



VISTOS, para resolver los autos del juicio de amparo número **130/2019**, promovido por ***** ** ***** *****,
***** ** ***** *****, contra actos de la **Cámara de Diputados del Congreso de la Unión y otras autoridades**; y,

R E S U L T A N D O

PRIMERO. Mediante escrito presentado el seis de febrero de dos mil diecinueve, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, turnado a este órgano jurisdiccional ese mismo día, ***** ** ***** *****,
***** **, promovió juicio de amparo indirecto en contra de los actos y autoridades que a continuación se señalan:

“III. AUTORIDADES RESPONSABLES: Señalo como tales en términos del artículo 5 fracción I y 108 fracción III de la Ley de Amparo a las siguientes:

- a) El H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, integrado por:
 - 1. La Cámara de Diputados [...].
 - 2. La Cámara de Senadores [...].
- b) El C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos [...].

IV. LA NORMA GENERAL, ACTO U OMISIÓN QUE DE CADA AUTORIDAD SE ESTÁ RECLAMANDO:

- a) Del H. Congreso de la Unión (Cámara de Diputados y de Senadores) se reclama:
La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, específicamente el artículo 25 fracción VI inciso a) y b) de dicho ordenamiento.
- b) Del C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama:

La iniciativa y expedición del decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, específicamente el artículo 25 fracción VI inciso a) y b) de dicho ordenamiento.”

En el propio escrito, la quejosa narró los antecedentes del caso, formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes, manifestó que en el caso no existe tercero

interesado, y señaló como derechos violados los contenidos en los artículos 1º, 14, 16, 25, 31, fracción IV, 73 y 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDO. Por acuerdo de siete de febrero de dos mil diecinueve, se ordenó registrar la demanda en el libro de gobierno de este órgano jurisdiccional con el expediente **130/2019**. En el mismo auto, se admitió a trámite, se requirió a las autoridades responsables para que rindieran su informe justificado, se dio vista al agente del Ministerio Público Federal y se señaló día y hora para la celebración de la audiencia constitucional, la que se llevó a cabo al tenor del acta que antecede y concluye con el dictado de esta sentencia; y,

CONSIDERANDO

PRIMERO. Competencia. Este Juzgado de Distrito es competente para conocer del presente juicio de amparo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 103, fracción I, y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1º, fracción I, 33, fracción IV, 35 y 37, primer párrafo, de la Ley de Amparo; 52, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como el punto cuarto, fracción I, del Acuerdo General **3/2013** de quince de febrero de dos mil trece, relativo a la determinación del número y límites territoriales de los Circuitos en que se divide la República Mexicana; y al número, a la jurisdicción territorial y especialización por materia de los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y de los Juzgados de Distrito, toda vez que se reclama una norma de observancia general en materia administrativa con motivo de su entrada en vigor, y la demanda de amparo se presentó en territorio donde este juzgado ejerce



jurisdicción y donde la quejosa tiene su domicilio fiscal.¹

SEGUNDO. Precisión de los actos reclamados. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 74, fracción I, de la Ley de Amparo, la sentencia de amparo debe contener la fijación clara y precisa del acto reclamado.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que para cumplir con esa obligación, se debe acudir a la lectura íntegra de la demanda de amparo, sin atender a los calificativos que en su enunciación haga valer el promovente sobre su constitucionalidad o legalidad.

Asimismo, ha establecido que en algunos casos ello resulta insuficiente, por lo que el escrito inicial de demanda se deberá armonizar con todos los elementos que obren en el expediente del juicio, atendiendo de manera preferente al pensamiento o intención del quejoso y descartando cualquier circunstancia que genere oscuridad o confusión.

Así, al momento de fijar los actos reclamados, el Juez de Distrito tiene la obligación de atender a lo que el quejoso quiso decir, esto es, a su intención, y no únicamente a lo que aparentemente hace valer, pues es de esta manera que se alcanza la finalidad de congruencia entre lo pretendido y lo resuelto.

Sustenta lo anterior la tesis aislada P. VI/2004, de rubro: **“ACTOS RECLAMADOS. REGLAS PARA SU FIJACIÓN”**

¹ Sirve de apoyo a lo anterior, en lo conducente, la jurisprudencia 2a./J. 146/2002, de rubro: ***“COMPETENCIA PARA CONOCER DE UN JUICIO DE AMPARO PROMOVIDO CONTRA UNA LEY FISCAL FEDERAL CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN, CONSISTENTE EN LA DECLARACIÓN Y PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS. CORRESPONDE AL JUEZ DE DISTRITO QUE EJERCE JURISDICCIÓN EN EL LUGAR DEL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.”*** Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XVII, enero de 2003, página 324, registro IUS: 185231.

CLARA Y PRECISA EN LA SENTENCIA DE AMPARO.”²

En el caso, del análisis integral de la demanda de amparo, así como de la totalidad de las constancias que obran en el expediente, se advierte que la quejosa reclama los siguientes actos:

- La iniciativa, aprobación y expedición de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil diecinueve, específicamente el **artículo 25 fracción VI, incisos a) y b)** de dicho ordenamiento, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de dos mil dieciocho.

TERCERO. Existencia de actos reclamados. Son ciertos los actos reclamados que se precisaron en el considerando que antecede.

Lo anterior, ya que así lo reconocieron, en sus respectivos ámbitos de competencia, la **Cámara de Diputados** (foja 78), la **Cámara de Senadores** (foja 76 y 77) ambas del Congreso de la Unión, el **Presidente de los Estados Unidos Mexicanos** (fojas 80 a 146) al rendir sus correspondiente informes justificados.

Además, en este juicio se reclaman normas de carácter general que no son objeto de prueba y cuya existencia se acredita a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, tal como lo sostiene la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 65/2000, que lleva por rubro: **“PRUEBA. CARGA DE LA MISMA RESPECTO DE LEYES, REGLAMENTOS, DECRETOS Y ACUERDOS DE INTERÉS GENERAL**

² Visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XIX, abril de 2004, página 255, registro 181810, aplicable de conformidad con el artículo sexto transitorio del decreto por el cual se emitió la Ley de Amparo en vigor, por no oponerse a sus disposiciones actuales.



PUBLICADOS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN”.³

CUARTO. Desestimación de causas de improcedencia. El **Presidente de los Estados Unidos Mexicanos** sostiene que en el caso concreto se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, respecto del artículo 25 fracción VI inciso a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil diecinueve.

Lo anterior, indica, porque en estricto sentido no se eliminó la figura de la compensación, siempre que provengan del mismo impuesto y por adeudo propio, sino que solo se modificó la mecánica para ello.

Asimismo, señala que en todo caso la quejosa tiene expedito su derecho para solicitar ante la autoridad fiscal el acreditamiento o devolución de las contribuciones que haya realizado.

De igual forma, estima que se actualiza dicha causa de improcedencia, pues considera que las normas son impugnadas como autoaplicativas, cuando a su consideración son de carácter heteroaplicativo, sin que la promovente acredite un acto concreto de aplicación de las disposiciones en cuestión.

Debe desestimarse dicha causal de improcedencia.

Para justificar lo anterior, en primer lugar es necesario determinar el carácter autoaplicativo o heteroaplicativo del artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve,

³ Jurisprudencia visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XII, agosto de dos mil, Materia Común, página 260. Registro: 191452.

publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de dos mil dieciocho, mediante el cual el legislador sustituyó el mecanismo de compensación establecido en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6°, primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, se debe destacar el contenido del artículo 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación:

*“23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar **por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos** de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.*

El artículo 23 citado establece la figura de la compensación de cantidades pagadas indebidamente o del saldo a favor a favor de los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración. Asimismo, indica que se podrán compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar, ya sea **por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.**

En el resto de la porción normativa señalada, se regula la forma de realizar correctamente la compensación.

Por su parte, el artículo 6°, primer y segundo párrafos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece lo siguiente:



“6o.- Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Los saldos cuya devolución se solicite o sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores”.

De acuerdo con dicho precepto, en la declaración de pago por concepto de ese impuesto, en la que resulte saldo a favor, es posible compensar las cantidades correspondientes, y se extiende dicha posibilidad a que se lleve a cabo contra las cantidades a cargo por **otros impuestos**.

Ahora bien, en el caso concreto, la quejosa reclama el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, cuyo contenido es el siguiente:

“25. Para los efectos del Código Fiscal de la Federación, del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado, así como lo referente a derechos, se estará a lo siguiente:

(...)

