera, si en los ejercicios previos a 2013 la obligación manifiesta a través de las declaraciones correspondientes estuvo referida a la determinación y cálculo del impuesto sobre la renta consolidado a partir de la integración del resultado fiscal global con base en que aquel fue cuantificada, es válido que la revisión estuviera acotada a corroborar que todos los conceptos que la legislación prevé para tal efecto estén debidamente sustentados, como es el caso de las perdidas por enajenación de acciones generadas por la controladora que fueran disminuidas de forma directa contra la suma de utilidades de las restantes empresas controladas de acuerdo con lo asentado por la controladora en la declaración de consolidación correspondiente.

De igual forma, si para el ejercicio de 2013 sobrevino un aspecto adicional por la abrogación de la legislación que rigió al impuesto sobre la renta hasta ese año, como lo fue el deber de desconsolidar los grupos que tributarán bajo ese esquema, y con ello para que fuera pagado el impuesto diferido con motivo de dicho régimen opcional, es lógico que la revisión fuera centrada a partir de los conceptos que la controladora por voluntad propia manifestó en la declaración complementaria de desconsolidación, los cuales dada la especial mecánica prevista para la disolución fiscal del grupo que exigía su correlación con los datos manifestados en ejercicios anteriores, también fueron declarados libremente en atención al principio

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

de presunción de buena fe de la autodeterminación de los contribuyentes.

Incluso ese actuar no solo es legal, sino también lógico, pues aun cuando los resultados de los procedimientos de fiscalización de los periodos referidos pudieran repercutir en el de la desconsolidación del grupo, la autoridad tenía que definir de forma concluyente cómo debió verificar la atribución respectiva y evaluar cómo actuó la contribuyente al desincorporar el grupo.

Lo anterior para que una vez obtenidos los resultados de cada periodo, estuviera en aptitud de determinar con base en todos los elementos conducentes cuál sería la vía para solventarla las irregularidades que de ser el caso advirtiera en cada periodo.

De tal forma jurídicamente no es posible advertir la existencia de alguna inconsistencia por parte de la autoridad al determinar que en los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012 la contribuyente no evidenció el soporte de las pérdidas por enajenación de acciones que hizo efectivas (disminuyó) al calcular el resultado fiscal consolidado, con la determinación asumida con relación a 2013 referente a que al desconsolidar el grupo no efectuó la reversión de las perdidas por enajenación de acciones declaradas por la propia contribuyente en ejercicios anteriores para determinar el resultado fiscal consolidado.

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal advierte que la materia de revisión en cada procedimiento de fiscalización atendió a hechos distintos declarados de manera independiente y autónoma por la contribuyente en cada periodo, es decir, fueron objetos de fiscalización diversos entre sí.

Lo anterior porque para la revisión de declaración de impuesto de los ejercicios previos al de desconsolidación para hacer prevalecer la obligación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, la autoridad debía examinar que en

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

aquellos fuera realizada de forma correcta la determinación del tributo, es decir, verificar –entre otros aspectos– que los concepto de disminución declarados para efectuar el cálculo de resultado fiscal estuvieran debidamente soportados, ya que de no ser así calcularía el resultado fiscal como si dichos conceptos fueran actualizado y, por ende, declarados.

Mientras que diverso aspecto ameritó la revisión del ejercicio de 2013 en que ante la circunstancia que vinculó a todos los grupos que consolidaban fiscalmente a desincorporar tales unidades y pagar el impuesto diferido, fue impuesta a las empresas controladoras –entre otros aspectos–la obligación de revertir las pérdidas disminuidas a través de la declaración que así hubieran hecho por propia voluntad en ejercicios anteriores para determinar su resultado global.

En ese contexto, la materia de revisión en este ejercicio, a diferencia de los periodos previos en que era verificar si los conceptos que integraron el resultado fiscal fueron los correctos, no solo consistió en el cálculo del impuesto a pagar con motivo de los ingresos gravables, deducciones o disminuciones del periodo, sino además a corroborar que al realizar el ejercicio de reconocimiento de los efectos de la desconsolidación fuera atendido el procedimiento aplicable, conforme al cual las pérdidas por enajenación de acciones declaradas en los periodos previos como beneficio para el grupo debían revertirse mediante su adición para determinar el resultado fiscal de desconsolidación.

Lo hasta aquí expuesto muestra dos conclusiones esenciales para corroborar que el actuar de la autoridad administrativa en 2013 no fue discordante con la lógica de revisión de las obligaciones fiscales de la contribuyente a través del ejercicio de la facultad de comprobación que se hizo valer:

1. Que el impuesto autodeterminado por cada periodo obedeció a los hechos y circunstancias que en específico la sociedad controladora declaró bajo un principio de presunción de buena fe.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

2. Que la materia de revisión en cada periodo quedó acotada a la información manifiesta en cumplimiento a la obligación de declaración mencionada.

De ahí que la resolución del Pleno responsable en el sentido de que la revisión de gabinete seguida por el ejercicio de 2013 no tuvo por objeto el reconocimiento de la existencia de las pérdidas por enajenación de acciones declaradas en 2008, 2010, 2011 y 2012, como si fue el propósito de la revisión de los procedimientos de fiscalización de los que derivaron los oficios referidos, por lo que no existió interferencia entre las conclusiones de la autoridad fiscal en estos últimos ejercicios con lo determinado en el primero; máxime que lo revisado en éste es que la contribuyente revirtiera las pérdidas por enajenación de acciones de las se hubiera beneficiado en periodos anteriores, tal como declaró en su momento por voluntad propia.

La conclusión anterior encuentra sentido en el mundo fáctico, pues lo pretendido por el legislador con la extinción del régimen de consolidación fiscal fue redituar al fisco federal el impuesto que los grupos empresariales difirieron con base en ese mecanismo opcional de tributación.

En efecto, en esta sentencia fue precisado que con la abrogación del régimen de consolidación fiscal las empresas controladoras de los grupos que tributaban con base en esa mecánica quedaron obligadas a reconocer los efectos la desconsolidación mediante el pago del impuesto diferido.

Al respecto, la Suprema Corte ha sostenido que el régimen de consolidación permite reunir las utilidades y pérdidas de una unidad económica integrada por la compañía controladora y sus controladas como si fuera una sola empresa para que sobre este resultado sea pagado el impuesto, por lo que permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, deriva en un diferimiento del impuesto que tiene el carácter de

Versión pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18/09/00

estrictamente temporal; efecto que también tiene lugar al amortizar las pérdidas por enajenación de acciones obtenidas por las sociedades controladora y controladas, si es que éstas fueron disminuidas al determinar el impuesto a nivel consolidado, por ejemplo.

Por tanto, en algún momento el impuesto diferido deberá pagarse, lo cual ocurre, entre otros casos, con la desconsolidación del grupo, por lo que la reversión de pérdidas por enajenación de acciones generadas por unas sociedades deja al descubierto utilidades producidas por otras sociedades que temporalmente dejaron de pagar el impuesto[88].

De tal forma, las pérdidas por enajenación de acciones de las controladas que haya obtenido la controladora y que hubiese disminuido con anterioridad para determinar el resultado fiscal consolidado, deben sumarse o restarse a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada en la declaración complementaria por desconsolidación, pues es la forma en la que es reconocido el impuesto diferido y, con ello, reintegrado al fisco el impuesto que las empresas contribuyentes debieron enterar pero que por el régimen de consolidación pudieron aplazar mediante la disminución de conceptos generados por la empresa controladora[89].

Las explicaciones anteriores son suficientes para corroborar que en la conclusión del procedimiento de fiscalización relativo al ejercicio 2013 la autoridad fiscal tuviera en cuenta el desconocimiento de las pérdidas por enajenación de acciones que advirtió al revisar los ejercicios 2008, 2010,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

---

[88] Tales conclusiones fueron sostenidas en la jurisprudencia 2ª./J. 54/2015 (10ª), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 18, mayo de 2015, Tomo II, página 1230, de rubro: **CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN LOS MECANISMOS DE COMPARACIÓN DE RUFINES Y CUFINES (DETERMINADO CONFORME AL PROCEDIMIENTO GENERAL), NO PROVOCA QUE EL PAGO DEL TRIBUTO SE EFECTÚE SOBRE UNA BASE MULTIPLICADA SI AQUÉL SE ORIGINA TAMBIÉN POR PÉRDIDAS FISCALES, PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y DIVIDENDOS CONTABLES, POR LO QUE NO VIOLA PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 10. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)**.

[89] Conclusión corroborada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo directo 26/2017, a cargo de la ponencia del ministro José Fernando Franco González Salas.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

2011 y 2012, lo cual no implica la ilegalidad de la resolución impugnada, ya que además de que el objeto de fiscalización del último período de consolidación es distinto al de los ejercicios antecedentes y que la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales fue desplegada, precisamente, en atención a los supuestos de hecho efectivamente declarados por la demandante, lo relevante es que para 2013 el fin primordial de la revisión era corroborar si el impuesto diferido con la disminución realizada de las pérdidas por enajenación de acciones fue reconocida.

Así, si partimos de la base de que en los ejercicios 2008, 2010, 2011 y 2012 la quejosa como controladora disminuyó tales pérdidas contra el resultado consolidado obtenido a partir de la suma y resta de los resultados individuales de cada una de las empresas que integraban el grupo, y contrarrestó en ese período el impuesto que debían pagar aquellas que generaron utilidades gravables, ello muestra que el propósito de la desconsolidación solo podía lograrse mediante la reversión de tal disminución.

Además, sostener que dado el resultado de las fiscalizaciones de los ejercicios previos a 2013 no debe considerarse el deber de reversión en este último, validaría la posibilidad de que la contribuyente no reconociera el efecto de la desconsolidación del grupo como la obliga la legislación vigente, lo que jurídicamente sería una conclusión absurda, pues aunque las resoluciones en que fue declarada la inexistencia de las pérdidas por enajenación de acciones gozan de presunción de validez, están supeditadas a revisión de la autoridad materialmente jurisdiccional competente.

Así, en caso de que no fuera reconocida la obligación de reversión en la resolución reclamada y fueran revocadas las conclusiones de alguna de las auditorías de 2008, 2010, 2011 y 2012, la contribuyente quedara liberada de forma injustificada de enterar el impuesto que difirió, pues no existiría determinación alguna en que fuera señalada la práctica indebida en que incurrió.

Sin que esa determinación implique que la autoridad de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

forma arbitraria esté garantizando el pago del tributo diferido, ya sea a través de la resolución recurrida vinculada con este asunto o bien mediante las emitidas en los procedimientos de revisión de los ejercicios fiscales previos a 2013.

Lo anterior en atención a que la autoridad siguió los procedimientos de fiscalización con relación a cada uno de los períodos mencionados a efecto de verificar que las circunstancias comunicadas por la contribuyente a través de sus declaraciones estuvieran ajustadas a los presupuestos jurídicos que rigieron en ese momento sus obligaciones en materia tributaria.

De ahí que para que prevalezca el cumplimiento correcto del deber de contribuir al gasto público, la autoridad estaba obligada a culminar cada uno de los procesos de fiscalización, bajo el señalamiento en caso de ser así de las inconsistencias en que incurrió la contribuyente y las consecuencias que éstas generaron, ya que solo de esa forma es posible reestablecer su situación fiscal.

En consecuencia, si la autoridad fiscal advirtió en cada uno de los períodos aspectos por los que en su opinión la contribuyente no cumplió con sus obligaciones tributarias y, por ende, que generaron un adeudo en cada una, no solo era correcto sino acorde con el deber derivado del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General.

Además, es importante considerar que si bien la razón por la que fue determinado el crédito fiscal impugnado en el juicio del que deriva este asunto fue porque la contribuyente no reversó las pérdidas por enajenación de acciones declaradas en 2008, 2010, 2011 y 2012 y que aquellas fueron dejadas sin efectos en los procedimientos de auditoría que la autoridad siguió a la contribuyente por esos períodos, por lo que debía prevalecer la conclusión adoptada en éstos en tanto que el supuesto generador de la obligación atribuida en 2013 desaparecería, dicho aspecto no fue desconocido por la autoridad administrativa ni por el Pleno responsable.

En efecto, en la resolución impugnada –en particular en la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

página 66– la autoridad fiscalizadora reconoció la existencia de los oficios de liquidación emitidos respecto de los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012 y su vinculación con la obligación que destacó fue omitida en 2013, pues señaló que en caso de que aquéllas determinaciones quedaran firmes, la obligación impuesta en la resolución determinante del período de desconsolidación (2013) quedaría insubsistente al prevalecer la inexistencia de pérdidas por enajenación de acciones que tuvieran que revertirse y daría lugar a los ajustes correspondientes para determinar la cantidad líquida resultante de la desconsolidación del grupo.

Con aquella afirmación la autoridad reconoce no solo la existencia de las resoluciones de los períodos previos al ejercicio desconsolidación, sino su vinculación con la determinante emitida respecto de este último, pues expresamente hace patente las consecuencias que serían actualizadas en caso de que aquéllas prevalezcan.

Máxime que de confirmarse la resolución reclamada adquirirá un atributo de firmeza y, por ende, seria oponible frente a cualquier autoridad administrativa o jurisdiccional en atención al carácter de verdad legal derivado de la cosa juzgada generada al respecto.

Además, la acotación destacada encuentra justificación en el deber de las personas en contribuir al gasto público según el artículo 31, fracción IV, constitucional en relación con la obligación derivada del artículo 6, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación de autodeterminar y declarar el pago de contribuciones con base en los hechos y disposiciones jurídicas que efectivamente actualicen en cada período de tributación, en correlación con las atribuciones señaladas en el artículo 42 de dicho ordenamiento legal, por las cuales las autoridades pueden restablecer la situación fiscal de la contribuyente derivado del quebranto del principio de confianza en que descansa el sistema tributario.

De igual forma, esa determinación es razonable porque el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/08/00

Versión Pública

procedimiento de desconsolidación fiscal es complejo desde el punto de vista que implica el reconocimiento de diversos factores de disminución declarados en períodos anteriores, por lo que en primer lugar era necesario el esclarecimiento respecto a si el proceder de la contribuyente en cada ejercicio de diferimiento fue ajustada a derecho y, de ser el caso, establecer las medidas para solventar las inconsistencias en que hubieran ocurrido los contribuyentes para, a su vez, armonizarlas y lograr el mencionado restablecimiento en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Pues al respecto debe considerarse que el ejercicio de las facultades de comprobación está sujeto a caducidad, por lo que es razonable que la autoridad fiscal desarrollara de manera paralela ambos procedimientos de fiscalización sin tener que esperar hasta la definición de los relativos a los períodos previos para emitir la resolución conclusiva de la auditoría en que revisó la desconsolidación.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Aunado a que el señalamiento de la autoridad demandada no es arbitrario o deja en estado de inseguridad a la contribuyente; por el contrario le garantiza la posibilidad de realizar el ajuste correspondiente en caso de que el aspecto que originó el deber de reversión quede sin efectos, derivado de que las resoluciones en que fueron desconocidos los efectos de la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones de los períodos previos a la disolución del grupo queden firmes y pague el impuesto.

Sin que pase inadvertido para este Tribunal el señalamiento de la quejosa sobre que no existe fundamento para verificar el ajuste referido por la autoridad demandada, pues éste sería el propio oficio de liquidación relativo al ejercicio de 2013 en que es contenido el pronunciamiento correspondiente, que de ser validado por la sentencia reclamada adquiriría el carácter de disposición jurídica individualizada con base en la cual podría mediante los mecanismos establecidos en la vía administrativa remediar los enteros indebidos al fisco, como es el procedimiento previsto

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o bien ante la autoridad jurisdiccional competente en caso de que aquella manifestación pretenda ser desconocida por la autoridad.

Incluso, en caso de pretender hacer efectivo el adeudo del período de 2013 y subsistir la legalidad de las resoluciones de 2008, 2010, 2011 y 2012, al ser requerida la contribuyente del pago, con base en la propia resolución administrativa cuya legalidad sería confirmada, estaría en posibilidad de oponer como excepción la extinción del adeudo.

A partir de las consideraciones expuestas, este Tribunal Colegiado estima que de los argumentos planteados por la quejosa en el concepto de violación **primero** son **infundados**, ya que no hubo variación en la materia de controversia y el análisis del Pleno responsable es conforme a derecho respecto de la coexistencia de las determinantes de 2013 y las de los períodos previos, sin que fuera desatendida la existencia de éstos últimos, ya que la autoridad no solo los tomó en cuenta, sino delimitó la eficacia del crédito de 2013 a la subsistencia de aquellos.

Además, es inexacta la conclusión en el sentido de que con la emisión de los oficios de liquidación de los periodos 2008, 2010, 2011 y 2012 eliminó respectivamente el supuesto generador de la obligación de reversión por desconsolidación decretada a la quejosa y que motivó la determinación del crédito fiscal en 2013, ya que si bien gozan de presunción de legalidad, éstas son insuficientes por sí solas para desvirtuar el deber de reversión impuesto en el acto recurrido.

Lo anterior porque además de que esas determinaciones están sujetas a revisión jurisdiccional, las declaraciones de esos ejercicios están sustentadas en el principio de autodeterminación de los impuestos que en el caso sigue rigiendo la actuación de la quejosa en tanto, precisamente, no ha sido resuelto el fondo del problema jurídico.

Asimismo, es incorrecto el argumento alegado en el sentido de que la coexistencia de las resoluciones impugnadas

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

y los oficios de liquidación de otros periodos hace imposible el cumplimiento de la obligación impuesta en la primera, pues de corroborarse su validez la contribuyente deberá pagar el impuesto, sin perjuicio de que en caso de que sea reconocida la firmeza de una, varias o todas las determinantes de los adeudos de 2008, 2010, 2011 y 2012, realizará el ajuste correspondiente y quedará expedita para solicitar el reintegro de la cantidad que hasta el momento en que fue actualizado tal estado de firmeza fuera erogado de forma indebida.

Aunado a que la subsistencia de las resoluciones determinantes de los períodos previos a 2013 no representa una doble obligación de pago para la quejosa, pues aun cuando quedara compelida a realizar el determinado en el acto impugnado en este asunto, nada le impediría que de validarse las diversas resoluciones pudiera ejercer los mecanismos administrativos o jurisdiccionales pertinente para compensar parte del importe erogado respecto del ejercicio 2013 para ser aplicado a los de 2008, 2010, 2011 y 2012 (según sean los que prevalezcan), o bien para recuperar el remante que en su caso corresponda, lo cual está habilitada a hacer en términos del propio acto determinante recurrido.

En relación con el planteamiento relacionado con la indebida calificación de inoperantes de los argumentos relativos a que la resolución recurrida encuadra en el supuesto de mala práctica reconocido por la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente en el análisis sistémico 2/2016, este Tribunal estima que es **infundado**, pues con independencia de las razones expresadas por el Pleno responsable para sostener esa determinación, lo cierto es que la quejosa insiste en su aplicación a partir de la óptica de que en ese análisis fue calificado como un proceder irregular de la autoridad la emisión de determinaciones en que fuera distorsionada la realidad económica de los contribuyentes, lo cual estima es generado con la duplicidad de pago actualiza en el caso.

Sin embargo, como fue señalado, la autoridad fiscal no impone un deber de doble pago, sino que valida la posibilidad

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

de que en caso de corroborarse lo determinado en la resolución recurrida, esté en posibilidad de realizar el ajuste respectivo, en caso de prevalecer también las liquidaciones de los períodos anteriores.

Asimismo, este órgano jurisdiccional tampoco advierte que con la validación de los actos impugnados la sentencia reclamada contravenga el principio de seguridad jurídica en su vertiente de interdicción a la arbitrariedad.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que la confianza legítima es una vertiente del principio de seguridad jurídica, consistente en una prohibición de la arbitrariedad o del exceso, a partir del cual en caso de que la actuación de los poderes públicos cree en una persona confianza en la estabilidad de sus actos, éstos no pueden modificarse de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que sea exigido derivado del interés público[90].

Asimismo, esa Sala determinó que en el caso de actos de la autoridad administrativa, la confianza legítima debe entenderse como la tutela de las expectativas creadas razonablemente en favor de las personas con base en la esperanza que la propia autoridad le indujo a partir de sus acciones u omisiones, las cuales fueron mantenidas de manera persistente en el tiempo, de forma que generen en la persona la estabilidad de cierta decisión con base en la cual ajustaran su conducta, pero que con motivo de un cambio súbito e imprevisible esa expectativa sea quebrantada.

De ahí que la Sala convino que para que exista una violación a ese principio un elemento indispensable sea la ponderación entre los intereses públicos o colectivos frente a los intereses particulares, pues el acto de autoridad podrá modificarse derivado de una necesidad imperante del interés

[90] Sirve de apoyo la tesis aislada 2a. XXXVIII/2017 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, página 1386, de rubro: **CONFIANZA LEGITIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS.**

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/09/00

público, por lo que la confianza legítima encuentra íntima relación con el principio de irrevocabilidad unilateral de los actos administrativos que contienen resoluciones favorables[91].

A partir de las consideraciones anteriores, este Tribunal considera que con la determinante del crédito y su validación por parte del Pleno responsable no es generada una afectación al principio de confianza legítima, pues con la liquidación verificada por el ejercicio 2013 no es desconocida alguna expectativa creada en favor de la quejosa, ya que la contribución al gasto público es un fin constitucional para la satisfacción de necesidades públicas, por lo que observarlo correctamente no es un derecho para las personas, sino una obligación materializada con el deber de declarar impuestos.

Asimismo, no es expectativa alguna para las personas que esas declaraciones no sean objeto de revisión por la autoridad fiscal, pues es una facultad conferida por el legislador para hacer prevalecer el cumplimiento correcto de las obligaciones sustantivas de tributación por parte de los sujetos pasivos.

De igual forma, la contribuyente en su carácter de controladora, tuvo la obligación de desconsolidar el grupo empresarial que tributaba bajo el régimen opcional de resultados en 2013, para lo cual debió enterar el impuesto que hubiera diferido al contribuir con base en aquél mediante la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones que hubiera disminuido del resultado consolidado en los ejercicios previos.

Y ese deber no estaba sujeto a intelección adicional alguna, es decir, la obligación era efectiva respecto de cualquier disminución que hasta antes de la desincorporación del grupo hubiera hecho por ese concepto, sin importar si fue en ejercicios anteriores a éste o posteriores.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[91] Sirve de apoyo la jurisprudencia 2a./J. 103/2018 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, Libro 59, Octubre de 2018, Tomo I, página 847, de rubro: **CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD.**

Por ende, dada la obligación que la autoridad advirtió que no fue respetada por la contribuyente nunca existió expectativa alguna creada en su favor, por lo que tampoco cabría sostener que con la liquidación impugnada fue desconocida alguna ni, por ende, que existió una violación al principio de confianza legítima.

Además, la quejosa pretende hacer derivar la violación al principio de seguridad jurídica en la vertiente examinada de que la supuesta imposición del deber de pago duplicado de un impuesto a raíz de un solo concepto y la tramitación de diversos procedimientos de fiscalización con el objeto de cobrar por lo menos una vez el tributo pretendido por la administración tributaria.

Sin embargo, con el actuar de la autoridad no es desconocida expectativa alguna porque la quejosa conoce de antemano de su obligación de contribuir al gasto público, al ser un deber señalado en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Así, en relación con esa obligación, los particulares que encuadren en supuestos de hecho generadores de obligaciones tributarias tienen el deber de manifestarlas y darles operatividad a través de la obligación de autodeterminación y declaración derivada del artículo 6, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, de la cual también tiene conocimiento.

En correlación con lo anterior, ante el quebranto de alguno de los deberes sustantivos vinculados con esa obligación de contribución, la quejosa también tiene conocimiento de que la autoridad está facultada para iniciar ejercicios de revisión cuyo fin es el restablecimiento de la situación fiscal en caso de que haya sido distorsionada, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y cuyo ejercicio es verificado a partir de los datos asentados en las propias declaraciones que, bajo el principio de presunción de buena fe son presentadas por los contribuyentes.

Versión Pública - SJF

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Aunado a que la autoridad cuenta con libertad para definir y delimitar cómo ejercer las atribuciones de revisión en función de los hechos que vaya conociendo y entrañen una posible transgresión al régimen de tributación aplicable a las personas, siempre que estén ajustados a las formalidades que establece la legislación, las cuales, por ende, también son del conocimiento previo de la quejosa.

A partir de las premisas anteriores, este Tribunal considera que al llevar sendos ejercicios de revisión por cada uno de los períodos en que la quejosa fungió como sociedad controladora, esa forma de actuar y las consecuencias que generó no vulneran expectativa alguna, en tanto que la quejosa conocía de antemano sus obligaciones para tributar dentro del régimen de consolidación y las consecuencias que podían verificarse en caso de no apegarse a las disposiciones previstas para esa mecánica, de ahí que sí declaró las esa pérdidas en ejercicios previos a la desconsolidación, entonces estaba obligada a revertirlas al momento de la disolución del grupo a efecto de enterar el impuesto diferido.

Por tanto, si a pesar de beneficiarse del diferimiento del impuesto con la declaración de la disminución de las pérdidas en los ejercicios anteriores a la extinción del régimen opcional no lo revirtió en el momento en que fue actualizado el supuesto de hecho que detonaba el pago, conocía de las consecuencias que podrían actualizarse, sin que existiera expectativa alguna que pudiera hacer previsible que la autoridad desconocería esa obligación, pues velar por el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales es un aspecto que por encomienda constitucional tiene el deber de restablecer.

Además, el hecho de que, por una parte fueran desconocidas las pérdidas disminuidas durante la desconsolidación y por otra ordenada su reversión al momento de la desincorporación del régimen, no desconoce situación alguna en que la quejosa actuara con base en la esperanza o expectativa que la autoridad administrativa le hubiera inducido.

Lo anterior porque la decisión de disminuir las pérdidas

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

en el cálculo del resultado fiscal consolidado de cada ejercicio atendió solo a la decisión de la quejosa, al igual que la determinación de no reversarlas, por lo que el origen de la situación en que fue colocada la quejoso luego del desarrollo de las facultades de revisión atendió exclusivamente a la forma en que ella misma fincó su proceder, por lo que no es posible atribuir a la autoridad desconocimiento de expectativa alguna.

Además, aun cuando lo anterior sea interpretado por la quejosa como que la autoridad pretende asegurar por una vía u otra el pago del impuesto, ello atiende al deber de hacer prevalecer un aspecto de interés público, como lo es el cumplimiento correcto del deber de contribuir al gasto público, lo que confirma que el actuar de la autoridad demandada validado por el Pleno responsable de ninguna manera vulnera la confianza legítima de la quejosa frente al actuar de la autoridad.

Por otro lado, este Tribunal estima que el argumento relacionado con la violación al principio de seguridad jurídica derivado de que la autoridad demandada sujetó el cumplimiento de la obligación decretada por el ejercicio de 2013 a una condición resolutoria, es inoperante por novedoso porque no formó parte de los motivos de impugnación formulados en la demanda de nulidad a pesar de que estuvo en posibilidad de exponerlo desde esa etapa, ya que es un aspecto que derivó de la propia resolución de liquidación[92].

Finalmente, en relación con los argumentos planteados en el concepto de violación **décimo primero** relacionados con la violación al principio de seguridad jurídica porque el Pleno responsable convalidó una resolución en la que fue determinado que el ajuste del crédito fiscal de 2013, en todo

---

[92] De conformidad con la tesis aislada de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 217-228, Cuarta Parte, página 74, de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. SON INOPERANTES LOS QUE INTRODUCEN ARGUMENTOS NO HECHOS VALER EN EL JUICIO NATURAL.**
Así como, en la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 54, Tercera Parte, página 49, de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN EL AMPARO DIRECTO. INEFICACIA DE LOS ARGUMENTOS NO PROPUESTOS A LA SALA FISCAL RESPONSABLE.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

caso, será verificada “ex post”, este Tribunal estima que quedaron solventados con las explicaciones realizadas a lo largo de este apartado.