VI. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:

a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración

Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado.

Lo dispuesto en el presente inciso no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.

*b) **Tratándose del impuesto al valor agregado**, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente **únicamente** podrá acreditarlo **contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución**. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores”.*

De acuerdo con dicho precepto, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil diecinueve, se sustituye la aplicación del artículo 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así como 6º, primer y segundo párrafos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para limitar la aplicación de la figura de la compensación únicamente a las cantidades que se tengan a favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, sin incluir aquellas por retención de terceros, y siempre que deriven del mismo impuesto, y no otros diversos.

En materia de Impuesto al Valor Agregado, únicamente se podrá acreditar contra el impuesto a cargo que corresponda en los meses siguientes, hasta agotarlo o solicitar su devolución.

Lo anterior tiene como consecuencia que en este ejercicio los contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración y tengan saldo a su favor, solo podrán compensar cantidades por adeudo propio, y únicamente tratándose del mismo impuesto. Y en el caso de Impuesto al Valor Agregado, ya no podrán efectuar compensaciones de saldo a favor.

Con base en lo expuesto, es válido sostener que el artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve tiene carácter autoaplicativo.



Para corroborar lo anterior, es necesario precisar que una norma general autoaplicativa es aquella que con su simple entrada en vigor crea, modifica o extingue una situación concreta de derecho, o genera una obligación de hacer, de no hacer o dejar de hacer. A su vez, dicha situación jurídica u obligación creada por la sola vigencia de la norma vincula a personas determinadas por circunstancias concretas que las definen de manera clara, es decir, a individuos innominados, pero identificados por las condiciones, circunstancias y posición en que se encuentran.

En cambio, se está ante una disposición heteroaplicativa cuando con su sola vigencia no se crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho, sino que se requiere de la actualización de un acto que condicione de alguna forma su aplicación, ya sea que provenga de una autoridad, del propio contribuyente o de un diverso particular.

En relación con esto resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 55/97, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro y texto siguientes: **“LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA”**.⁴

⁴ El texto de dicha tesis es el siguiente: “Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición

Resulta de vital importancia distinguir la noción de perjuicio, en función de la modalidad de la normativa impugnada (autoaplicativa o heteroaplicativa), puesto que en el primer caso, el perjuicio puede *materializarse y reflejarse* en un acto de aplicación que permite advertir la colocación del promovente en los supuestos legales de la norma combatida. En cambio, en el caso de normas generales de carácter heteroaplicativo, el análisis de la noción de perjuicio se desplaza hacia la ponderación del agravio que produce el acto concreto de aplicación, pues es a través de este en el que se materializa el contenido de las disposiciones combatidas bajo esa modalidad.

En ambos casos, la noción de perjuicio trasciende a la naturaleza jurídica de la norma, e implica el deber, por parte de quien se estima afectado, de acreditar dicho extremo, por lo que se convierte en una cuestión de prueba.

En este sentido, resulta válido sostener que el carácter autoaplicativo o heteroaplicativo de una disposición es una cuestión (jurídica) diferente a la del acreditamiento del interés jurídico (cuestión de prueba) para reclamarla, pues lo primero se refiere a la obligatoriedad del mandato legal, ya sea que se actualice desde la entrada en vigor o con motivo de un acto concreto de aplicación. En cambio, el interés jurídico se vincula con la afectación que el propio mandato origina, la cual es susceptible de probarse mediante un acto de aplicación.

En el caso de una norma autoaplicativa, para que se

alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.” Jurisprudencia visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Julio de 1997, Tomo IV, Materia Constitucional, página 5, registro IUS: 198200.



acredite la afectación que una persona resiente con motivo de la entrada en vigor de una disposición, en todo caso será suficiente demostrar que se reúnen las condiciones, circunstancias y posición de los individuos que la norma vincula para que se surta plenamente, incluso cuando la reclamación su suscite con motivo del primer acto de aplicación.

En cambio, en el caso de normas heteroaplicativas, el interés jurídico para acudir al juicio de amparo únicamente se acredita demostrando el acto de aplicación de las disposiciones que se pretenden impugnar.

Expuesto lo anterior, y atendiendo al caso concreto, este Juzgado de Distrito estima que el ordenamiento reclamado, con su sola entrada en vigor impone restricciones a los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración en el ejercicio del derecho a compensar saldos a favor, pues lo limita a las cantidades que deriven del mismo impuesto y por adeudo propio. Asimismo, en materia de Impuesto al Valor Agregado, impide la compensación de saldo a favor, y establece que únicamente será motivo de acreditamiento hasta agotarlo, o bien, que se presente una solicitud de devolución.

Esto es, con su simple entrada en vigor modifica la mecánica de compensación de saldos a favor, imponiendo obligaciones de no hacer o dejar de hacer para los contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración y que cuenten con saldo a favor, de donde se sigue que la individualización de esa previsión normativa no está condicionada a un acto de autoridad, del propio contribuyente o de un diverso particular, ni a requisitos cuantitativos o temporales que de no acontecer impedirían que sus efectos se concreten en perjuicio de los gobernados.

Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia P./J.70/2001, de rubro y texto siguientes:

“RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN DIVERSO PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA BASE DEL TRIBUTO, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. El referido artículo, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, que estableció un nuevo procedimiento para determinar los ingresos en servicios que, junto con los demás ingresos, constituyen la base del impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas que prestan servicios personales subordinados, es de naturaleza autoaplicativa. Lo anterior es así, porque **con su entrada en vigor transformó la situación jurídica de los gobernados** que venían realizando el hecho imponible generador del impuesto de que se trata, esto es, obtener préstamos de sus patrones a tasas preferenciales, **al modificar los términos en los cuales debe realizarse el cálculo del tributo a su cargo, de donde se sigue que la individualización de esa previsión normativa no está condicionada a un acto de autoridad, del propio contribuyente o de un diverso particular, ni a requisitos cuantitativos o temporales que de no acontecer impedirían que sus efectos se concreten en perjuicio de los gobernados”.**

De tal manera que basta con que la quejosa se ubique en la categoría de contribuyente obligado a pagar mediante declaración, y que demuestre que cuenta con saldo a favor, para que acredite el perjuicio necesario para la procedencia del juicio de amparo, pues de ese modo se corroboran las circunstancias y posición individual frente a las disposiciones de la normatividad reclamada.

Sin que pase inadvertido el contenido de la tesis I.8o.A.41 A⁵; no obstante, además de que se trata de un criterio aislado, su contenido se relaciona con la procedencia de la compensación de contribuciones para efectos fiscales, lo que no se equipara a la procedencia para efectos del juicio de amparo.

⁵ De rubro: **“COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. PARA SU PROCEDENCIA ES NECESARIO QUE SE ACREDITE LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE PREVISTO POR EL PÁRRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003).”**, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, mayo de 2001, página 5, registro IUS: 189605.



Ahora bien, definido el carácter de la disposición combatida, es necesario atender a lo dispuesto en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo:

*“61. El juicio de amparo es improcedente:
[...]*

XII. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5º de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia;

Por su parte, el artículo 5º, fracción I, de la legislación citada dispone lo siguiente:

“5o. Son partes en el juicio de amparo:

I. El quejoso, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el artículo 1º de la presente Ley y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

[...]

Tratándose de actos o resoluciones provenientes de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo, el quejoso deberá aducir ser titular de un derecho subjetivo que se afecte de manera personal y directa.

De la lectura de dichos preceptos se desprende que el juicio de amparo es improcedente contra actos que no afecten el interés jurídico o legítimo del quejoso, así como contra normas de carácter general que, por su sola vigencia, no causen perjuicio al promovente, sino que se necesite de un acto posterior de aplicación que lo genere.

Si bien la Ley de Amparo en vigor establece como parámetros de procedencia del juicio de amparo tanto el interés jurídico como el interés legítimo, ello no conlleva que haya dejado de ser aplicable la distinción entre normas generales

autoaplicativas y heteroaplicativas, ya que esta distinción constituye un criterio formal y clasificador que resulta adaptable en función de diversas concepciones de agravio.⁶

En el caso de que se reclame afectación al interés jurídico, el particular necesariamente debe acreditar la titularidad del derecho que considera vulnerado por la autoridad responsable. En cambio, el interés legítimo permite reclamar un agravio diferenciado (no exclusivamente patrimonial) al resto de los demás integrantes de la sociedad, al tratarse de un interés cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, de tal forma que la anulación del acto que se reclama produce un beneficio o efecto positivo en su esfera jurídica, ya sea actual o futuro, pero cierto.