Lo anterior porque la quejosa deriva su formulación de los efectos irreconciliables que podrían generarse dada la interdependencia del supuesto generador del crédito determinado en el procedimiento de revisión de 2013; sin embargo, como fue señalado, fue ajustado a derecho que la autoridad demandada en el oficio liquidatorio reconociera la posibilidad de ajustar su situación fiscal en caso de sobrevenir la validez de todos o alguno de los créditos determinados por los períodos de 2008, 2010, 2011 y 2012.

En mérito de las consideraciones expuestas, al ser **infundados** e **inoperantes** los argumentos relacionados con la constitucionalidad de disposiciones normativas relacionadas con el deber de reversión de pérdidas por enajenación de acciones de empresas controladas, este Tribunal estudiará los conceptos de violación relacionados con los vicios atribuidos a la resolución recaída al recurso de revocación interpuesto contra la resolución determinante del crédito fiscal.

IV. Argumentos relacionados con vicios atribuidos a la resolución recaída al recurso de revocación

En el concepto de violación **segundo**, la quejosa en esencia sostiene que al validarse el actuar de la autoridad demandada, el Pleno responsable desconoció los principios de seguridad y certeza jurídica.

Al respecto señala que la sentencia reclamada transgrede los principio de legalidad, seguridad jurídica y audiencia y los artículos 48, fracciones IV y VI, y 50 del Código Fiscal de la Federación por validar la evidente mejora de la fundamentación y motivación realizada por la autoridad resolutora del recurso de revocación,

Lo anterior, debido a que además de la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones de los ejercicios 2008,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

2010, 2011 y 2012, en esa etapa determinó la adición al resultado fiscal de desconsolidación de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009, es decir, la de un período que no fue considerado como parte de la auditoría que dio lugar a la resolución administrativa.

Por tanto, la quejosa sostiene que la resolución emitida en el recurso de revocación es ilegal porque la autoridad determina un nuevo crédito fiscal con base en que debió reversar para efectos de su desconsolidación la pérdida por enajenación de acciones correspondientes al ejercicio fiscal de 2009, aun cuando en el crédito fiscal de origen fue ordenada tal reversión a sabiendas de la existencia de esa pérdida.

En efecto, la quejosa señala que desde la contestación al oficio de observaciones comunicó a la autoridad que por el periodo de 2009 contaba con una perdida por enajenación de acciones reflejada de forma equivocada como “pérdida fiscal a nivel individual”, pero que estaba impedida para presentar la declaración complementaria para corregir el error, ya que no tendría validez en términos del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, pues aun cuando determinara de forma correcta el resultado fiscal consolidado de 2009, lo cierto es que no variaría la contribución generada, lo que se evidenció con el papel de trabajo correspondiente.

En ese contexto, alega que si desde la contestación al oficio de observaciones la autoridad fiscalizadora conocía de la pérdida por enajenación de acciones de 2009, pero al determinar el crédito fiscal la liquidación solo consideró las pérdidas por enajenación de acciones de 2008, 2010, 2011 y 2012, entonces considera que validó que la quejosa no debía reversar las pérdidas del primer ejercicio en cita.

Además, señala que dado que los hechos y omisiones no desvirtuados en el oficio de observaciones son los que sirven de sustento para la liquidación, al no considerarse como parte del ejercicio de las facultades de revisión las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 no procedía que fueran

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

consideradas en la liquidación de 2013 y menos en la instancia de revisión, pues en ese momento la contribuyente no tendría oportunidad de desvirtuar las observaciones informadas por la autoridad.

La quejosa señala que la presentación de la declaración complementaria como prueba en el recurso de revocación solo tuvo como finalidad reiterar lo que ya había hecho del conocimiento de la autoridad al contestar el oficio de observaciones, esto es, el error en la clasificación del concepto de aminoración correspondiente.

En ese contexto, estima que la incorporación de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 hasta la instancia de revocación implicó una violación a la garantía de audiencia, ya que no le fue concedido plazo alguno para que manifestara lo que a su interés conviniera, además que limitó su derecho a combatir ese nuevo crédito fiscal a través de algún medio de defensa en sede administrativa.

Asimismo, precisa que de conformidad con el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal no está en posibilidad de dar a conocer hechos u omisiones nuevos, ni tampoco a determinar un crédito fiscal nuevo.

Señala que interpretar la fracción V del artículo referido en el sentido de que la autoridad revisora dé a conocer a la contribuyente hechos y omisiones nuevas fuera de los plazos establecidos para concluir la auditoría (artículos 46-A y 50 del Código Fiscal de la Federación), es ilegal.

Asimismo, considera que la determinación del Pleno responsable respecto a que la presentación de la declaración complementaria debe considerarse una confesión expresa de la contribuyente carece de sustento por no estar fundada y motivada, además de que es contradictoria con la denegación de valor a lo manifestado en respuesta al oficio de observaciones en el sentido de que desde esa etapa dio a conocer la existencia de las pérdidas por enajenación de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

acciones de 2009.

Máxime que es incorrecto considerar que las declaraciones son confesiones que no admiten prueba en contrario, pues de ser así no tendrían razón de ser las facultades de comprobación a partir de las que es posible modificar los datos asentados en aquéllas.

Asimismo, la quejosa señala que la resolución recaída al recurso de revocación no está fundado de forma debida, ya que la autoridad no citó el artículo que la faculta para determinar contribuciones, lo que obedece a que no existe disposición que la habilite para tal propósito en sede de revisión administrativa.

Además, alega que la sentencia reclamada es violatoria de los principios de congruencia y exhaustividad porque el Pleno responsable no resuelve respecto de lo planteado en la demanda respecto a la mejora de la fundamentación y motivación de la resolución recurrida en vía de revocación y realiza un análisis vago respecto de los argumentos planteados.

La quejosa alega que la sentencia reclamada es ilegal porque desconoce que el principio non reformatio in peius es aplicable a cualquier acto emitido en cumplimiento a otro siempre que exista un perjuicio mayor para la persona que el que le depara la resolución anulada, no así solo a nulidades que dejen sin efectos la resolución recurrida por un vicio de forma como ilegalmente lo resuelve el Pleno responsable.

En otro aspecto, alega que la sentencia reclamada es contradictoria, ya que, por una parte, reconoce que derivado de la inconstitucionalidad del régimen limitado de deducción fue reformada la legislación de renta para establecer que solo seguiría aplicándose el régimen cedular respecto de las pérdidas por enajenación de acciones de sociedades no controladas y, por otra parte, señala que la contribuyente no acredita haber obtenido ganancias respecto de esos conceptos

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

de aminoración de las cuales hubiera podido disminuir las pérdidas generadas en 2008, 2010, 2011 y 2012.

En el concepto de violación **décimo segundo**, la quejosa aduce que en caso de validar la actuación de la autoridad al emitir la resolución al recurso de revocación en cuanto a la modificación del crédito fiscal recurrido en su perjuicio sin tener derecho de audiencia previa, sería inconstitucional el artículo 133, fracción V, del Código Fiscal de la Federación porque en la instancia de revocación fue dada a conocer a la contribuyente la obligación de revertir las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 a pesar de que ese aspecto no fue objeto de observación en el procedimiento de fiscalización, por lo que en éste no tuvo posibilidad de expresar lo que a su interés conviniera.

Además, señala que sería vulnerado el derecho de acceso a la justicia, en atención a que validaría la determinación de un crédito fiscal fuera del plazo de seis meses referido en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación e implicaría despojar a la particular del derecho a recurrirlo en sede administrativa, pues el artículo 124, fracción II, del propio código desestima la posibilidad de interponer recursos de revocación contra resoluciones emitidas en cumplimiento a éstos.

La quejosa sostiene que bajo la interpretación de la autoridad responsable, el artículo 133, fracción V, del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional por violatorio al derecho de audiencia y acceso a la justicia porque habilita a la autoridad administrativa a determinar hechos y omisiones fuera del procedimiento de fiscalización, con lo que amplía las facultades de la autoridad revisora para determinar contribuciones omitidas; facultas solo reservada a la autoridad fiscalizadora, ya que en términos de los artículos 28 y 29 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la Administración General de Grandes Contribuyentes no tiene atribuciones para determinar contribuciones.

En principio, este Tribunal Colegiado advierte que con

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

independencia de la forma en que la quejosa estructura sus conceptos de violación, su inconformidad con el recurso de revocación está basada en que la incorporación de las pérdidas por enajenación de acciones del ejercicio de 2009 como supuesto de reversión, modifica en su perjuicio el importe del crédito fiscal al adicionar un concepto que no le fue informado como supuesto de observación en el oficio respectivo –a pesar de que afirma la autoridad conocía de dicho aspecto–; respecto del que no tuvo oportunidad de expresar lo que a su interés conviniera en la etapa de fiscalización ni hacer valer el medio de defensa administrativo correspondiente.

Así, para definir lo que en derecho corresponde es necesario considera que no es un hecho controvertido que el motivo por el que la autoridad administrativa incorporó en sede de revocación la reversión de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009, obedeció a la presentación de la declaración complementaria en la quejosa que hizo patente que la suma originalmente informada por concepto de pérdidas fiscales del período, correspondían en realidad a las pérdidas por enajenación de acciones de empresas controladas generadas en ese ejercicio.

Además, es importante señalar que en cumplimiento de las obligaciones fiscales consolidadas del ejercicio 2013, el veintinueve de abril de dos mil catorce la quejosa presentó declaración de normal de ese ejercicio, y el veinte y treinta de mayo y ocho de agosto siguientes, las declaraciones complementarias respectivas.

En atención a la insuficiencia de información, el trece de noviembre de dos mil quince, la autoridad fiscalizadora dio inicio al ejercicio de su facultad de comprobación mediante la revisión de gabinete correspondiente, por lo que desahogado el procedimiento correspondiente el veintiocho de septiembre de dos mil dieciocho, emitió la resolución determinante del crédito fiscal materia de la litis.

Ahora, de la revisión de las constancias que obran en

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PJF - Versión Pública

autos, este Tribunal advierte que la declaración complementaria fue presentada con posterioridad, no solo al inicio de las facultades de comprobación –trece de noviembre de dos mil quince–, sino de la emisión de la resolución de liquidación –veintiocho de septiembre de dos mil dieciocho–, pues ello ocurrió el seis de noviembre de dos mil dieciocho, esto es, tan solo dos días antes a la presentación del escrito de revocación el ocho del mismo mes y año.

Además, es importante reiterar lo relatado por el Pleno responsable respecto a que derivado de la presentación de la declaración complementaria de 2009, el seis de noviembre de dos mil dieciocho, la contribuyente reclasificó el importe originalmente declarado como pérdida fiscal individual del período y lo ubicó en el apartado correspondiente a las pérdidas por enajenación de acciones, declaradas originalmente en cero.

A través de esa declaración, la quejosa informó a cuánto ascendía el importe real de las pérdidas operativas (pérdidas fiscales) que generó en ese período, modificación a la que la autoridad demandada en sede de revocación le reconoció efectos, pues con base en ella determinó que en el ejercicio de 2012 disminuyó contra la utilidad fiscal generada en el propio período, la pérdida fiscal individual de 2009, por lo que consideró que no existió algún remanente que amortizar en la desconsolidación respecto de este último período**.**

Dicha modificación trascendió en beneficio de la contribuyente respecto del monto liquidado en la resolución recurrida, ya que éste fue sustancialmente reducido a partir de tal reconocimiento.

Sin embargo, a partir de esa modificación la autoridad demandada también determinó la consecuencia jurídica que en derecho correspondía a partir de la reclasificación del monto originalmente declarado como pérdida fiscal al de pérdida por enajenación de acciones que, al momento del ejercicio de las facultades de comprobación, fue declarado en cero.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

A partir de ello, de acuerdo con los mismos fundamentos y motivos expresados para determinar la obligación de reconocer el impuesto diferido con motivo de la desconsolidación del grupo, es decir, de conformidad con la obligación prevista en el artículo noveno transitorio, fracción XV, inciso a) numeral 1, subinciso iii), del decreto por el que fue expedida la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, la autoridad demandada concluyó que el importe adicionado en la declaración complementaria debía ser objeto de reversión por así establecerlo la mecánica de desconsolidación a la que la contribuyente decidió acogerse, dando como resultado un incremento en el importe del impuesto diferido a enterar.

Ahora, en consideración de los argumentos planteados por la quejosa, este Tribunal advierte que el problema jurídico por resolver consiste en determinar si con motivo de lo informado en una declaración complementaria presentada con posterioridad al inicio de las facultades de comprobación y a la determinación del crédito fiscal, en el recurso de revocación la autoridad podía incluir para la determinación del crédito fiscal pérdidas de otro ejercicio derivado del cambio de situación que originó lo manifestado al presentar esa declaración complementaria.

En primer lugar, este Tribunal estima que son **infundados** los argumentos alegados en el sentido de que en la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 no estaba comprendida como parte del objeto del procedimiento de fiscalización al que está asociada la resolución recurrida y la impugnada.

Lo anterior porque la quejosa parte de una premisa equivocada, consistente en que la materia de estudio en la revisión de gabinete trato en particular sobre los ejercicios previos al de desconsolidación; sin embargo, como fue determinado, la revisión estuvo acotada a los deberes en materia de desconsolidación por parte de la contribuyente en 2013, entre los que destaca el reconocimiento de los efectos de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

la desconsolidación mediante el pago del impuesto que durante el curso total de la consolidación la contribuyente hubiera aprovechado.

De ahí que en el caso tanto los aprovechamientos verificados en dos mil ocho, como aquellos en dos mil nueve, o en cualquiera de los períodos anteriores o subsecuentes hasta dos mil trece, quedaban comprendidos dentro del objeto de la revisión, siempre que tuviera como consecuencia el diferimiento del impuesto sobre la renta causado en cada uno de ellos.

Por tanto, si a raíz de los hechos supervenientes dados a conocer por la propia contribuyente en la declaración complementaria en la que subsanó el error relacionado con la declaración de pérdidas por enajenación de acciones del ejercicio 2009, la autoridad demandada conoció que en ese periodo la quejosa disminuyó del resultado fiscal consolidado del periodo esas pérdidas, entonces esos hechos quedan comprendidos dentro del objeto de la fiscalización.