En cuanto al interés legítimo, resulta ilustrativa la jurisprudencia P./J. 50/2014 (10a.), que lleva por rubro: ***“INTERÉS LEGÍTIMO. CONTENIDO Y ALCANCE PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)”***.⁷

De modo que es posible sostener que el interés jurídico tiene una connotación diversa a la del legítimo, pues mientras el primero requiere que se acredite la afectación a un derecho subjetivo, el segundo supone únicamente la existencia de un interés cualificado respecto de la constitucionalidad de los actos reclamados, el cual proviene de una afectación directa al particular o derivada de su situación particular frente al orden

⁶ Al respecto, resulta ilustrativa la tesis aislada 1a.CCLXXXI/2014, de rubro: ***“INTERÉS LEGÍTIMO Y JURÍDICO. CRITERIO DE IDENTIFICACIÓN DE LAS LEYES HETEROAPLICATIVAS Y AUTOAPLICATIVAS EN UNO U OTRO CASO.”*** Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 8, julio de 2014, Tomo I, página 148, registro IUS: 2006963.

⁷ Visible en la Gaceta del *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Materia Común, página 60. Registro: 2007921.



jurídico.

Es importante precisar que al promover juicio de amparo, el quejoso debe situarse en alguna de las referidas hipótesis; esto es, como afectado de manera directa en un derecho jurídicamente tutelado –interés jurídico–, o bien, aduciendo contar con un interés legítimo individual o colectivo en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

En otras palabras, los mencionados supuestos son excluyentes entre sí, ya que no resultaría lógico que se aduzca tener un interés jurídico y legítimo en forma simultánea, pues forzosamente el quejoso se debe situar en uno u otro supuesto, pero no en ambos.

En este sentido, se debe examinar en cada caso la naturaleza de los actos reclamados y la afectación a su esfera jurídica, ya sea como titular de un derecho o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico, de tal manera que sea posible identificar si es exigible el acreditamiento del interés jurídico o del interés legítimo.

En relación con la presente sentencia, este órgano jurisdiccional considera que el estándar de agravio aplicable al caso concreto es el relativo al interés jurídico, toda vez que lo que la quejosa reclama es una **afectación patrimonial** con motivo de las limitantes establecidas en el precepto reclamado en materia de compensación. De ahí que necesariamente se requiere acreditar una lesión actual y directa sobre su esfera de derechos.

Por ende, para efectos de analizar si la disposición combatida le genera o no una afectación a la quejosa, se tomará como parámetro de agravio el relativo al interés jurídico.

En cuanto al interés jurídico, debe considerarse que éste supone la conjunción de dos elementos: el primero consiste en la titularidad de un derecho subjetivo y, el segundo, el agravio, menoscabo u ofensa de ese derecho con motivo de un acto de autoridad. Es decir, se trata del perjuicio directo e inmediato que una persona resiente en su persona o patrimonio.

De esta manera, no es suficiente la titularidad de un derecho subjetivo, sino que es necesario que el acto de autoridad tenga como efecto un agravio o afectación directa sobre aquél.

En relación con ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que es necesario acreditar el interés jurídico para efectos del juicio de amparo, y que lo anterior debe hacerse de manera plena y fehaciente, sin que pueda inferirse con base en presunciones.

Lo anterior cobra relevancia en la medida en que el quejoso puede afirmar que tiene interés jurídico para promover juicio de amparo; sin embargo, ello no lo exime de acreditarlo durante la substanciación del juicio constitucional y hasta que se dicte la sentencia correspondiente; momento procesal en el que se analizará y valorará con las pruebas que obren en autos si se demostró tal extremo.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis 2a./J. 16/94, emitida por la Segunda Sala de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **“INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.”**⁸

En el caso de que el juicio de amparo se haya promovido

⁸ Jurisprudencia visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXVII, enero de 2008, página 225, registro 170500.



en contra de normas generales, ya sea con motivo de su entrada en vigor o de su primer acto de aplicación, ello tampoco exime al promovente de la obligación de demostrar el perjuicio que se da en su esfera de derechos, ya sea porque se ubica en el supuesto que la disposición establece o porque la hipótesis normativa se materializa en un acto concreto que lo afecta.

Aunado a ello, aun en el caso de que se reclame una norma general de carácter autoaplicativo; ello por sí solo no demuestra la afectación que produce la prohibición u obligación de la norma, sino que es indispensable acreditar que el quejoso se encuentra en los supuestos de las disposiciones que combate.

Sustenta lo anterior la tesis aislada 3a. LII/91, de rubro: ***“INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO CONTRA LEYES. NO SE ACREDITA ÚNICAMENTE POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE SE TRATE DE UNA LEY AUTOAPLICATIVA.”***⁹

Conforme a lo expuesto, este órgano jurisdiccional considera que, contrariamente a como lo sostiene el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en el presente caso la quejosa sí acredita el interés jurídico necesario para la procedencia del juicio de amparo en cuestión.

En efecto, para acreditar lo anterior la promovente exhibió

⁹ El texto de la tesis es el siguiente: “No debe confundirse el carácter de autoaplicativa de la ley, con el interés jurídico para reclamarla en amparo, pues mientras que aquél se refiere a la obligatoriedad del mandato legal desde que entra en vigor, el segundo se relaciona con la afectación que el propio mandato origina a la parte quejosa; afectación que debe probarse, tomando en cuenta que el artículo 4o. de la Ley de Amparo previene que el juicio de garantías únicamente podrá promoverse por la parte a quien perjudique el acto o la ley que se reclama. Así para legitimar el ejercicio de la acción constitucional no es suficiente con que las disposiciones de la ley resulten obligatorias desde el momento mismo en que entran en vigor, sino que es indispensable demostrar que el quejoso se encuentra en los supuestos de las normas que pretenda impugnar, ya que sólo así se puede concluir que la ley, desde el momento de su iniciación de vigencia, afecta los intereses jurídicos del solicitante del amparo.” Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Tomo VII, marzo de 1991, página 50, registro: 207025.

como pruebas las siguientes documentales:

1. Copia certificada del acta constitutiva (fojas 31 a 54).
2. Copia certificada de la constancia de situación fiscal (fojas 56 a 59).
3. Acuse de presentación y formulario de declaración provisional o definitiva de impuestos federales correspondiente al mes de diciembre de dos mil dieciocho, presentada el diecisiete de enero de dos mil diecinueve, con número de operación 293100852 (fojas 59 a 67).

Documentales a las cuales se les otorga valor probatorio pleno, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 129, 202 y 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, de las que se observa que la quejosa es una persona moral sujeta al Régimen General de Personas Morales. Por ende, está obligada a pagar y declarar Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, de dichas documentales se desprende que la promovente cuenta con saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado, el cual únicamente podrá compensar en términos de las modificaciones previstas en el artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio dos mil diecinueve, por lo que con ello demuestra que se ubica en el supuesto normativo que combate, pues ello es suficiente para considerar que se verá impedida para compensar saldos a favor conforme a la mecánica que anteriormente establecían tanto el Código Fiscal de la Federación como la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



Es decir, con lo anterior la quejosa demuestre que se ubica en las condiciones y posición de los individuos a quienes la norma vincula, esto es, contribuyentes obligados a pagar mediante declaración que cuenten con saldo a favor.

Sin que sea obstáculo que a través de las reglas 2.3.11 y 2.3.19 de la Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciocho y sus Anexos 1-A y 23, la autoridad fiscal permite a los contribuyentes que tengan cantidades a su favor generadas **al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciocho**, que no se hubieran compensado o solicitado su devolución, optar por compensar dichas cantidades contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que deriven de **impuestos federales distintos** de los que causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico.

No obstante, también debe considerarse que aún subsiste la limitante relativa a efectuar compensaciones de saldos a favor por cantidades a cargo derivadas de retenciones de terceros, en términos del artículo 25, fracción VI, incisos a) y b), de la legislación combatida, por lo que dicha restricción aún le resulta aplicable a la promovente y modifica su situación jurídica frente al ejercicio del derecho a compensar.

En ese sentido, la quejosa acredita fehacientemente que **i)** se ubica en el supuesto normativo que combate y **ii)** que le genera perjuicio en la medida en que aquél introduce una modificación en su esfera jurídica como contribuyente y, específicamente, en la implementación de la figura de la compensación como una de las formas de extinción de la obligación fiscal de pago. De ahí que se desestime el motivo de improcedencia alegado.

Por otra parte, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos indica que se debe sobreseer en el juicio por estimar que la quejosa **carece de interés jurídico** para impugnar el artículo en cuestión, pues fue voluntad del legislador modificar la mecánica de *compensar impuestos* al hacer uso de su libertad configurativa.

Asimismo, dicha autoridad indica que lo anterior obedece a que los contribuyentes carecen de algún derecho de tributar o de gozar de un beneficio fiscal de forma permanente, más aún atendiendo a los motivos que dieron lugar a dichas modificaciones.

Dicho planteamiento de improcedencia también debe desestimarse, puesto que involucra el estudio de constitucionalidad del artículo combatido, en relación con el derecho de los contribuyentes a compensar saldos a favor en materia fiscal.

Por tanto, debe desestimarse dicha causal al versar sobre cuestiones que constituyen la materia del fondo del asunto; lo anterior, con apoyo en la jurisprudencia P./J. 135/2001, de Pleno del Máximo Tribunal del País, del rubro siguiente: ***“IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SI SE HACE VALER UNA CAUSAL QUE INVOLUCRA EL ESTUDIO DE FONDO DEL ASUNTO, DEBERÁ DESESTIMARSE”***.¹⁰

Por último, la misma autoridad en comento sostiene que se actualiza la causa de improcedencia derivada de lo dispuesto en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el artículo 108,

¹⁰ Jurisprudencia de la novena época, con número de registro 187973, fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, enero de 2002, página 5, aplicable en términos del sexto transitorio de la Ley de Amparo, por no contradecir las disposiciones vigentes de dicha ley, del siguiente texto: “Las causales de improcedencia del juicio de garantías deben ser claras e inobjectables, de lo que se desprende que si se hace valer una en la que se involucre una argumentación íntimamente relacionada con el fondo del negocio, debe desestimarse”.



fracciones IV y VIII, todos de la Ley de Amparo, puesto que la quejosa no formula ningún razonamiento respecto de la violación al derecho de propiedad. Más aun, atendiendo a que la materia administrativa se rige por el principio de estricto derecho.

Se desestima dicho motivo de improcedencia, pues contrariamente a lo afirmado por el Presidente de la República, en el décimo concepto de violación de su escrito de demanda, la quejosa realiza manifestaciones vinculadas con la violación al derecho de propiedad en su faceta de libre disposición de patrimonio, con motivo de lo dispuesto en el precepto combatido, lo que revela que existe una mínima causa de pedir que impide sobreseer el juicio por el motivo alegado, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en los conceptos de violación es suficiente que se exprese cuál es la lesión o agravio que la parte quejosa estima le causa el acto impugnado y los motivos que originan ese agravio, para que el Juez de amparo deba estudiarlo, sin mayor formulismo.

Resulta aplicable a lo anterior, por analogía, la jurisprudencia de rubro: **“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR.”**¹¹

En consecuencia, se **desestiman** las causas de improcedencia que se plantearon.

Al no existir otro motivo de improcedencia invocado por las partes ni algún otro que este juzgador advierta de oficio, se

¹¹ Jurisprudencia número P./J. 68/2000, con registro 191384, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Agosto de dos mil, Materia Común, página 38.

procede al estudio de fondo del asunto, en relación con la constitucionalidad de la norma reclamada.

QUINTO. Conceptos de violación. La quejosa hace valer los conceptos de violación que a continuación se sintetizan, por ser innecesaria su transcripción¹²:

1. El artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve vulnera el derecho humano de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal, al existir un conflicto de leyes (antinomia) entre dicha disposición y lo dispuesto por los artículos 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 23 del Código Fiscal de la Federación, los cuales se encuentran vigentes.

Ello, puesto que en el primer ordenamiento se establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar **por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios**; mientras que el resto de los ordenamientos establece que podrá compensarse **contra cantidades derivadas de diferentes contribuciones federales**, por lo que con la entrada en vigor del artículo reclamado se deja en un completo estado de incertidumbre e inseguridad jurídica a la quejosa, respecto a qué criterio aplicar al caso en concreto.

Si bien es cierto que la legislación impugnada sustituye lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y

¹² Cfr. **“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN.”** Publicada en el Semanario Judicial y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, mayo de 2010, página 830, registro IUS: 164618.



6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esa expresión no basta para dejar de observar lo dispuesto en dichos ordenamientos ni para derogarlos.

Sin que se desconozca la jurisprudencia P./J. 16/2015; no obstante, dicho criterio no resulta aplicable pues no se refiere a un caso como el presente.

2. El artículo 25, fracción VI, incisos a) y b), de la Ley de Ingresos de la Federación para dos mil diecinueve genera una antinomia en el sistema jurídico tributario, la cual, en atención al principio de interpretación conforme, debe resolverse conforme al criterio de especialidad, a fin de garantizar lo dispuesto en el artículo 16 constitucional en materia de seguridad jurídica.

Asimismo, señala que la Ley de Ingresos de la Federación constituye un ordenamiento a través del cual se definen **de manera general** los conceptos bajo los cuales el Estado podrá captar los recursos financieros necesarios que permitan cubrir el gasto público durante el ejercicio fiscal para el que sea destinada.

En cambio, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto al Valor Agregado tienen una naturaleza especializada para efecto de regular la forma en la que el contribuyente puede cumplir con su obligación de contribuir al gasto público, incluyendo la posibilidad de realizar compensaciones.

Por ende, deben prevalecer dichos ordenamientos en materia de compensación.

3. El artículo reclamado vulnera el principio de

progresividad y el derecho humano a la seguridad jurídica derivados de lo dispuesto en los artículos 1 y 16 de la Constitución Federal, pues la medida adoptada por el legislador no supera el *test de proporcionalidad*.

Lo anterior, pues si bien aquélla persigue una finalidad constitucionalmente válida, carece de idoneidad, ya que para el combate a las prácticas de evasión fiscal la autoridad cuenta con otros mecanismos como facultades de comprobación, solicitud de documentación e información, el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como herramientas electrónicas, digitales e incluso *softwares* diseñados para ello.

Aunado a que el legislador, al implementar la medida en cuestión, asume que todos los sujetos retenedores incurren en evasión fiscal, desatendiendo el principio de buena fe en la relación tributaria.

En el mismo sentido, lo dispuesto en el artículo reclamado tampoco es proporcional en sentido estricto, pues discrimina a los contribuyentes al identificarlos como evasores fiscales por el simple hecho de tener saldo a favor, aunado a que les impide disponer libremente de su patrimonio.

4. La norma reclamada vulnera el derecho humano de presunción de inocencia, en su vertiente de trato extraprocesal, previsto en el artículo 20, inciso B), fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el objeto por el cual fue creada consiste en impedir a los contribuyentes efectuar “compensaciones” de sus obligaciones fiscales contra sus saldos a favor, partiendo de la premisa de que estos últimos provienen de la comisión del delito de evasión fiscal. Ello, sin antes haber iniciado un procedimiento



en específico, circunstancia que también transgrede la presunción de buena fe que reviste a los actos de los contribuyentes en términos del artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

5. El precepto combatido vulnera los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues conlleva que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos se vea afectada al restringir el derecho a compensar saldos a favor, aunado a que establece una nueva mecánica que únicamente beneficia a la autoridad fiscal, no al contribuyente.

6. La disposición reclamada vulnera lo dispuesto en el artículo 25 de la Constitución Federal, pues al limitar la posibilidad de compensar saldos a favor, restringe el uso efectivo del patrimonio de la quejosa, con lo cual se desincentiva su actividad económica y se afecta su competitividad en el mercado nacional.

7. La norma reclamada contraviene lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV, segundo párrafo, de la Constitución Federal, pues la Ley de Ingresos de la Federación está encaminada a la necesidad de cuantificar y modular la obtención de los ingresos, esto es, de establecer las bases y directrices a través de las cuales se obtendrán más o menos ingresos, una estimación de los mismos y su aplicación en el presupuesto de egresos, por lo cual se concluye que su finalidad es meramente económica y cuantitativa.

No obstante, el artículo en cuestión no constituye una contribución ni una forma de obtener ingresos por parte del Estado, sino únicamente el mecanismo para compensar saldos a favor, por lo que constituye una disposición ajena a la materia que debe regular la Ley de Ingresos de la Federación.

8. El precepto reclamado vulnera lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en relación con la obligación de la quejosa de contribuir al gasto público, puesto que le impide utilizar una de las formas más eficientes, económicas e inmediatas para ese objeto, como es la compensación, obligándolo a solicitar la devolución de los saldos a favor que se generen.