Ahora, es importante reiterar que la declaración puede concebirse como el documento suscrito por los sujetos pasivos de la relación tributaria, mediante el cual informan a la administración tributaria que han concurrido las circunstancias y elementos constitutivos, en su caso, de un hecho imponible, expresando en términos numéricos a cuánto asciende el monto de la cuota u obligación tributaria; tal expresión numérica y su pago constituyen el acto de "autoliquidación" que realiza el sujeto pasivo de la deuda tributaria.

En correspondencia con lo anterior, el ejercicio de facultades de comprobación cuyo propósito primordial es restablecer la situación fiscal de los contribuyentes en caso de que sea advertida alguna distorsión en el cumplimiento de las obligaciones que sobre éstos pesan en la materia es verificada a partir de lo asentado en las declaraciones de impuestos.

Esto es, la presentación de las declaraciones es una

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

obligación formal cuyo fin consiste en que la autoridad hacendaria compruebe de manera eficiente el cumplimiento de la obligación que tienen las personas de contribuir al gasto público.

Ahora, en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación[93] es previsto que las declaraciones presentadas por los contribuyentes será definitivas y solo podrán modificarse hasta en tres ocasiones por el propio contribuyente, siempre que no hubiera iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

Sin embargo, esa regla admite excepciones, en cuyo caso el contribuyente podrá modificar las declaraciones correspondientes aun cuando hubieran iniciado las facultades de comprobación cuando:

I. Solo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades (fracción I).
II. Solo disminuyan sus deducciones o pérdidas, o bien

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

[93] Artículo 32. Las declaraciones que presenten /os contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.
No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:
I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
III. (Se deroga).
IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de la Ley.
Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo se efectuará mediante la presentación de declaración que sustituya a la anterior, debiendo contener todos los datos que requiera la declaración aun cuando sólo se modifique alguno de ellos.
Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76.
Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el sexto párrafo del artículo 144 de este Código, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento.
Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del artículo 21 de este Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.
Para los efectos de este artículo, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

reduzcan las cantidades acreditables o compensadas, o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta (fracción II).

III. La presentación de la declaración que modifica a la original sea prevista como obligación por disposición expresa de la ley (fracción IV).

En relación con lo anterior, es importante considerar que la locución relativa a que "*las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas"* implica que la información contenida en éstas es conclusiva, es decir, corresponde a la situación real del contribuyente.

Así, la autoridad encargada de recaudar los impuestos debe considerar que la declaración de impuestos es la expresión legal y definitiva del contribuyente mediante la cual da a conocer su situación fiscal y los términos en que cumple con su obligación de contribuir al gasto público.

Lo expuesto muestra como regla general que las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación solo están acotadas a los hechos dados a conocer de manera concluyente en la declaración correspondiente, pues al estar prohibido modificarlas una vez iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, por consecuencia lógica, no es factible que la autoridad abarque circunstancias que no fueron manifestadas inicialmente.

Sin embargo, esa regla prevé los casos en que aun iniciadas las facultades de comprobación es posible modificar las declaraciones mediante declaración complementaria; cuando sea incrementados los ingresos o el valor de los actos o actividades; sean disminuidas las deducciones, pérdidas, cantidades acreditables o compensadas, pagos provisionales o contribuciones a cuenta; o, para cumplir con una obligación legal expresa.

Así, del análisis de los rubros que pueden modificarse mediante una declaración complementaria una vez iniciado el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

ejercicio de las facultades de comprobación y los términos en que tal modificación puede llevarse a cabo muestra que son cambios que por regla general conducirán al contribuyente a incrementar el monto del impuesto a su cargo o, en su caso, a disminuir la cuantía del saldo a favor.

En efecto, la modificación dirigirá a incrementar ingresos o el valor de las actividades realizadas por el contribuyente tendría como consecuencia una cantidad mayor de ingresos acumulables; en cambio, la disminución de la deducción, pérdidas o cantidades acreditables trascenderá a una reducción de conceptos que pueden aminorar esos ingresos acumulables para efectos de la base impositiva.

En ese contexto, las modificaciones de que se trata, en ambos casos, tendrán como resultado que aumente la base gravable y, por ende, el impuesto a pagar o, en su caso, que disminuya el saldo a favor del contribuyente.

Ahora, si mediante la declaración complementaria solo es posible modificar algunos rubros específicos, entonces la declaración original sigue surtiendo efectos en lo no modificado y, por ende, para determinar la situación fiscal del contribuyente la autoridad administrativa debe valorar ambas declaraciones, pues entre ellas existe un vínculo indisoluble que impide analizarlas de manera aislada[94].

Así, este Tribunal advierte que no existe justificación para que el importe manifestado hasta la presentación de la declaración complementaria por concepto de pérdida por enajenación de acciones de 2009 tuviera que ser considerado por la autoridad fiscalizadora al emitir el oficio de observaciones en el procedimiento de revisión de gabinete respecto del ejercicio de 2013, o bien en la determinación del crédito fiscal.

---

[94] Sirve de apoyo a esa consideración la jurisprudencia 2a./J. 96/2014 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, Libro 11, Octubre de 2014, Tomo I, página 941, de rubro: **DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. LAS PRESENTADAS UNA VEZ INICIADO EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN SÓLO MODIFICAN LA DECLARACIÓN ORIGINAL (CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2006 Y 2008).**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

Lo anterior porque la autoridad solo estaba constreñida a corroborar, con base en los conceptos declarados como disminuidos directamente en cada periodo consolidado, si fueron considerados como parte de la reversión en el ejercicio fiscal materia de auditoría.

Dicho análisis, como fue precisado, por razones jurídicas y lógicas, debía efectuarse de acuerdo con la información que la contribuyente proporcionó a la autoridad hasta antes del momento del inicio de las facultades de comprobación, por lo que si por la singularidad de la operación de desconsolidación inmersa en la revisión del ejercicio de 2013 era necesario verificar sistemáticamente, para el caso de pérdidas por enajenación de acciones si los efectos de los montos que por ese concepto aprovechó la controladora en los ejercicios pasados fueron reconocidos como parte de la consolidación, entonces esa tarea debía ser efectuada a partir de los hechos manifestados en las declaraciones que en cada ejercicio en que la quejosa tributó bajo el esquema de consolidación rindió.

En ese sentido, si en 2009 la quejosa no declaró la existencia de pérdidas por enajenación de acciones cuando si existían, no es posible sostener que la autoridad estaba obligada a considerar ese supuesto en el proceso de fiscalización, dado que no formaba parte de los hechos manifestados en las declaraciones presentadas por la contribuyente, por lo que está justificado que ese aspecto no fuera destacado ni en el oficio de observaciones ni en la resolución de liquidación.

Cabe precisar que considerar lo contrario implicaría validar una carga irrealizable para la autoridad fiscalizadora, pues la obligaría a advertir como parte de la revisión aspectos que no fueron señalados por la contribuyente al presentar sus declaraciones correspondientes, sobre la existencia las pérdidas por enajenación de acciones en el ejercicio de 2009, cuando era su obligación.

Aunado a que si bien la quejosa señala que la existencia de dichas pérdidas fue manifestada desde el escrito a través

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

del cual contestó el oficio de observaciones, lo cierto es que al margen de si ello ocurrió o no, tal circunstancia no era suficiente para que la autoridad fiscal considerara la existencia de pérdidas por enajenación de acciones, pues es reiterado, al inicio de las facultades de comprobación y hasta la emisión de la resolución determinantes del crédito fiscal, esas pérdidas no estaban incorporadas al universo de hechos que condicionaron la forma en que la contribuyente cumplió con sus obligaciones y, por ende, con base en los que fue emprendida la revisión de su situación fiscal

Por ende, la sola manifestación en el sentido de que en el periodo de 2009 declaró de forma incorrecta como pérdida fiscal (normal) un monto que en realidad correspondía a pérdidas por enajenación de acciones, no es suficiente para que la autoridad fiscalizadora considerara dichas pérdidas al emitir la determinación del crédito fiscal relacionado con la desconsolidación fiscal.

Incluso, este Tribunal estima que la omisión de la autoridad de considerar ese aspecto al determinar el crédito fiscal tiene justificación en un plano de legalidad de la liquidación, ya que al no haber declarado de forma correcta el resultado negativo como pérdida por enajenación de acciones en 2009, implicó que tampoco ese importe fuera considerado para el cálculo del resultado consolidado, lo cual precisamente era la condición para que al concluir el régimen opcional fuera considerado como parte de la obligación de reversión.

De ahí que, hasta en tanto no fuera declarada formalmente la existencia de esas pérdidas y, con ello, su disminución del resultado fiscal consolidado, no existía justificación legal para que la autoridad en el procedimiento de revisión de gabinete la considerara para determinar el importe del impuesto a liquidar, pues no existía el supuesto de hecho que hubiese generado la reversión.

Aunado a que este Tribunal no desconoce que el propósito de las manifestaciones expresadas como respuesta al oficio de observaciones es desvirtuar los hechos advertidos

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

en la revisión presumidos irregulares; sin embargo, la sola manifestación en el sentido de que de forma indebida la contribuyente declaró como pérdida fiscal y no como una pérdida por enajenación de acciones, no era suficiente para que en la determinación del adeudo fueran considerados como un supuesto que debió ser reversado.

Asimismo, es importante considerar que a través de los argumentos expuestos en la demanda de amparo, la quejosa solo insiste en que informó ese hecho a la autoridad demandada, pero no establece de manera puntual qué elementos fueron presentados en la instancia de fiscalización para soportar aquella información, ni cómo logró demostrarlo, en dado caso.

De ahí que lo relevante es que al no haber sido manifestada en una declaración normal o de manera complementaria previo al ejercicio de las facultades de comprobación, o bien a la determinación del crédito fiscal, entonces no es posible considerar que esa circunstancia fue incorporada como una situación de hecho o elemento generador de una consecuencia en la esfera jurídica de la contribuyente que, por ende, precisara fuera restablecida.

Además, si bien una vez iniciada la revisión del periodo de 2013 la declaración complementaria de 2009 no habría sido útil para modificar el yerro en que afirma incurrió con relación a la manifestación de las pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones del periodo, pues el párrafo último del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación prevé que una vez iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores cuando tengan alguna repercusión en el ejercicio revisado; sin embargo, ello no impedía que al presentarla como prueba superveniente por voluntad propia en el recurso de revocación, fuera considerada para fijar en definitiva lo que debe prevalecer en relación con su situación fiscal.

En efecto, es necesario precisar que en el artículo 32,

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

párrafo último, del Código Fiscal de la Federación[95] es previsto que una vez que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que está revisando.

Cabe destacar que la restricción referida fue adicionada mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de diciembre de dos mil nueve, y en cuya exposición de motivos fue señalado que su inclusión obedeció a lo siguiente.

> Exposición de Motivos
>
> El Ejecutivo federal a mi cargo, propuso al Congreso de la Unión una reforma integral de la hacienda pública como un instrumento para garantizar al Estado, entre otros objetivos, la captación de mayores recursos para atender las necesidades de financiamiento y, en consecuencia, alcanzar el desarrollo humano sustentable, que constituye un aspecto prioritario contenido en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012.
>
> Conforme a lo anterior en la "Reforma Hacendaria por los que Menos Tienen", se incluyeron propuestas y modificaciones orientadas a la atención de diversos temas en materia de finanzas públicas agrupados en cuatro vertientes: (i) mejorar la eficacia del gasto público y la rendición de cuentas; (ii) mejorar la administración tributaria; (iii) reforzar el federalismo fiscal; y, (iv) establecer las bases de un sistema tributario para incrementar la recaudación mediante instrumentos impositivos flexibles y neutrales respecto de la inversión.
>
> […]
>
> 3 Medidas relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.
>
> Por otra parte, a fin de evitar que cuando las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, los contribuyentes alteren datos que puedan incidir en el ejercicio fiscal que se está revisando, se propone a esa soberanía especificar que las declaraciones complementarias correspondientes a ejercicios anteriores al

[95] Artículo 32. […]
Para los efectos de este artículo, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública
SAT

> revisado no tendrán efectos cuando el contribuyente las presente una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de las referidas facultades.
> […]

A partir de ello, este Tribunal advierte que el propósito de la restricción legal tiende a inhibir prácticas de elusión verificadas por parte de los contribuyentes a través de la presentación de declaraciones que, so pretexto de aclarar la situación fiscal originalmente manifestada, pretendan modificar a su conveniencia los hechos que pudieran ser objeto de presumibles observaciones dentro del curso del ejercicio de facultades de comprobación.

En ese contexto, si bien la disposición normativa analizada tiende a evitar que los contribuyentes sean beneficiados de forma indebida de la posibilidad de corregir su situación fiscal, ello no implica que en caso de que sean formuladas, la autoridad administrativa con ellas no pueda advertir el incumplimiento de otras obligaciones ni, por ende, como una restricción para considerarlas fuera del procedimiento de fiscalización propiamente dichos, como sería la sede de revisión administrativa a efecto de resolver en definitiva sobre la situación fiscal de los contribuyentes.

La interpretación anterior no solo es correspondiente con el objeto por el que fue diseñada y emitida, sino que es conforme con la obligación de los particulares de contribuir al gasto público prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General y el correspondiente deber de las autoridades de verificar que sea cumplida.

Incluso es importante considerar que a partir de la declaración complementaria presentada para corregir el error en que incurrió la contribuyente al ubicar las pérdidas por enajenación de acciones correspondientes al ejercicio de 2009 en un rubro distinto al que le correspondía, es un aspecto que trasciende en la reducción de conceptos que pueden aminorar los ingresos acumulables para efectos de la base impositiva, por lo que es aplicable el supuesto de excepción para la presentación de las declaraciones complementarias, una vez

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, de conformidad con en el artículo 32, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, por lo que la quejosa si estaba en condiciones de presentar la declaración complementaria a efecto de que los hechos ahí manifestados pudieran considerarse al determinar el crédito fiscal.

En ese contexto, si bien en el curso del procedimiento de fiscalización la autoridad no estaba obligada a considerar la disminución de pérdidas por enajenación de acciones verificada en 2009, dado que en la declaración normal respectiva la contribuyente no declaró dichos conceptos de aminoración, al hacerlos de su conocimiento con posterioridad mediante la declaración complementaria correspondiente, entonces la autoridad demandada quedaba expedita para que en cumplimiento a la obligación de verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones de la quejosa, las tomara en consideración en la instancia de revisión en sede administrativa.

Además, es importante considerado que en el artículo 53-C del Código Fiscal de la Federación[96] es prevista la facultad de las autoridades fiscales para revisar uno o más rubros o conceptos específicos correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos no revisados con anterioridad, cuando sean comprobados hechos diferentes, y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos.

[96] Artículo 53-C. Con relación a las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III y IX de este Código, las autoridades fiscales podrán revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, sin más limitación que lo que dispone el artículo 67 de este Código.
Cuando se comprueben hechos diferentes la autoridad fiscal podrá volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos.
La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros; en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

En ese contexto, en la disposición normativa referida es precisado puntualmente que la comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada, entre otros, en los datos aportados por los contribuyentes en las declaraciones complementarias que sean presentadas o en la documentación que aporten en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, salvo en caso, de que la autoridad no objetara de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

A partir de ello, es posible considerar que al conocer del recurso de revocación, la autoridad sí estaba facultada para revisar rubros o conceptos específicos no revisados con anterioridad, derivado de la comprobación de hechos diferentes y, en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hecho, advertidos de los datos aportados por los contribuyentes en las declaraciones complementarias, o bien derivado de la documentación aportada en el medios de defensa y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

En ese contexto, es necesario considerar que el recurso de revocación es una instancia en la que ante el conocimiento de hechos nuevos relacionados directamente con la obligación de desconsolidación y el reconocimiento del impuesto diferido revisados en el procedimiento de fiscalización del que derivó el crédito fiscal recurrido, era pertinente tener en cuenta para hacer prevalecer en su completitud la situación fiscal correcta de la quejosa.

Lo anterior porque el objeto de estudio en la revocación fue una resolución determinante derivada de un procedimiento cuya materia consistió en si la desconsolidación fue llevada a cabo de forma correcta, lo que implicaba verificar que cualquier beneficio que hubiera conducido al diferimiento del impuesto

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

sobre la renta en tanto duró el régimen opcional de consolidación podía ser objeto de revisión, sin importar el periodo en que fuera actualizado.

Más aún en atención al objeto jurídico del recurso de revocación, cuyo propósito no implica ejercer funciones materialmente jurisdiccionales, sino que es un medio de control interno del actuar de la autoridad.

En efecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 528/2012[97] sostuvo que los recursos en sede administrativa no implican el ejercicio de una actividad materialmente jurisdiccional, en tanto son instruidos como un mecanismo de control interno, a través del cual la propia autoridad verifica la legalidad de sus actos en sede administrativa, lo que explica que en determinados supuestos sea autorizado al recurrente ofrecer los medios de prueba que no exhibió en el procedimiento de origen, pues al valorarlos para determinar si con ellos son desvirtuados los hechos u omisiones que dieron lugar a la emisión de la resolución recurrida, la autoridad revisora ejerce las facultades de comprobación y supervisión que son propias de la administración pública activa.

Cabe precisar que si bien el propósito de fondo en esa contradicción de tesis fue determinar si en atención al principio de litis abierta que rige en la acción contenciosa administrativa es factible considerar pruebas no ofrecidas a la autoridad a pesar de estar en posibilidad de hacerlo, lo cierto es que para resolver sobre este problema la Segunda Sala partió del análisis de las características del recurso de revocación; por tanto, ese análisis es útil para solventar el problema jurídico que subsiste en este asunto, pues sobre ese recurso definió lo siguiente.

---

[97] De la que derivó la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 917, de rubro: **JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

- Es factible ofrecer pruebas que por cualquier motivo no fueran aportadas en el procedimiento administrativo del que derive.

- Es posible ofrecer pruebas derivado de la necesidad advertida de procurar que la controversia entre el fisco y los contribuyentes sea solucionada por la autoridad hacendaria en sede administrativa con la mayor celeridad posible.

- No implica el ejercicio de una actividad materialmente jurisdiccional, en tanto son un mecanismo de control interno, a través del cual la propia autoridad verifica la legalidad de sus actos.

- Al valorar las pruebas para determinar si con ellos son desvirtuados los hechos u omisiones que dieron lugar a la emisión de la resolución recurrida, la autoridad revisora ejerce las facultades de comprobación y supervisión que son propias de la administración pública activa.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

De los puntos anteriores destaca la viabilidad de que a diferencia de cualquier medio de impugnación, en dicho recurso sean examinadas pruebas no presentadas a la autoridad que originalmente conoció del acto sujeto a control.

Dicha posibilidad obedece, según lo determinado por la Segunda Sala, a la intención del legislador de que sea precisamente ante la propia autoridad fiscal que sea agotada en definitiva la resolución de la situación fiscal de los contribuyentes.

Otro aspecto a destacar es que el recurso de revocación no es instituido como un medio de defensa jurisdiccional, sino como un medio de control interno del actuar de la autoridad administrativa, lo que propicia que justamente en él sean ventilados todos los aspectos que converjan para resolver en definitiva sobre el acto a revisar, en el caso de la liquidación de créditos fiscales, restablecer la situación fiscal de los contribuyentes.

En ese contexto, el recurso de revocación funge como

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

una vía para que la autoridad revisora, fuera del procedimiento de fiscalización, ejerza facultades de comprobación y supervisión que son propias de la administración pública activa mediante la valoración de las pruebas incluso no exhibidas en la fiscalización para determinar en completitud sobre la situación de los contribuyentes.

Con base en lo expuesto, este Tribunal advierte que aun cuando en el desarrollo normal de las facultades de comprobación de la autoridad no es posible la presentación de declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que pudieran tener injerencia en su revisión, esa regla no es aplicable cuando el crédito fiscal está sujeto a control de regularidad en sede administrativa, pues en esa vía son aceptables todos los elementos de prueba relacionados con el caso, es decir, tendentes a acreditar cuál es la situación que debe prevalecer con relación al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, aun cuando no fueran planteadas en el procedimiento de fiscalización.

De esa manera, dada la presentación de la declaración complementaria de 2009 a partir de la cual la contribuyente reclasificó las pérdidas originalmente declaradas como operativas a una por enajenación de acciones, la autoridad resolutora quedó compelida a que con el objeto de definir en forma completa la situación fiscal de la contribuyente, determinara lo que en relación con ese aspecto procediera dentro de los causes en que fue emitido el acto recurrido, es decir, sin sobrepasar los límites del objeto de la revisión que le dio origen.

En ese contexto, si el objeto de la revisión de gabinete de la que derivó la resolución recurrida comprendía la revisión de cualquier aspecto relacionado con el diferimiento del impuesto sobre la renta verificado durante el tiempo en el que la quejosa tributó bajo el régimen de consolidación fiscal y la obligación de reversarlo al desconsolidar el grupo y en el recurso de revocación interpuesto contra la resolución determinante del crédito fiscal la propia contribuyente allegó elementos que

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

inciden en ese objeto, entonces no era posible que la autoridad los obviara.

Lo anterior porque con ese actuar desconocería la obligación que tienen de resolver de fondo y de manera completa todas las incidencias presentadas en relación con la subsistencia del crédito fiscal, cuyo fin es restablecer la situación fiscal de la contribuyente.

Por tanto, si en la revocación derivado de la información presentada por la contribuyente con motivo de la presentación de la declaración complementaria la autoridad conoció del diferimiento del impuesto de 2009, del cual inicialmente no tenía conocimiento dada la omisión de dar a conocer la existencia de las pérdidas por enajenación de acciones correspondiente a ese periodo por parte de la quejosa, entonces no solo era viable, sino que la autoridad revisora estaba obligada a destacar ese aspecto para cumplir con su encomienda constitucional de hacer prevalecer la obligación de aquella de contribuir al gasto público.

No interpretarlo de esa forma implicaría, entonces, considerar que la contribuyente tampoco podía beneficiarse de aquella declaración complementaria, como lo hizo al incrementar el monto de las pérdidas fiscales operativas de ese periodo, lo cual le permitió corroborar que las utilidades fiscales de otros periodos –2012– fueron amortizadas y trajo como resultado una disminución en el adeudo que originalmente le fue determinado.

Por tanto, si derivado de lo asentado en la declaración complementaria valorada en el recurso de revocación la autoridad reconoció un beneficio a la contribuyente, entonces no habría justificación para remediar también la situación de la demandante mediante el ajuste del crédito generado a título de pérdidas por enajenación de acciones disminuidas no reversadas.

Además, cabe destacar que con independencia de si las

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6c.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

declaraciones complementarias pueden considerarse como confesiones expresas, lo relevante es que son expresiones legales y definitivas del contribuyente mediante las que informa su situación fiscal y los términos en los que cumple con la obligación de contribuir al gasto público, lo cual si bien es susceptible de ser desvirtuado como refiere la quejosa, lo cierto es que en este caso no es posible predicar la existencia de elementos en contrario, en atención a que fue la propia contribuyente quien la presentó como prueba en el recurso de revocación, por lo que sería inverosímil pensar en que un elemento que presentó en su beneficio pudiera ser objeto de prueba en contrario por la misma parte oferente.

De ahí que al margen de que la declaración complementaria en comento no puede considerarse como absoluta de acuerdo con el contexto en que fue ofrecida, es decir, por voluntad propia de la quejosa para acreditar aspectos favorables a su interés, sí es factible adjudicarle peso demostrativo suficiente para acreditar que fue la contribuyente la que reconoció y puso al descubierto la existencia de pérdidas por enajenación de acciones en el ejercicio de 2009.

Con base en lo expuesto, son **infundados** los planteamientos que hace valer la quejosa en el concepto de violación segundo, en tanto no fue la autoridad quien introdujo en vía de revocación las pérdidas no consideradas en la fiscalización, sino la propia contribuyente al presentar la declaración complementaria en la que puso al descubierto ese aspecto.

Aunado a que si bien la quejosa la presentó como prueba para beneficiarse por un concepto en el recurso de revocación, ello no impedía que la autoridad las considerara para resolver en definitiva y por cuestiones de fondo sobre el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales de la demandante.

Incluso lo anterior no implica que la autoridad revisora mejorara la fundamentación y motivación del acto recurrido, en virtud de que la liquidación del crédito fiscal derivó de los

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

mismos supuestos de derecho –obligación de reconocer los efectos de la consolidación mediante el pago de todos los conceptos de diferimiento– a partir del conocimiento de hechos nuevos ventilados por la propia quejosa

Sin que el hecho de que hasta el recurso de revocación fuera manifestada la obligación de reversión de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 transgreda el derecho de audiencia al desconocerse la posibilidad de que manifestara lo que a su interés conviniera en un plazo de veinte días, como es el que les es concedido después de la notificación del oficio de observaciones, y de impugnar el crédito en vía de revocación.

Ello en atención a que el supuesto que originó la variación del impuesto a pagar por concepto de las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas del resultado consolidado de ese ejercicio fue advertido y hecho patente por la propia quejosa.

Además, en relación con la garantía de audiencia, este Tribunal tiene en cuenta que aquella opera de manera previa cuando son actos privativos, es decir, aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho de la persona, lo cual está solamente autorizado llevar a cabo a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14 constitucional como son la existencia de un juicio o proceso seguido ante un tribunal previamente establecido que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado.

Así, la garantía de audiencia atiende a un aspecto de forma y otro de fondo: el primero comprende la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos de conformidad con las formalidades esenciales del procedimiento; mientras que el segundo evita dejar en estado de indefensión a las partes con el acto privativo y procura entre ellas un adecuado equilibrio procesal.

En ese contexto, los medios para ejercer debidamente el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

derecho de defensa son proporcionados a las personas a través de las formalidades esenciales del procedimiento, que le otorgan la oportunidad de probar su dicho y acreditar el derecho que le asiste.

Sobre las formalidades esenciales del procedimiento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que deben entenderse como aquellas impuestas a la autoridad en favor de las personas a quienes son instruidas, con la finalidad de garantizar que prueba proponer una adecuada y oportuna defensa[98].

Sin embargo, el cumplimiento de dichas formalidades y la posibilidad de defensa en forma previa cobra lógica cuando quien puede ser afectado con el acto de autoridad desconoce los hechos y fundamento por los cuales puede ser sujeto a la privación de los derechos, lo que en el caso no acontece porque el hecho que da lugar a la incorporación de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 ni siquiera fue introducido por la autoridad administrativa, sino por la propia contribuyente al presentar la declaración complementaria.

Por ende, la demandante desde que presentó su declaración complementaria sabía a qué atenerse con la variación que por voluntad propia manifestó respecto de su situación fiscal, por lo que estuvo en posibilidad de hacer valer lo que a su interés conviniera respecto de la declaración de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009.

En efecto, si es considerado que la obligación objeto de revisión en el procedimiento de fiscalización –cualquier disminución por enajenación de acciones del resultado consolidado del periodo en que fueron generadas debía revertirse a efecto de reconocer la desconsolidación mediante el pago del impuesto diferido– era del conocimiento de la quejosa desde el oficio de observaciones, entonces sabía de

[98] Dicho criterio se contiene en la tesis de jurisprudencia P./J. 47/95, emitida por el Pleno del alto tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, de rubro: **FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

antemano que la incorporación de cualquier otro supuesto de amortización de pérdidas por enajenación de acciones no considerado en la fiscalización seguiría la misma suerte que los previamente advertidos respecto de los ejercicios de 2008, 2010, 2011 y 2012.

Por tanto, al interponer el recurso de revocación estaba en posibilidad de expresar lo que a su interés conviniera, dado que el supuesto de reversión considerado por la autoridad en aquellos periodos sería exactamente el mismo que habría de considerar en caso de agregarse nuevos conceptos de amortización por enajenación de acciones; máxime que era un aspecto informado a la autoridad desde el oficio de observaciones y que solo fue materializado a través de la presentación de la declaración complementaria correspondiente a efecto de aclarar esa situación.

Aunado a que es necesario reiterar que en el recurso de revocación procede la incorporación de cualquier elemento probatorio incluso si no fue ofrecido durante la fiscalización, por lo que la quejosa estaba expedita para presentar los medios de convicción que considerara pertinentes junto con la declaración complementaria del ejercicio de 2009, los cuales deberían ser analizados por la autoridad administrativa.