9. La disposición en comento vulnera el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, al establecer un trato desigual entre contribuyentes y retenedores, pues a estos les prohíbe ejercer el derecho a compensar saldos a favor contra las cantidades que están obligados a pagar por retenciones a terceros, mientras que a los contribuyentes sí les permite ejercer ese derecho respecto de sus adeudos propios.

No obstante, no existe una relación de instrumentalidad entre dicha diferenciación y el combate a la evasión fiscal, pues se parte de la premisa de que los sujetos retenedores son evasores fiscales, aunado a que la autoridad fiscal tiene a su alcance otros medios para ello, como el uso de las facultades previstas en los artículos 41-A, 42 y 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, se impide a los retenedores la libre disposición del patrimonio y les impide administrar libremente los derechos crediticios que tienen a favor con el Estado.

10. La disposición impugnada contraviene lo dispuesto en los artículos 1°, 5, 14, 16, 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que violenta el derecho fundamental de propiedad, en su vertiente de libre disposición del patrimonio, ya que impide al contribuyente



disponer de los montos generados en concepto de saldo a favor para fines distintos a una solicitud de devolución. En consecuencia, dicha porción normativa resulta confiscatoria de los bienes de la hoy quejosa.

SEXTO. Estudio de fondo. En el caso particular, atendiendo a que se reclama lo dispuesto en el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b), de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, es necesario realizar algunas precisiones en torno a **i)** la naturaleza de dicho ordenamiento, así como **ii)** de la figura de la compensación y **iii)** el saldo a favor en materia tributaria, pues ello se encuentra directamente relacionado con los planteamientos formulados por la parte quejosa.

I. Régimen especial de la Ley de Ingresos

Al respecto, se debe atender a lo dispuesto en los artículos 75, inciso H, y 74, fracción IV, de la Constitución Federal:

“72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

(...)

H.- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

(...)

IV.- Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en

infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven”.

De los preceptos citados se desprenden los elementos medulares de la configuración constitucional de la Ley de Ingresos de la Federación.

Como su propio nombre lo indica, se trata del instrumento jurídico que en términos generales regula los ingresos que percibirá el Estado Mexicano durante un determinado ejercicio, los cuales pueden ser de carácter tributario y no tributario.

Por su propia naturaleza, dicho instrumento tiene un régimen especial conformado por normas procedimentales particulares, porque la iniciativa de ley solo puede ser presentada por el Ejecutivo Federal dentro de una temporalidad específica, y de forma obligatoria la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión debe ser la cámara de origen, mientras que en el caso de otras legislaciones no se imponen dichas modalidades.



Asimismo, las leyes de ingresos tienen un contenido normativo específico, predominantemente *tributarista*, entendiéndose por esto que contenga las contribuciones (entre otros ingresos) que recaudará la Federación, lo cual debe ser proporcional y correlativo con lo que se determine en el Presupuesto de Egresos.

Por último, a diferencia de otros ordenamientos, las leyes de ingresos tienen una vigencia anual.

Dicho régimen fue identificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la acción de inconstitucionalidad **10/2003** y su acumulada **11/2003**, en la cual se concluyó que, a diferencia de otras legislaciones, la Constitución Federal impone un marco jurídico específico a las leyes de ingresos, por lo que cualquier inclusión de elementos que no correspondan a su *naturaleza tributarista*, los vuelve a aquéllos inconstitucionales, a diferencia de lo que ocurre en otras legislaciones, que no tienen un régimen delimitado.

Lo anterior dio lugar a la jurisprudencia P./J. 80/2003, de rubro: **“LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. LA INCLUSIÓN EN DICHOS ORDENAMIENTOS DE PRECEPTOS AJENOS A SU NATURALEZA, ES INCONSTITUCIONAL”**.¹³

Cabe señalar que en dicha ejecutoria no se abundó en lo que debía entenderse por *contenido tributarista*, pues sobre esto únicamente se señaló: “(...) *entendiéndose por este que legisle sobre las contribuciones que deba recaudar el erario federal;*”.

¹³ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, diciembre de 2003, página 533, registro IUS: 182605.

Más recientemente, el Alto Tribunal se pronunció sobre los aspectos que pueden ser regulados en una ley de ingresos, pues si bien con anterioridad se había sostenido que ese tipo de normatividad únicamente constituía un simple catálogo de los ingresos que percibiría el Estado en un determinado año, se estableció que ello no quiere decir que la naturaleza de ese instrumento esté limitada a esa cuestión exclusivamente, pues de ningún artículo constitucional se advierte que la Ley de Ingresos de la Federación deba tener un único carácter.

En efecto, se dijo que la Constitución Federal no dispone que la Ley de Ingresos debe limitarse materialmente a fin de contemplar solo una serie de datos e informes sobre las contribuciones que deban recaudarse, motivo por el cual, en dicha normatividad se pueden regular aspectos sustantivos fiscales de trascendencia en la determinación de los impuestos.

Por ende, se concluyó que resultaría incorrecto afirmar que el contenido de ese tipo de legislaciones debe ser meramente informativo de las contribuciones que el erario federal deba recaudar, cuando válidamente puede regular elementos tributarios concernientes a la materia fiscal.

De dicho criterio derivó la jurisprudencia 1a./J. 1/2017, de rubro: **“LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. NO POSEEN UN CONTENIDO MERAMENTE INFORMATIVO, SINO QUE PUEDEN REGULAR ASPECTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS”**.¹⁴

Con base en lo anterior, resulta válido sostener que la Ley de Ingresos de la Federación es un ordenamiento con un régimen especial, cuyo contenido no es meramente informativo,

¹⁴ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 38, enero de 2017, Tomo I, página 160, registro IUS: 2013367.



sino que puede incluir aspectos sustantivos fiscales de trascendencia en la determinación de las contribuciones.

II. Compensación

Ahora bien, en virtud de que el presente juicio está vinculado con la figura de la compensación, es necesario precisar que dicho término proviene del latín *compensatio*. En su acepción jurídica, se refiere a un modo de extinguir obligaciones entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras hasta la concurrencia de la menor.¹⁵

Se trata de una figura de origen civil, pero que encuentra aplicación en el derecho fiscal en los supuestos en los que tanto la autoridad fiscal como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocamente, y en relación con la obligación de contribuir al gasto público.

En concreto, sobre dicha figura el Código Civil Federal establece lo siguiente:

“CAPITULO I De la Compensación

2185.- Tiene lugar la **compensación** cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

2186.- El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

(...)

2192.- La compensación no tendrá lugar:

(...)

¹⁵ Diccionario de la Real Academia Española

Compensación

Del lat. *compensatio*, -ōnis.

(...)

f. Der. Modo de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras, que consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente

VIII. Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice”.

En materia fiscal, la compensación opera cuando el contribuyente (en tanto sujeto pasivo de la relación tributaria) se encuentra obligado a pagar sus contribuciones a la autoridad fiscal (sujeto activo). Pero a la vez, aquél cuenta con un saldo a favor de cantidades que tiene derecho a recuperar (en tanto acreedor de ellas), y que la autoridad está obligada a devolverle (como deudora).

En ese supuesto, al aplicar dicha figura se compensan las cantidades que el contribuyente tiene a su favor contra las que está obligado a pagar.

En relación con lo expuesto, es necesario indicar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis **148/2004** y analizar qué reglas resultaban aplicables para efectuar una compensación fiscal, determinó que son aquellas que se encuentran vigentes al momento de llevar a cabo dicho acto, pues no podría considerarse la existencia de un derecho adquirido de los contribuyentes a compensar saldos a favor siempre en los mismos términos y condiciones, sino en todo caso, de conformidad con la normatividad vigente en el año correspondiente.

Lo anterior se estableció en los siguientes términos:

“En esa medida, (...) no es posible reclamar como un derecho adquirido la forma en que compensaba un saldo sino sólo el derecho a compensar dichos saldos (...)

Deriva de las consideraciones y criterios expuestos, que (...) antes el contribuyente sólo tenía una expectativa de derecho, esto es, la posibilidad de compensar las cantidades a su favor y que no deriven de la misma contribución, pero tal circunstancia no implica que también hubiere adquirido el derecho a llevar a



cabo la compensación conforme a las reglas que existían al momento en que dicho derecho nació, pues como se indicó anteriormente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con la facultad de cambiar tales vías, medios o formas para hacerlo acorde a las necesidades económicas, administrativas o sociales, entre otras, que considere pertinentes, atendiendo a la situación imperante y dentro de la órbita de sus facultades.”.