Además, con base en lo expuesto, es posible corroborar que los presupuestos para estimar satisfecho el derecho de audiencia de la contribuyente fueron garantizados, por lo siguiente.

1) La obligación advertida en la revocación no deriva de un procedimiento nuevo, sino de la misma revisión de gabinete cuyo objeto consistió en verificar si al desconsolidar el grupo la controladora observó todos los deberes que tenía, por lo que no había necesidad de notificar el inicio de un procedimiento diverso, pues la revocación está asociada al mismo en que fue establecida la obligación de reversión por cualquiera de los periodos en que la contribuyente hubiera efectuado la citada aminoración para calcular el resultado consolidado durante el régimen de consolidación fiscal.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que finque su defensa quedó garantizada porque en el recurso de revocación estaba en posibilidad de hacerlo.

3) La oportunidad de alegar está satisfecha al conocer de antemano que de existir pérdidas por enajenación de acciones pendientes de aprovechamiento en lo individual, serían señaladas bajo las mismas consideraciones y fundamentos expresados en la fiscalización respecto de los demás periodos en que efectuó disminuciones de esos conceptos sin haber hecho la reversión correspondiente en 2013, es decir, no era una obligación diversa a la que ya le había sido informada y que conocía por lo cual estaba en aptitud de alegar.

4) La emisión de una resolución que dirimiera las cuestiones debatidas quedó garantizada con la obligación que habría generado a la autoridad revisora para que, de haber efectuado manifestaciones y rendido pruebas, se pronunciara con relación a lo expresado por la contribuyente en beneficio de sus intereses.

Sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal Colegiado advierte que en múltiples precedentes la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en materia impositiva la garantía de audiencia puede otorgarse con posterioridad al acto privativo, pues basta con que en la ley sea otorgado el derecho a combatir la fijación de la contribución respectiva una vez que ha sido determinada, para que sea cumplido con el derecho fundamental de audiencia previsto en el artículo 14 de la Constitución General[99], lo que en el caso aconteció.

Lo anterior dado que los motivos y fundamentos que sostienen la incorporación de las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 son los mismos que sostuvieron las de 2008,

---

[99] Apoyan lo anterior la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época, Volumen 66, Primera Parte, página 77, de rubro: **AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA**; así como la jurisprudencia P./J. 18/95, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Septiembre de 1995, página 62, de rubro: **SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.**

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15:05:26 18/00/00

Versión Pública

2010, 2011 y 2012, por lo que la quejosa al interponer, precisamente, la revocación podía hacer valer lo que estimara conducente en relación con el supuesto de hecho que la misma añadió a la instancia de revisión en sede administrativa.

Sin perjuicio que para combatir la determinación recaída al recurso de revocación además la quejosa tiene a su alcance el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es decir, una instancia de tipo jurisdiccional que tiene como efecto modificar, revocar o confirmar el acto controvertido y, por ende, también es una instancia en la cual el afectado por un acto o resolución administrativo podrá ser escuchado y gozar tanto de la garantía de audiencia como de las formalidades esenciales del procedimiento.

Además, en el caso no era procedente que en la revocación la autoridad revisora ordenara la reposición del procedimiento para que fuera otorgada garantía de audiencia a la contribuyente, ya que ese derecho de defensa pudo ejercerlo directamente en el recurso de revocación a sabiendas de que el supuesto que incorporó en la declaración complementaria en relación con las pérdidas por enajenación de acciones, da lugar al supuesto de reversión como fue determinado respecto de las amortizaciones efectuadas por ese concepto en otros períodos, además de que pudo hacer valer lo que en derecho estimara procedente en vía de nulidad, e incluso, a través del juicio de amparo.

En ese contexto, este Tribunal estima conforme a derecho la determinación del Pleno responsable de validar la modificación del crédito fiscal con motivo de la corrección hecha voluntariamente por la contribuyente del monto de pérdidas fiscales de 2009 a través de la presentación de la declaración complementaria de ese ejercicio y que tuvo como consecuencia la modificación en beneficio de la contribuyente de la resolución determinante del crédito al estimar desvirtuada una de las observaciones dadas a conocer con motivo de la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

revisión de gabinete[100], sin que ello imposibilitara condicionar la atribución de la autoridad revisora para que en ejercicio de su potestad y bajo la responsabilidad que tiene de hacer prevalecer la situación fiscal correcta de los contribuyentes, realizara el ajuste correlativo por la incorporación que con esa modificación hizo la quejosa de las pérdidas por enajenación de acciones.

Lo anterior debido a que en el artículo 133, fracción V, del Código Fiscal de la Federación[101] es autorizado que la resolución que ponga fin al recurso modifique el acto impugnado o emita un nuevo que lo sustituya, lo cual acota a la condición de que éste sea total o parcialmente resuelto en favor de la recurrente.

Así, interpretada en el contexto de la naturaleza del medio de impugnación, es decir, como un medio de control interno del actuar de la autoridad administrativa que tiene por objeto procurar que las controversias entre el fisco y los contribuyentes sean solucionadas de forma completa ante la autoridad hacendaria, esa disposición normativa no puede concebirse como un mecanismo que prohíba la modificación de los montos de los adeudos pues, precisamente, el objeto de restablecimiento de la situación de los contribuyentes frente a sus obligaciones fiscales implica solventar todos los aspectos que dentro de la fiscalización no les fueron favorables cuando existían elementos para considerar lo contrario, como aquellos en los que sea advertida la persistencia de una distorsión en el cumplimiento de las obligaciones sustantivas.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

---

[100] Identificada por la autoridad como «IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO POR PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES EN LO INDIVIDUAL QUE LA SOCIEDAD CONTROLADORA TIENE DERECHO A DISMINUIR AL MOMENTO DE LA DESCONSOLIDACIÓN Y QUE SE RESTARON EN LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO»

[101] Artículo 133. La resolución que ponga fin al recurso podrá:
I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso
II. Confirmar el acto impugnado.
III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se mita una nueva resolución.
IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.
Cuando se deje sin efecto el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

Máxime que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación validó que el recurso de revocación está apartado de principios procesales que rige en otros procedimientos, pues no es un medio de control jurisdiccional y, por lo tanto, no comparte con estos como característica que los aspectos que no sean adversos al promovente o no sean objeto de cuestionamiento deban permanecer incólumes.

De ahí que el recurso de revocación como medio de control en el que incluso es posible incorporar elementos desconocidos hasta ese momento por la autoridad es una vía de revisión y supervisión propia de la administración pública, por lo que es un mecanismo idóneo para corregir de forma íntegra la situación fiscal de los contribuyentes derivado de elementos novedosos que incluso los propios recurrentes alleguen a la sede administrativa, el cual tiene como única limitante para efectuar la modificación del crédito que el medio de defensa sea parcial o totalmente en beneficio de la parte que lo haga valer, lo que en el caso aconteció.

Interpretarlo de otra forma implicaría validar un abuso de la atribución incorporada por el legislador para la exhibición de pruebas no aportadas en el procedimiento de fiscalización, ya que daría pie a que los contribuyentes elaboraran estrategias de elución mediante la presentación de elementos que si bien por una parte les pudieran ser benéficos, también pudiera traerles una repercusión a lo ya determinado en su beneficio, so pretexto de la consideración de que en la instancia de revisión no es posible considerar las pruebas en su perjuicio, en detrimento de la resolución expedida de los asuntos.

De ahí que la facultad de presentar libremente pruebas en la revocación conlleva asumir la concomitante responsabilidad que las consecuencias, tanto positivas como adversas, pudiera traer su análisis en ese medio de defensa.

Además, tampoco es posible considerar que con la resolución emitida en el recurso de revocación en la que fue modificada el crédito fiscal derivado del conocimiento de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

hechos relacionados con las pérdidas por enajenación de acciones correspondientes a 2009 sea desconocido el principio *non reformatio in peuis* previsto en el artículo 133-A, fracción I, inciso b), del Código Fiscal de la Federación[102] y que implica que en un procedimiento no es posible empeorar las condiciones de quien acude al medio de defensa.

Lo anterior porque esa disposición normativa está dirigida a los casos en que con motivo de la resolución al recurso de revocación, sea otra autoridad la que deba emitir un acto nuevo, lo que en el caso no acontece porque no procedió la revocación de la resolución liquidatoria recurrida, sino solo la modificación del importe del crédito fiscal determinado en aquélla.

No obstante, aun en el caso de la modificación de los créditos, el supuesto en comento ésta acotado por la propia legislación a que sea parcial o total en beneficio del particular, sin que ello implique, desconocer los demás aspectos que derivado de los argumentos y elementos de prueba rendidos en el medio de defensa pongan al descubierto distorsiones en la situación fiscal de los contribuyentes, pues de no atenderlas la autoridad no daría cumplimiento cabal a su obligación de velar por el entero correcto de impuestos en correspondencia con el

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

Versión Pública

---

[102] Artículo 133-A. Las autoridades fiscales que hayan emitido los actos o resoluciones recurridas, y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictada en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente:
I. Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, éstos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación. Si se revoca por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.
[…]
b) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que antecede.
Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.
Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia.
Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo, empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en el que haya quedado firme la resolución para el obligado a cumplirla.

deber de las personas de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Además, considerando que el propósito del recurso de revocación es solventar las controversias entre el fisco y los particulares de manera completa, el principio referido por la quejosa no puede entenderse que opere mediante el desconocimiento de otros aspectos generadores de obligaciones en perjuicio del fisco federal, ya que en el medio de impugnación debe resolverse de forma íntegra la controversia y verificar que los derechos subjetivos cuyo reconocimiento es pretendido efectivamente existen, lo cual precisa corroborar que no sean aplicables otros supuestos de obligación que pudieran interferir con ese reconocimiento.

Cabe precisar que una conclusión similar sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar una disposición análoga a aquella en la que la quejosa apoya su argumento.

En efecto, en la contradicción de tesis 70/2001 la Segunda Sala analizó los alcances del artículo 57, fracción I, inciso c), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo[103], que en términos similares al recurso de revocación, preveía que en los actos administrativos emitidos en cumplimiento a una sentencia de nulidad en ningún caso el nuevo acto administrativo podía perjudicar más al demandante que la resolución anulada.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

---

[103] ARTÍCULO 57.- Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo siguiente:
I. En los casos en los que la sentencia declare la nulidad y ésta se funde en alguna de las siguientes causales:
[…]
c) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la sentencia le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución anulada.
Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de juicios en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.
[…]

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Sobre ello, la Suprema Corte definió que esa disposición no puede desvincularse de otras en que es señalado que para acceder a un beneficio primero debe corroborarse la existencia del derecho que le da sustento[104].

Al respecto es importante precisar que ese principio es aplicable al recurso de revocación en tanto que es un medio de control de la actividad de la autoridad administrativa para hacer prevalecer el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, por lo que sería contrario a ese propósito obviar aspectos que sean lesivos para el deber de contribución del gasto público.

En ese contexto, no es posible considerar que como consecuencia de la interposición del medio de defensa, el acto pueda ser más perjudicial que el recurrido, por lo que la resolución nueva que sea emitida en relación con el conjunto de hechos, eventos y circunstancias ya analizados por la autoridad revisora en ningún caso pueden traer como resultado una situación más desfavorable que la ya determinada, salvo en el caso de que el aumento obedezca a las actualizaciones y recargos que vayan generándose, en virtud de que ello implicaría una violación al principio general de derecho *non reformatio in peius*.

Sin embargo, como fue precisado, la violación alegada no es actualizada porque en el caso no fue emitida una resolución que revocara la resolución recurrida y fuera otra autoridad la que deba emitir un acto nuevo, sino que procedió la modificación de la resolución determinante del crédito fiscal solo en relación con el importe del crédito fiscal determinado en aquélla.

En otro aspecto, este Tribunal estima con base en lo

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15:05:26 18:00:00

PJF Versión Pública

---

104 Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al conocer de la contradicción de tesis 70/2021, en cuya parte conducente dispuso:
89. Esto es así, porque si bien es cierto, conforme a la porción normativa contenida en la parte final del referido artículo 57, por regla general el nuevo acto administrativo no puede perjudicar más al actor que la resolución anulada. Sin embargo, de acuerdo a lo establecido en los artículos 50 y 52, fracción V, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para que se condene al cumplimiento de una obligación, primero se debe reconocer la existencia de un derecho subjetivo.

expuesto, que los argumentos alegados en el sentido de que al considerar las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 hasta la etapa de revocación son desconocidos los principios y disposiciones normativas adjetivas atinentes a los procedimientos de fiscalización, como lo son su previsión en el oficio de observaciones, los plazos para formular observaciones o, incluso, aquellos que dispone la legislación para emitir créditos fiscales, son **infundados**, ya que parten de la noción inexacta de que la modificación en el importe del crédito recurrido es una determinante nueva de impuestos.

No obstante, la causa eficiente de su incorporación al adeudo fiscal fue la inobservancia de la misma obligación advertida en la revisión de gabinete, consistente en reversar las pérdidas por enajenación de acciones disminuidas del resultado consolidado en los periodos en que fueron generadas, lo que respecto del ejercicio de 2009 fue advertido hasta la presentación de la declaración complementaria; de ahí que no fuera determinado un crédito fiscal nuevo que deba sujetarse a las formalidades indicadas, sino la corrección del previamente determinado con base en las razones expuestas en la fiscalización.

Ahora, en relación con los argumentos relacionados con la existencia de discordancias en la resolución al recurso de revocación en cuanto a que, por una parte, la autoridad reconoció la eliminación del régimen cedular por su inconstitucionalidad y, por otra, resolvió que la contribuyente no acreditó haber obtenido ganancias respecto de esos conceptos de disminución de los que hubiera podido disminuir las pérdidas generadas en 2008, 2010, 2011 y 2012, este Tribunal advierte con independencia de si dicho aspecto fue asentado en esos términos por la autoridad en el recurso de revocación, que lo relevante es que no repercuten en la esfera jurídica de la quejosa.

Lo anterior si es considerado que lo referente a la subsistencia o no del régimen cedular y, con ello, a si para estimar que opera la obligación de reversión derivado de la

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

posibilidad de aprovechar las pérdidas en lo individual ya fue materia de estudio en un apartado de esta sentencia, cuya solución fue esencialmente coincidente con lo sostenido por la autoridad responsable en la resolución al recurso de revocación y en la determinación del crédito fiscal, por lo que a ningún fin práctico conduciría la invalidación del acto para que subsanara la supuesta incongruencia, ya que en el fondo la quejosa no tiene razón y, por ende, sería reiterada la emisión del crédito; de ahí que sus argumentos sean **infundados**.

En atención a las consideraciones expuestas, son **inoperantes** los planteamientos formulados en el concepto de violación **décimo segundo** como supuestas violaciones constitucionales, en virtud de que no son proposiciones que tiendan a evidenciar la inconstitucionalidad de disposiciones normativas, sino que son aspectos de legalidad y que ya fueron abordados en otros apartados de esta sentencia[105].

En efecto, la quejosa alega violación al derecho de audiencia al darle a conocer la obligación de revertir las pérdidas por enajenación de acciones de 2009 hasta el recurso de revocación; no obstante que ese aspecto no fue objeto de observación en el procedimiento de fiscalización, por lo que ocasionó que no tuviera posibilidad de expresar lo que a su interés conviniera.

Sin embargo, ese argumento fue atendido en párrafos precedentes en el sentido de que la garantía de audiencia en materia impositiva puede aplicar en forma posterior y que en el caso en particular, al derivar el supuesto de reversión de la comprobación de hechos diferentes sustentados en información y datos aportados por la propia contribuyente en la declaración complementaria presentada, de antemano conocía que eran considerados por la autoridad como supuesto de obligación de reversión, por lo que podía desde la revocación

[105] Es aplicable por el criterio que informa la tesis 1a. CCXVII/2014 (10a.), consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, Libro 7, Junio de 2014, Tomo I, página 463, de rubro: **VALOR AGREGADO. SON INOPERANTES LOS AGRAVIOS ENCAMINADOS A CUESTIONAR LA PROPORCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO H), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE EXPRESEN SÓLO CUESTIONES DE LEGALIDAD.**

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

alegar lo que a su interés conviniera.

En relación con la vulneración al derecho de acceso a la justicia la quejosa sostiene que es actualizado al validar la determinación de un crédito fiscal fuera del plazo de seis meses referido en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación; actuar que implicaría despojarla del derecho a recurrirlo en sede administrativa, pues en el artículo 124, fracción II, de la propia legislación, es desestimada la posibilidad de interponer recurso de revocación contra resoluciones emitidas en cumplimiento de éstos.

Sobre ese aspecto, como fue determinado el derecho de audiencia posterior puede ejercerse a través de la instancia anulatoria (como de hecho lo hizo), lo que salvaguarda la facultad de acceder a un medio de control de regularidad en sede jurisdiccional que permita su revocación, modificación o convalidación.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Además, porque el planteamiento de la quejosa parte de la premisa inexacta de que fue determinado un crédito fiscal nuevo, cuando en realidad solo fue modificado su importe derivado del ejercicio de facultades de comprobación a partir de aspectos puestos al descubierto por la propia quejosa a través de la presentación de la declaración complementaria.

En diverso aspecto, la quejosa plantea que bajo la interpretación de la autoridad responsable, el artículo 133, fracción V, del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional por transgredir al derecho de audiencia y acceso a la justicia porque amplía el alcance de la hipótesis contenida en esa última fracción al habilitar a la autoridad administrativa a determinar hechos y omisiones fuera del procedimiento de fiscalización, lo que implica ampliar las facultades de la autoridad revisora para determinar contribuciones omitidas, que son exclusivas de la autoridad fiscalizadora.

Sin embargo, ese argumento parte de una premisa

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

inexacta, ya que el supuesto de modificación previsto en el artículo cuestionado no restringe derecho de defensa alguno, al subsistir la posibilidad de que esa modificación sea impugnada en sede jurisdiccional ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Además, porque el argumento planteado parte de una situación particularizada al considerar que bajo esa hipótesis amplió el objeto de la fiscalización, lo que en el caso no ocurrió, ya que la modificación del importe del crédito obedeció a la misma obligación que la autoridad advirtió inobservada en la fiscalización por parte de la contribuyente, es decir, que a pesar de que difirió el impuesto consolidado a raíz de la disminución de pérdidas por enajenación de acciones en tanto contribuyó bajo el régimen de consolidación, omitió reconocer los efectos de la desconsolidación mediante la reversión de dichos importes aminorados.

De ahí que no fue incorporada alguna obligación adicional a las ya advertidas en la fiscalización, sino que solo fue ajustada a los supuestos de hecho dados a conocer por la contribuyente con la presentación de la declaración complementaria.

Finalmente, en relación con el argumento en el que la quejosa sostiene que la violación alegada es corrobora con los artículos 28 y 29 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en los cuales es señalado que la Administración General de Grandes Contribuyentes no cuenta con atribuciones para determinar contribuciones, este Tribunal estima que es **infundado** porque la quejosa parte de la premisa incorrecta de que en el recurso de revocación fue determinado un crédito fiscal nuevo fuera del procedimiento de fiscalización, supuesto que en forma alguna fue actualizado, ya que la resolución en sede de revocación modificó el importe de un crédito previamente determinado, además de que a través de sus planteamientos la quejosa no evidencia confrontación de algún dispositivo con el bloque de constitucionalidad y convencionalidad.

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

En mérito de las consideraciones expuestas, al ser **infundados** e **inoperantes** los conceptos de violación expuestos por la quejosa, procede negar el amparo y protección de la Justicia de la Unión solicitados.

Finalmente, en relación con los alegatos formulados por las autoridades terceras interesadas, este órgano jurisdiccional estima que no es necesario realizar alguna consideración adicional, ya que el debido proceso es cumplido con brindar la oportunidad a las partes de manifestarse y el correlativo deber del tribunal de considerar las manifestaciones que en su caso sean formuladas, sin que ello pueda traducirse en una obligación de un pronunciamiento expreso en la sentencia; máxime si es considerado que en ellos no es planteada alguna cuestión de improcedencia del juicio que amerite un análisis preferente[106].

Por lo expuesto y fundado, este Tribunal resuelve.

ÚNICO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a* ** ****** ** ****, por los motivos expuestos en la consideración última de esta sentencia.

NOTIFÍQUESE PERSONALMENTE A LA QUEJOSA; con testimonio de esta resolución; devuélvanse los autos al órgano jurisdiccional de origen; háganse las anotaciones correspondientes en el libro de gobierno; en su oportunidad, **archívese** el toca como asunto concluido y **determínese** el criterio de valoración que le corresponda en términos de lo dispuesto en el artículo 14 y demás relativos del Acuerdo General del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, que establece las disposiciones en materia de valoración, destrucción, digitalización, transferencia, resguardo y destino final de los expedientes judiciales generados por los órganos

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

[106] Sirve de apoyo la jurisprudencia P./J. 26/2018 (10a.) del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, Libro 60, Noviembre de 2018, Tomo I, página 5, de rubro: **ALEGATOS EN EL JUICIO DE AMPARO DIRECTO. SI BIEN LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO DEBEN ESTUDIARLOS, NO NECESARIAMENTE DEBEN PLASMAR ALGUNA CONSIDERACIÓN AL RESPECTO EN LA SENTENCIA.**

jurisdiccionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de junio de dos mil veintitrés.

Así por **mayoría de votos** de la **Magistrada Martha Llamile Ortiz Brena** y el **Magistrado Salvador Alvarado López**, con el voto en contra del **Magistrado Presidente Fernando Silva García**, quien emite voto particular, lo resolvió en sesión ordinaria celebrada por videoconferencia el Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito siendo ponente el segundo de los nombrados.

Firman la Magistrada y los Magistrados, ante la secretaria de Tribunal que autoriza y certifica que la presente resolución se encuentra debidamente incorporada al expediente electrónico. **Doy fe.**

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO FERNANDO SILVA GARCÍA EN EL AMPARO DIRECTO DA. 98/2021.

Tema: Desconsolidación fiscal y reversión de pérdidas por enajenación de acciones. El SAT en 2018, no debió exigir la reversión de unas pérdidas por enajenación de acciones que ya había declarado "improcedentes e inexistentes" desde 2016, puesto que un mismo concepto no debe ser utilidad y pérdida en forma simultánea dentro de un sistema de tributación interdependiente. El SAT carece de facultades para determinar una especie crédito fiscal duplicado o "a precio alzado", como forma de presión y coacción dirigida a asegurar el cobro de diversos créditos fiscales previos.

Comparto el 90% de los temas tratados en la sentencia, que se desarrollan de manera inmejorable por el Magistrado Salvador Alvarado López y por la Magistrada Martha Llamile Ortiz Brena.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

Versión Pública

Sin embargo estoy en desacuerdo con uno de los temas que se tratan al final del proyecto: el relativo a la reversión de las pérdidas fiscales.

Como ya se expuso, en abril de 2014 la contribuyente quejosa, en atención a la conclusión del régimen de consolidación fiscal, presentó su declaración para el ejercicio de 2013. En esa declaración y complementarias, la empresa faltó al deber de reversar —de adicionar— las pérdidas fiscales que declaró para 2008, 2010, 2011 y 2012.

Sin embargo, en 2016, el SAT declaró improcedentes e inexistentes esas pérdidas fiscales, lo que dio lugar a que determinara varios créditos fiscales para 2008 y siguientes a cargo de la empresa quejosa. Esos créditos fueron validados por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Inclusive, uno de esos créditos ya fue también convalidado por un tribunal colegiado. Es decir, se resolvió con efectos de cosa juzgada (en ese tema de legalidad) que las pérdidas fiscales resultaron inexistentes.

No obstante, en 2018, el SAT cambia su criterio y reconoce la “procedencia y existencia” de aquellas pérdidas fiscales de 2008 y siguientes, lo que originó un nuevo crédito fiscal con base en esa premisa; lo que fue validado por la Sala fiscal.

Repito, mientras en 2016 el SAT declara la “improcedencia e inexistencia” de las pérdidas fiscales de 2008 y siguientes; en cambio, para 2018, el SAT recula y declara ahora la “procedencia y existencia” de las mismas pérdidas fiscales.

En ese orden de ideas, a mi juicio, asiste la razón a la empresa quejosa cuando argumenta que la sentencia reclamada es inconstitucional porque la Sala responsable no tomó en cuenta que esa simultaneidad —de la improcedencia y procedencia— de las mismas pérdidas fiscales, tiende a generar un doble cobro que transgrede el principio de

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

proporcionalidad tributaria y el patrimonio de la contribuyente en forma injustificada, porque el sistema de consolidación tributaria se encuentra —por ley— interrelacionado entre diversos ejercicios fiscales.

Ahora las consideraciones del proyecto van dirigidas a validar la actuación del SAT y de la Sala responsable, a partir de la premisa consistente en que la revisión de la situación fiscal de 2013 —realizada en 2018— solamente tuvo como materia los hechos, conductas y adeudos de la empresa para ese ejercicio de 2013.

Y eso suena lógico en principio; sin embargo, la realidad es que la autoridad determinó el crédito fiscal de 2013 casi 5 años después —hasta el 2018—. Y en el año 2018 la autoridad fiscal ya había declarado —ella misma— "inexistentes" las pérdidas fiscales para 2008 y siguientes.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

De modo que el acto administrativo —el crédito fiscal determinado en 2018— debió considerar la situación jurídica y las razones particulares de tributación imperantes en ese momento jurídico considerando la interdependencia temporal del sistema de consolidación fiscal.

De manera que el SAT en 2018, NO debió exigir la reversión de unas pérdidas por enajenación de acciones que ya había declarado "improcedentes e inexistentes" desde 2016, puesto que un mismo concepto NO puede ser utilidad y pérdida en forma simultánea dentro de un sistema de tributación interdependiente.

De hecho en la resolución impugnada se contiene una confesión expresa del SAT en ese sentido pues reconoce su actuación excesiva al plasmar en la determinación fiscal de 2018, que en caso que la contribuyente gane los juicios pendientes, podrá recuperar las cantidades duplicadas y cobradas en exceso. Dicho párrafo constituye una confesión expresa en el sentido que el SAT era consciente que se encontraba determinando una especie de crédito "a precio

Versión Pública

alzado", un crédito ad cautelam, sin que las leyes permitan desde luego esa actuación, atendiendo a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria.

Siguiendo ese orden de ideas, la Sala responsable debió apreciar que el crédito tributario impugnado de 2018 constituye una desviación de poder, considerando que la quejosa se encargó de demostrar en su demanda el desapego del crédito fiscal al principio de legalidad y seguridad jurídica.

Como sabemos, Eduardo García De Enterría define el concepto de "desviación de poder" como el uso de las facultades administrativas por parte de una autoridad para fines distintos de aquellos para los cuales esas facultades le fueron conferidas por la ley.

El crédito fiscal para 2018 es una desviación de poder porque el SAT de aquel sexenio en 2018 —y la Sala responsable— a sabiendas que ellos mismos habían ya declarado la "inexistencia" de las pérdidas fiscales para 2008 y siguientes —no obstante— posteriormente dieron un giro de 180 grados declarando la "existencia" de las pérdidas fiscales para determinar un nuevo crédito fiscal.

A ese respecto, surge la interrogante siguiente: ¿Es válido que el SAT determine un crédito fiscal a sabiendas que es excesivo para garantizar y presionar al contribuyente a que pague otros créditos previos?

Desde mi punto de vista, la respuesta es "no". El SAT carece de facultades para determinar un crédito fiscal duplicado como forma de presión y coacción dirigido a asegurar el cobro de diversos créditos fiscales previos.

¿Por qué se siguió esa estrategia por el SAT del sexenio pasado? Para originar un doble cobro por los mismos conceptos, de modo que si todos los créditos se validaban se lograría una doble ganancia e incluso si los créditos para 2008

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6c:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

y siguientes se anulaban, el diverso crédito posterior para 2013 subsistiría.