En ese sentido, si bien la compensación de saldos a favor es un derecho adquirido de los contribuyentes, no lo es el derecho a llevar a cabo esa operación siempre de una determinada forma, o conforme a una cierta mecánica de manera indefinida (expectativa de derecho), pues esta puede ser modificada en atención a las necesidades económicas, administrativas o sociales de un ejercicio fiscal¹⁶, sin que la modificación que se implemente, desde luego, se encuentre exenta de escrutinio constitucional.

Como se ve, para que se pueda llevar a cabo dicha operación, es necesaria la existencia de un saldo a favor, por lo que en este punto es necesario precisar este concepto.

III. Saldo a favor

En materia tributaria existen dos formas a través de las cuales los contribuyentes pueden generar cantidades a favor: el pago de lo indebido o la obtención de saldo a favor.

La primera de ellas se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, pero que originalmente no debía a la autoridad fiscal. En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación a cargo del

¹⁶ Cfr., jurisprudencia 2a./J. 198/2004, de rubro: **“COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. DEBEN APLICARSE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL QUE ESTABLEZCA LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO QUE SE ENCUENTREN EN VIGOR AL EFECTUARSE AQUÉLLA, CUANDO SE TRATE DE CANTIDADES QUE NO DERIVAN DEL MISMO IMPUESTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 23 DEL ‘CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2003’.**, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, página 507, registro IUS: 179651.

contribuyente, sino que resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.¹⁷ Por ejemplo, en materia de Impuesto al Valor Agregado, derivado de la determinación mensual del tributo. Y en materia de Impuesto Sobre la Renta, con motivo de los pagos provisionales correspondientes.

En ambos casos, se trata de cantidades que el contribuyente tiene derecho a recuperar, y que en estricto sentido no tienen el carácter de contribuciones, por lo que corresponden al haber patrimonial de los sujetos pasivos, y no del Estado, pues incluso este tendría que devolverlas, como lo señala el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, salvo que se optara por aplicar la compensación fiscal.¹⁸

Hasta aquí es posible realizar las siguientes afirmaciones:

- a) La Ley de Ingresos de la Federación constituye un ordenamiento con un régimen especial que no es meramente informativo, sino que puede regular aspectos sustantivos fiscales de trascendencia en la determinación de las contribuciones.
- b) Los contribuyentes tienen derecho a compensar las cantidades que resultan de la aplicación de la mecánica establecida en los diversos ordenamientos tributarios (saldo a favor), no así un derecho a compensar de una determinada forma.

¹⁷ Cfr. Tesis 1a.CCLXXX/2012, de rubro: **“PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS”**. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XV, diciembre de 2012, Tomo 1, página 528, registro IUS: 2002346.

¹⁸ Cfr., tesis 1a. CLXXXI/2012, de rubro: **“DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL”**. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, Tomo 1, página 506, registro IUS: 2001636.



Explicado lo anterior, conviene reiterar el contenido de la **normatividad reclamada:**

“25. Para los efectos del Código Fiscal de la Federación, del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado, así como lo referente a derechos, se estará a lo siguiente:

(...)

*VI. Para los efectos de lo dispuesto en los **artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos** de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:*

*a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de **un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios**. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado.*

Lo dispuesto en el presente inciso no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.

*b) Tratándose del impuesto al valor agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo **contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución**. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores”.*

De dicho precepto se desprende que para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo accesorios.

Asimismo, tratándose del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución.

En este sentido, con el precepto combatido si bien se conserva el derecho a compensar saldos a favor, se sustituye la mecánica de aplicación del artículo 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así como 6º, primer y segundo párrafos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para limitar la aplicación de la figura de la compensación únicamente a las cantidades que se tengan a favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, sin incluir aquellas por retención de terceros, y siempre que deriven del mismo impuesto (incluyendo sus accesorios), y no otros diversos.

Ahora bien, por cuestión de método, se debe abordar en primer lugar el estudio del planteamiento formulado por la quejosa a través del cual sostiene que el precepto en cuestión es ajeno a la materia que el legislador puede regular en una Ley de Ingresos de la Federación, pues de asistir razón a la promovente, resultaría innecesario el estudio de los demás conceptos de violación.

Al respecto, este Juzgado de Distrito considera que dicho planteamiento es **infundado**, por los siguientes motivos.

De acuerdo con lo expuesto y siguiendo los criterios delineados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Ley de Ingresos de la Federación debe tener un contenido *tributarista*, entendiéndose por ello que regule las contribuciones que deba recaudar el Estado, sin que ello impida establecer aspectos sustantivos fiscales de trascendencia en la determinación de los impuestos.



En el caso específico, el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve modificó la mecánica de operación de la figura de la compensación en materia fiscal, al limitarla a los supuestos que fueron indicados.

En esa medida, si bien es cierto que los saldos a favor que pueden ser susceptibles de compensación no tienen el carácter de contribuciones, sino que constituyen cantidades que se ubican dentro del patrimonio o esfera jurídica de los contribuyentes, el hecho de que se vinculen con la forma en la que se puede optar por extinguir la obligación fiscal de pago revela la naturaleza tributaria de la referida disposición.

En efecto, en estricto sentido, las cantidades que un contribuyente puede compensar no pueden calificarse como ingresos o contribuciones susceptibles de ser recaudados; sin embargo, independientemente de ello, la figura de la compensación sí se ubica dentro de los *aspectos sustantivos fiscales de trascendencia en la determinación de los impuestos* que pueden ser regulados en una Ley de Ingresos de la Federación, porque incide en la cantidad a cargo de los sujetos pasivos que finalmente deben pagar con motivo de las contribuciones que estén vinculados a cubrir o enterar. Cuestión la anterior que revela una pertenencia razonablemente justificada de la disposición reclamada a la materia tributaria.

Máxime que constitucionalmente no está prohibido el que a través de una norma con carácter de ley se puedan efectuar modificaciones a otra norma que posee el mismo rango.

Y si bien se pueden hacer afirmaciones (positivas o negativas) sobre lo eficiente que puede resultar que una

determinada institución esté regulada en diversos cuerpos normativos, o sobre los efectos que esta circunstancia tendría sobre el cumplimiento de la norma, de ello no se deriva prohibición alguna que impida que una Ley de Ingresos modifique un elemento regulado previamente en el Código Fiscal de la Federación, como en el caso, puesto que en el orden jurídico mexicano no existe nada semejante a un *principio de reserva de código*, con base en el cual todas las disposiciones relevantes para determinada materia deban estar previstas en un solo y único cuerpo normativo.

De esta manera, este Juzgado de Distrito estima que no existe impedimento jurídico alguno para que a través de la Ley de Ingresos de la Federación se pueda modificar un aspecto originalmente previsto en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal como la forma de aplicación de la mecánica de la compensación en materia tributaria.

Sin que sea obstáculo a lo anterior el contenido de la jurisprudencia la jurisprudencia P./J. 80/2003, de rubro: **“LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. LA INCLUSIÓN EN DICHS ORDENAMIENTOS DE PRECEPTOS AJENOS A SU NATURALEZA, ES INCONSTITUCIONAL.”**, arriba citada, pues dicho criterio derivó de un supuesto distinto al presente. ■

Aunado a que como se expuso, si bien los saldos a favor susceptibles de compensarse no son ingresos ni contribuciones que puedan ser recaudados, lo cierto es que la figura de la compensación sí se ubica dentro de los aspectos normativos tributarios que pueden ser incluidos en la Ley de Ingresos de la Federación, inclusive modificando la regulación originalmente



prevista en un diverso ordenamiento, tal como el Código Fiscal de la Federación.

Sirve de apoyo a lo anterior, por analogía, la tesis 1a. CXVIII/2011, de rubro y texto siguientes:

“LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. EL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 22 DE DICHO ORDENAMIENTO NO ES AJENO A LA MATERIA TRIBUTARIA SUSTANTIVA. El último párrafo del artículo 22 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010 prevé que, para los efectos del artículo 11, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el monto del crédito fiscal a que se refiere dicho artículo no podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. Ahora bien, resulta incorrecto sostener que la materia del citado numeral 22 es ajena a la naturaleza y teleología que la Constitución Federal le confirió a la Ley de Ingresos y que dicha ley no debería contener disposiciones sustantivas fiscales. En ese sentido, **no debe concluirse que cuando se esté ante normas que afecten la determinación de la obligación tributaria sustantiva, la medida respectiva tendría que localizarse forzosamente en las leyes de cada uno de los impuestos, al tener la Ley de Ingresos una finalidad diversa. Lo anterior es así, pues del contenido de dicho artículo 22 deriva la naturaleza tributaria de la referida disposición, la cual está dirigida a eliminar la posibilidad de disminuir dicho concepto contra el impuesto sobre la renta del ejercicio. En este caso, el legislador no consideró necesario reformar el artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sino que, por conducto de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010, decidió modificar la manera en la que podría aprovecharse dicho crédito, originalmente regulado por el aludido numeral 11. De esta forma, no puede pasarse por alto que el contenido propio del artículo 22 de la Ley de Ingresos no es ajeno a la materia tributaria sustantiva, pues regula un aspecto que disminuye el impuesto sobre la renta causado, justamente en la medida en la que se determine una base negativa por concepto de impuesto empresarial a tasa única, lo que pone de manifiesto una pertenencia razonablemente justificable de la disposición reclamada a la materia tributaria, en tanto se aprecie la trascendencia del crédito aludido como elemento inmediatamente vinculado a la determinación del impuesto por pagar”.**

Así, una vez determinado que el contenido del artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la

Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve no es ajeno a la materia tributaria sustantiva, se analizará el planteamiento relativo a la existencia de una antinomia normativa entre dicho ordenamiento y el Código Fiscal de la Federación.

Para efectos de iniciar el análisis de constitucionalidad del precepto combatido, en relación con dicho planteamiento, es necesario fijar el alcance del artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuya vulneración se reclama:

“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.”

Dicho precepto establece, a nivel constitucional, los principios constitucionales de seguridad jurídica y legalidad.

Esos principios, en un sentido amplio, tienen un aspecto positivo y uno negativo. El primero consiste en que los gobernados tengan plena certeza del contenido del ordenamiento jurídico existente, a grado tal que puedan conocer los alcances y consecuencias de las hipótesis normativas que el legislador ha contemplado, así como también el ámbito de competencia y de actuación de las instituciones y autoridades del poder público, las cuales sólo deben actuar de acuerdo a las atribuciones que expresamente tienen conferidas en ley.

Por su parte, el aspecto negativo permite a los gobernados evitar actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades y, en caso de que ello suceda, poder acceder a los medios de defensa conducentes. Sin que ello se traduzca en que la ley tenga que señalar de manera especial un



procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades. De manera que los gobernados sepan a qué atenerse y, por ende, no se encuentren en estado de indefensión ni de incertidumbre jurídica.

En un sentido más restringido, dichos principios se logran cuando las autoridades, en el supuesto de que emitan un acto de molestia en perjuicio de los particulares, lo hagan de forma escrita, señalando los fundamentos y motivos que señalen la causa legal con base en la cual actúan, lo que implica desde luego que las disposiciones de observancia general con base en las cuales justifican sus decisiones, cumplan con condiciones mínimas de claridad y precisión.

Sirve de apoyo a lo dicho, la jurisprudencia 2a./J. 144/2006, de rubro: **“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.”**¹⁹

En relación con lo anterior, pero de manera específica con la materia tributaria, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que **el principio de seguridad jurídica se manifiesta en la certeza del derecho y la prohibición de la arbitrariedad**; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, y la segunda, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

¹⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 351, registro IUS: 174094.

Corroborar lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 139/2012, de rubro: **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.”**²⁰

En el caso particular, este Juzgado de Distrito estima que **no existe la antinomia alegada** por la parte quejosa.

Para demostrar lo anterior, se debe indicar que una *antinomia* en términos generales es la situación en que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea.

Si bien existen diversos criterios de solución de antinomias (jerárquico, cronológico y de especialidad), es un presupuesto para ello que exista una colisión normativa y que jurídicamente no sea posible resolverla mediante algún método interpretativo.

En relación con los preceptos combatidos, se estima que no existe dicha antinomia. En efecto, en materia tributaria las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren. Lo que permite sostener que la figura de la compensación, como mecanismo de extinción de la obligación de contribuir al gasto público, también se rige por las disposiciones que le resultan aplicables al momento en que se efectúa la compensación de cantidades a favor.

En ese sentido, es cierto que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 6º de la Ley del Impuesto al

²⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, enero de 2013, Tomo I, página 437, registro IUS: 2002649



Valor Agregado establecen diferentes hipótesis de procedencia de la compensación de saldos a favor a los previstos en el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b), de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve. Incluso es posible afirmar que atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea.

Ello es así, puesto que a través de los primeros dos ordenamientos señalados en el párrafo que antecede, se establece que los contribuyentes podrán compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar, ya sea **por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.**

En materia de Impuesto al Valor Agregado, en la declaración de pago por concepto de ese impuesto, en la que resulte saldo a favor, es posible compensar las cantidades correspondientes, y se extiende dicha posibilidad a que se lleve a cabo contra las cantidades a cargo por **otros impuestos.**

En cambio, en el artículo combatido se sustituye la mecánica de compensación en materia fiscal para limitar su aplicación a las cantidades que los contribuyentes tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que deriven de un mismo impuesto.

No obstante lo anterior, dichas disposiciones no concurren en el mismo ámbito temporal de validez (requisito indispensable para la configuración de una antonimia), pues es claro que a través de lo dispuesto en el precepto reclamado, se **sustituyen** las disposiciones aplicables en materia de

compensación de cantidades a favor establecidas en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que quiere decir que los contribuyentes no tienen que aplicar simultáneamente dichos ordenamientos, sino únicamente lo previsto en la Ley de Ingresos de la Federación, pues es el ordenamiento aplicable para este ejercicio fiscal.

Por ende, no se deja en estado de incertidumbre a la quejosa, pues sabe a qué atenerse respecto del ordenamiento que debe aplicar para las cantidades a favor que se generen en este ejercicio, en el caso de optar por la compensación.

Máxime que las leyes de ingresos de la Federación sí pueden modificar las disposiciones de las leyes fiscales especiales, pues si bien tienen vigencia anual, también contienen disposiciones de carácter general que tienen por objeto coordinar la recaudación de las contribuciones y, por otra, dichas leyes de ingresos poseen la misma jerarquía normativa que los ordenamientos fiscales de carácter especial. En consecuencia, pueden sustituirlas, complementarlas, modificarlas, modularlas o derogarlas para un ejercicio fiscal específico y en determinados aspectos que se consideren necesarios.²¹

A mayor abundamiento, conviene tener presente que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis **529/2012**, en un tema relacionado con la posible existencia de una antinomia normativa, sostuvo lo siguiente:

“Más aún, en el orden jurídico mexicano no existe precepto alguno conforme al cual la regulación de una misma materia debe quedar contenida en un mismo cuerpo normativo o

²¹ Cfr., tesis de rubro: **“LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. PUEDEN DEROGAR LEYES FISCALES ESPECIALES”**. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, diciembre de 1991, página 221093registro IUS: 221093.



código. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé en el artículo 31, fracción IV, que es obligación de los mexicanos “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

En tal sentido, si la legislación tributaria –entre la que se encuentra la **Ley de Ingresos de la Federación**- delimitó los aspectos de tributación a que deberían sujetar los contribuyentes la determinación del impuesto sobre la renta de los ejercicios dos mil diez, dos mil once y dos mil doce, precisando que el crédito IETU no podría acreditarse contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; queda colmado el principio de seguridad jurídica, pues **nada impide que en la Ley de Ingresos de la Federación se module cualquier disposición particular del ordenamiento fiscal mexicano pues, al tener una naturaleza tributarista, puede regular cuestiones tributarias sustantivas. La Ley de Ingresos puede, entonces, establecer disposiciones que modulen o complementen normas contenidas en las leyes fiscales.**

Debe además reconocerse que **no está constitucionalmente vedado que a través de una norma con carácter de ley se modifique otra norma que posea el mismo rango.** La seguridad jurídica en materia tributaria no se colma únicamente cuando todos los elementos de un tributo están contemplados en un mismo ordenamiento fiscal, toda vez que la certidumbre sobre las cargas económicas que soportarán los contribuyentes para el sostenimiento de los gastos públicos depende de la existencia de leyes en sentido formal y material, sin que exista una exigencia constitucional de agrupar una misma materia o tema jurídico en una misma y única ley.