Con ese esquema el cobro del impuesto deja de ceñirse a la realidad tributaria del contribuyente y se distorsiona o se transforma en un mecanismo de presión o de negociación coactiva en perjuicio del contribuyente, tomando en cuenta que esa estrategia tiende a lograr una diversidad de créditos sustentados en una fundamentación contradictoria con fines parafiscales, habida cuenta que esa maniobra origina una apuesta para que “la casa gane siempre”, en detrimento de los principios de justicia fiscal reconocidos constitucionalmente.

Ahora, de los antecedentes narrados podemos identificar dos conductas ilegales: Primera conducta ilegal: La empresa no revirtió las pérdidas fiscales en 2013 eso es cierto. Segunda conducta ilegal: La autoridad y la Sala responsable declararon inexistentes y existentes las mismas pérdidas fiscales en 2016 y 2018 respecto de un sistema de tributación interrelacionado, dando lugar a un doble cobro en los términos expuestos.

Respecto de la primera conducta, en todo caso, el SAT pudo imponer una multa (millonaria) a la empresa por omitir reversar las pérdidas, en su caso, pero en ningún momento debió determinar un crédito fiscal duplicado desapegado de la realidad tributaria del contribuyente.

Por tanto, me parece que la Sala responsable resolvió en forma inválida, **pues las cantidades del crédito fiscal no pueden ser utilidades y pérdidas en forma simultánea a conveniencia de la autoridad dentro de un sistema tributario interrelacionado**, pues ello genera un doble cobro que afecta de manera arbitraria el principio de proporcionalidad tributaria y el patrimonio de la contribuyente, de manera injustificada.

En la inteligencia de que —cuando se resuelvan los juicios sobre pérdidas fiscales de 2008 y siguientes— la

Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70:6a:66:20:63:6a:66:32:00:00:00:00:00:00:00:00:00:a6:77
15/05/26 18:00:00

autoridad queda en libertad de determinar los posibles créditos pendientes siempre que ejerza sus facultades en los plazos y mediante las condiciones previstas legal y constitucionalmente.

Por esas razones tanto de forma (la Sala no abordó frontalmente esa temática contenida en la demanda), como de fondo, me parece que este Tribunal debió conceder el amparo a la parte quejosa frente a la sentencia reclamada, en la inteligencia que ello en modo alguno implicaría que la empresa quejosa dejara de responder de los adeudos tributarios y de las multas que se encontrarán apegados a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad reconocidos constitucionalmente.

Atentamente.

Magistrado Fernando Silva García.

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

LA LICENCIADA MARÍA GUADALUPE MONTOYA ALDACO, SECRETARIA DEL VIGÉSIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. - - -

LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 108 Y 113, FRACCIÓN I, II, DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PUBLICA, ESTA VERSIÓN PÚBLICA SUPRIME TODA AQUELLA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO CONFIDENCIAL, POR TRATARSE DE DATOS PERSONALES Y SENSIBLES. **CONSTE.**

EN ESTA MISMA FECHA SE GENERARON LOS OFICIOS 13328, 13329, 13330, 13331 y 13332 PARA NOTIFICAR LA RESOLUCIÓN QUE ANTECEDE. CONSTE.

Trece de junio de dos mil veinticuatro

PJF - Versión Pública

MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO
70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77
15/05/26 18:00:00

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

EVIDENCIA CRIPTOGRÁFICA - TRANSACCIÓN

Archivo Firmado:
87319887_1443000027738332072.p7m
Autoridad Certificadora:
Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Firmante(s): 4

FIRMANTE				
Nombre:	MARIA GUADALUPE MONTOYA ALDACO	**Validez:**	BIEN	Vigente
FIRMA				
No. serie:	70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.a6.77	**Revocación:**	Bien	No revocado
Fecha: (UTC/ CDMX)	27/06/24 03:11:10 - 26/06/24 21:11:10	**Status:**	Bien	Valida
Algoritmo:	RSA - SHA256			
Cadena de firma:	4c 34 77 b2 6b 90 5f f1 ba 54 7e d1 8d b3 e5 bc 11 2a bd a5 7c da c8 44 60 22 90 fc 56 45 e2 59 60 c3 36 44 90 0e 97 db 10 8b 23 10 61 ba 21 44 0b a3 a8 04 99 cf da a4 ba 4d 87 89 e6 f9 46 5c e1 6c ae cc bb f2 1e 8e 68 57 47 83 60 16 d8 e1 6a ab e4 03 ce 26 87 41 20 a1 5d df 0f 5a 07 45 8e bc fe ba 19 b1 68 e8 31 82 45 64 dd 4f 4b 4a 24 3b 80 b1 b4 3f b2 ab 55 48 17 17 ad 86 92 58 94 82 da cc cb f3 4b 07 82 3c 7a 74 50 8e 62 a6 91 5a fc 23 0a 50 85 50 0d 66 8e da 9e 12 81 62 06 64 a8 4d 94 b2 03 2d 82 48 eb f3 7e 97 09 f0 b2 f2 49 25 59 3e 57 d4 1e ed ee b7 4e 61 e9 a6 17 ef 3a 9c 3b 06 5c 56 e9 7f cb 8f fc 09 e7 59 03 d2 e1 a8 5d 9f 71 d6 40 d4 fd 22 c5 91 a9 ea 99 97 07 ab c6 dc f2 54 21 f5 1d 80 b5 0d a9 61 62 98 51 74 22 46 d1 e6 74 a2 32 4d 21 ab c4 03			

OCSP	
Fecha: (UTC / CDMX)	27/06/24 03:11:10 - 26/06/24 21:11:10
Nombre del respondedor:	Servicio OCSP ACI del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del respondedor:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Número de serie:	70.6a.66.32.20.63.6a.66.6f.63.73.70

TSP	
Fecha : (UTC / CDMX)	27/06/24 03:11:25 - 26/06/24 21:11:25
Nombre del emisor de la respuesta TSP:	Autoridad Emisora de Sellos de Tiempo del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del certificado TSP:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Identificador de la respuesta TSP:	155825591
Datos estampillados:	ULeKk8iNSjnwDs6cyjY0EX31VNY=

PJF Versión Pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

FIRMANTE				
Nombre:	SALVADOR ALVARADO LOPEZ	**Validez:**	BIEN	Vigente
FIRMA				
No. serie:	70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.38.93	**Revocación:**	Bien	No revocado
Fecha: (UTC/ CDMX)	27/06/24 03:12:58 - 26/06/24 21:12:58	**Status:**	Bien	Valida
Algoritmo:	RSA - SHA256			
Cadena de firma:	45 09 00 f9 6b ca 42 b2 e1 5e 2b 55 74 4f 7b 88 87 bc b3 b0 6b d4 87 35 5d 09 cb 0d 24 71 24 61 c3 ca d8 4c d6 6e ee 0e b2 f8 e4 40 96 57 ca 91 9e f9 53 f4 25 aa 1b 3a 1e 73 17 d2 ad d0 4c 00 c6 50 f5 3e af ed cf d1 d4 87 49 7b ab 59 a5 97 be 4f fd 2d 0a a3 c6 95 7d ca 18 34 f8 6a 7c 48 3c 5f 89 23 18 79 fe be e6 15 42 bf 2f b3 1a b6 82 a0 a7 c1 01 9d 57 c9 ba 9c 83 ee 84 8b 37 6c 3f 90 9e 1f 49 7e fa c1 7f 23 e2 a3 1f b6 62 e8 13 36 9a b9 75 f9 b5 46 0d b7 88 c9 d5 70 77 44 e0 55 0b 87 84 1f d3 5b b7 66 de 6f ea ce 7c 23 8c 6d 31 95 e8 de 8e 82 95 14 a7 cd 64 2c 40 57 97 19 b2 b9 d5 8c ba bd 9b d5 60 b5 a7 e0 e3 96 78 70 72 82 94 67 f4 93 ed b7 37 38 ec 8d 4c 0e 2f ac 0e 19 16 87 e1 ae 3d d5 b2 5e f0 51 10 50 63 0b cd c5 73 29 86 1a 57 80 20 06 86 27 b1 1b			

OCSP	
Fecha: (UTC / CDMX)	27/06/24 03:12:58 - 26/06/24 21:12:58
Nombre del respondedor:	Servicio OCSP ACI del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del respondedor:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Número de serie:	70.6a.66.32.20.63.6a.66.6f.63.73.70

TSP	
Fecha : (UTC / CDMX)	27/06/24 03:12:58 - 26/06/24 21:12:58
Nombre del emisor de la respuesta TSP:	Autoridad Emisora de Sellos de Tiempo del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del certificado TSP:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Identificador de la respuesta TSP:	155826013
Datos estampillados:	AQSW4F+RmYzA2dwqfvRvSAySWcQ=

PJF - Versión Pública

PJF - Versión Pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

FIRMANTE				
Nombre:	FERNANDO SILVA GARCIA	**Validez:**	BIEN	Vigente
FIRMA				
No. serie:	70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.01.3f.bb	**Revocación:**	Bien	No revocado
Fecha: (UTC/ CDMX)	27/06/24 03:14:46 - 26/06/24 21:14:46	**Status:**	Bien	Valida
Algoritmo:	RSA - SHA256			
Cadena de firma:	04 8d 0d 24 64 80 c4 49 55 c3 9b 41 58 77 d0 46 60 d7 fe d2 71 2a ec 71 eb 5c 14 8a 8c 13 c3 a1 2c 9c 11 0b 25 36 53 12 c2 a6 c1 7a dd 9b e6 5c 0b 98 fd c1 8b e3 7d b5 d1 b9 ca cd bb e8 aa f9 13 96 5c 60 4b 84 1b a5 78 02 74 3f cb 5d 0d aa 17 c4 29 97 c0 d3 74 e8 eb 40 2a cf 22 d6 d5 ce ec e8 8e ee bd 63 78 c4 22 32 e5 20 41 32 70 ad 94 4e b7 9f f6 3f d8 4c 1f bc c9 eb 58 10 eb ed eb 12 53 a9 8e ae e4 e3 87 1e 13 5d 64 6d 03 6a 0c 31 96 63 6e 59 6c 86 e9 88 b4 cb 1a 7f 94 b8 eb 52 01 6c 5c 86 ec 56 2d 64 70 7b 6c 5a 94 7b 02 5f 41 a5 76 34 cd 78 6d 1b b1 6b 62 f3 81 e9 02 17 84 c1 d5 59 70 f4 83 f3 cc d2 f1 f3 f9 67 e7 f1 12 f1 cc 9e 62 b8 47 7e d8 57 57 d3 47 de b9 5d 27 05 22 95 8a f8 5a 9f 0d 5c 7f 43 72 b2 de da 9e cb b8 eb b1 f2 31 16 65 08 f6 0c ee db			

OCSP	
Fecha: (UTC / CDMX)	27/06/24 03:14:46 - 26/06/24 21:14:46
Nombre del respondedor:	Servicio OCSP ACI del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del respondedor:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Número de serie:	70.6a.66.32.20.63.6a.66.6f.63.73.70

TSP	
Fecha : (UTC / CDMX)	27/06/24 03:14:46 - 26/06/24 21:14:46
Nombre del emisor de la respuesta TSP:	Autoridad Emisora de Sellos de Tiempo del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del certificado TSP:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Identificador de la respuesta TSP:	155826432
Datos estampillados:	pbuKd7rJz+8jbdRuRbo3oiSdx5w=

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

FIRMANTE				
Nombre:	MARTHA LLAMILE ORTIZ BRENA	**Validez:**	BIEN	Vigente

FIRMA				
No. serie:	70.6a.66.20.63.6a.66.32.00.00.00.00.00.00.00.00.00.00.33.58	**Revocación:**	Bien	No revocado
Fecha: (UTC/ CDMX)	27/06/24 03:16:12 - 26/06/24 21:16:12	**Status:**	Bien	Valida
Algoritmo:	RSA - SHA256			
Cadena de firma:	0e 60 1d 4d 95 26 6b 2d b3 11 39 c1 5b c5 b0 32 17 f9 38 2f 37 45 e3 2e 7d ee 32 6c fe 0c 5f 7e a2 65 5c f2 76 a5 84 d0 6d fa a8 9f 57 7b f4 cf 1d 5d d7 5e c7 d3 78 b5 0f db 86 c2 aa da 08 d8 ae af 75 73 8d 8b ad a5 1c 6f e3 0d 9c b5 5c d7 2c a4 b2 b1 b3 a0 66 36 f2 08 f0 70 6c 9e 13 8f 31 a4 db aa 8c b1 19 02 51 fa 20 3e 5e 07 0b ad aa 9e f8 0c 72 1e 87 00 17 20 c5 14 e2 5a 05 a9 a6 18 9f 2c 21 78 ca a0 92 b6 00 a5 ea fc 0d 16 65 79 aa 4c 20 1f 47 d7 ee e3 c0 c4 80 25 51 28 a8 f1 d3 7a b8 b6 b3 08 44 4a b7 cf d9 be 52 52 b8 2a 35 48 86 46 5d fd b1 48 14 56 2c 10 2c ad 98 6d 84 14 d8 ef 99 30 9a f1 7c d5 06 3a ea 55 5c 3e 0f bb 9f 44 a3 ac 65 43 84 f5 b8 5a 81 e0 45 6f da 8f 61 5b ef db 7b 5d 7c ef a4 d9 4e ee 11 c8 71 ed 53 d5 ab 2a e4 64 fc 0c c1 08 4b 44			

OCSP	
Fecha: (UTC / CDMX)	27/06/24 03:16:13 - 26/06/24 21:16:13
Nombre del respondedor:	Servicio OCSP ACI del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del respondedor:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Número de serie:	70.6a.66.32.20.63.6a.66.6f.63.73.70

TSP	
Fecha : (UTC / CDMX)	27/06/24 03:16:13 - 26/06/24 21:16:13
Nombre del emisor de la respuesta TSP:	Autoridad Emisora de Sellos de Tiempo del Consejo de la Judicatura Federal
Emisor del certificado TSP:	Autoridad Certificadora Intermedia del Consejo de la Judicatura Federal
Identificador de la respuesta TSP:	155826666
Datos estampillados:	T0MdhxgttD0NbJKV0XtbTRVtmv8=

PJF - Versión Pública

El licenciado(a) MarÃa Guadalupe Montoya Aldaco, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 8, 13, 14, 18 y demás conducentes en lo relativo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en el ordenamiento mencionado. Conste.

PJF - Versión Pública