La legislación opera en relación al principio de seguridad jurídica garantizando un trato igual de todos los sujetos contribuyentes ante la ley, generando certeza y sirviendo como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades y abusos del poder. Sin embargo, dicha seguridad no puede depender de la exigencia de contener la regulación relativa a una determinada materia en un solo ordenamiento fiscal, pues la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad se colma con la existencia de normas generales, abstractas e impersonales que se ajusten formal y materialmente al contenido de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

De dicha ejecutoria derivó la jurisprudencia P./J. 16/2015, de rubro y texto siguientes:

“ANTINOMIA. ES INEXISTENTE ENTRE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 11, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, Y 22, PÁRRAFO ÚLTIMO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010, Y 21, FRACCIÓN II, NUMERAL 2, DE LAS LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA

LOS EJERCICIOS FISCALES DE 2011 Y 2012 Y, POR ENDE, CON SU CONTENIDO NO SE PROVOCA INSEGURIDAD JURÍDICA. El artículo [11, párrafos segundo y tercero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única](#), vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establece que la acreditación del crédito fiscal determinado en los términos del artículo [8](#) de la propia ley, se efectuará contra: i) El impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o contra los pagos provisionales correspondientes a los 10 años siguientes hasta agotarlo; o, ii) El impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. Ahora bien, el hecho de que los artículos [22, párrafo último, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010](#), y [21, fracción II, numeral 2](#), de las Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2011 y 2012, eliminen la posibilidad de acreditar el crédito fiscal contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que aquél se generó, **no provoca antinomia e inseguridad jurídica a los contribuyentes, ello, partiendo de un ejercicio interpretativo en el que se comprendan de manera exclusiva los elementos de tributación previstos para cada ejercicio en particular por el legislador.** Así, por ejemplo, si la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010 en el precepto indicado impide acreditar el crédito fiscal citado contra el impuesto sobre la renta causado en ese ejercicio, tal situación no transgrede el principio de seguridad jurídica, pues si bien es cierto que restringe la aplicación del crédito, también lo es que **ello sólo ocurre durante su ámbito de vigencia**, sin que tenga aplicación sobre otro crédito fiscal o en otro ejercicio y, desde luego, sin incidir en el derecho de acreditar el crédito fiscal contra el propio impuesto empresarial a tasa única”.²²

De esta manera, ante la inexistencia de la antinomia que plantea la parte quejosa, resulta innecesario recurrir a alguno de los criterios de solución de conflictos normativos.

Por ende, el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la legislación combatida no resulta contrario a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, en materia de seguridad jurídica y en atención a los planteamientos que fueron analizados.

Continuando con el estudio de los conceptos de violación, se verificará si la medida prevista en el artículo en cuestión supera el llamado *test de proporcionalidad*.

No obstante, en primer lugar se deben hacer algunas

²² Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 21, agosto de 2015, Tomo 1, página 6, registro IUS: 2009722.



precisiones sobre la porción normativa que de manera específica será objeto de escrutinio y las razones para ello.

El artículo reclamado limita la figura de la compensación en materia fiscal cuando se trate de saldo a favor contra cantidades a cargo **por adeudo propio y el mismo impuesto.**

Conforme a las consideraciones que anteceden, este órgano jurisdiccional estima que únicamente puede ser objeto de escrutinio la disposición en cuestión en la porción normativa que limita la figura de la compensación por cantidades a cargo por el mismo impuesto, no así en la limitante relativa a que aquéllas deriven de adeudo propio y no por retenciones a terceros.

En efecto, como se indicó, la compensación es una forma de extinguir obligaciones en materia fiscal siempre y cuando la autoridad fiscal y el contribuyente sean acreedores y deudores recíprocos. Como tal, constituye un derecho de los contribuyentes, esto es, de los sujetos pasivos directos de la relación tributaria.

Sin embargo, en el sistema tributario mexicano se da la figura del *retenedor*, que se distingue del contribuyente por los siguientes motivos:

Contribuyente	Retenedor
Realiza el hecho imponible , por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja.	No realiza el hecho imponible , al ser un tercero que realiza un supuesto normativo interrelacionado con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible.
Tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva.	Tiene la misma obligación de pago , pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que

	es por no retener el impuesto.
Tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago .	Está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo , siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago.
Es el que, por regla general y en condiciones de normalidad, satisface la obligación tributaria de pago .	Es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal, actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta , por lo que se establece como un mecanismo impositivo especial ²³

En ese sentido, es evidente que la figura del retenedor es distinta a la del contribuyente, pues aquél, por regla general, retiene las contribuciones del sujeto pasivo, y las entera a la autoridad fiscal, pero no por actualizar el hecho imponible. Por ende, no podría sostenerse que en la figura del retenedor se da la concurrencia de acreedor y deudor que sí se da entre el contribuyente directo y la autoridad fiscal, pues no es el que soporta la carga económica del tributo, ni es el destinatario del hecho generador de la obligación de pago, sino que únicamente auxilia a la autoridad reteniendo el impuesto y se le otorga el carácter de responsable solidario.

De esta manera, a consideración de este Juzgado de Distrito, no pueden ser objeto de análisis las limitaciones reclamadas bajo la figura del retenedor, puesto que la compensación es un derecho de los contribuyentes, es decir, aquéllos en quienes sí recae directamente la obligación de pago y que, por ende, son susceptibles de generar saldos a favor que permiten actualizar con el fisco una situación de simultaneidad de acreedores y deudores que posibilita la aplicación de ese medio de extinción de las obligaciones.

Por ende, únicamente será objeto de análisis la

²³ Cfr., tesis 2a. LXXXII/2018, de rubro: **“CONTRIBUYENTE Y RETENEDOR. SUS DIFERENCIAS”**. Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 58, septiembre de 2018, Tomo I, página 1212, registro IUS: 2017796.



disposición normativa en la medida en que limita la figura de la compensación en materia fiscal contra cantidades a cargo solo tratándose del mismo impuesto.

Hecha la precisión que antecede, debe decirse que el test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad, derivados de los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere el análisis de diversos elementos, según el nivel de escrutinio.²⁴

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que existen dos niveles de análisis de inconstitucionalidad. Uno de carácter ordinario y otro de nivel intenso o estricto. El primero debe realizarlo el juez constitucional en los asuntos que no incidan directamente sobre los derechos humanos y exista un amplio margen de acción y apreciación para la autoridad desde el punto de vista normativo, como ocurre en la materia económica o financiera. En cambio, el segundo se actualiza cuando lo que se tenga que resolver involucre alguna de las categorías detalladas en el artículo 1º constitucional.²⁵

En materia tributaria, se ha sostenido que la intensidad del escrutinio debe ser flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar

²⁴ Cfr., jurisprudencia 2a./J. 11/2018, de rubro: **“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”**., publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 51, febrero de 2018, Tomo I, página 510, registro IUS: 2016133.

²⁵ Cfr. Tesis 1a. CCCXII/2013, de rubro: **“INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS”**., publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo 2, página 1052, registro IUS: 2004712.

su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa cumpla con los siguientes criterios:

- a) Perseguir una finalidad objetiva y constitucionalmente válida;²⁶
- b) Ser adecuada o racional, de manera que constituya no solo un simple medio, sino un medio apto y útil para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y ²⁷
- c) Ser proporcional en sentido estricto. La medida restrictiva debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la restricción y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales.²⁸

En el entendido de que el cumplimiento de dichos criterios requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación. Es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, y que el medio adoptado

²⁶ Cfr. Tesis 1a. CCLXV/2016, de rubro: **“PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA”**. Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, página 902, registro IUS: 2013143.

²⁷ Cfr. Tesis 1a. CCLXVIII/2016, de rubro: **“SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA”**. Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, página 911, registro IUS: 2013152. Y tesis 1a. CCLXX/2016, de rubro: **“TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA”**. Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, página 914, registro IUS: 2013154.

²⁸ Cfr. Tesis 1a. CCLXXII/2016, de rubro: **“CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA”**. Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, página 894, registro IUS: 2013136.



así como la proporcionalidad en sentido estricto estén justificadas al menos en un grado mínimo.

Una vez expuesto lo anterior, este Juzgado de Distrito estima pertinente reiterar, como se expuso al inicio de este considerando, que si bien la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis **148/2004** sostuvo que los contribuyentes tienen el derecho a compensar cantidades a favor, no lo tienen para hacerlo de una determinada forma de manera permanente o indefinida.

En el caso, no podría sostenerse que se eliminó la compensación en materia tributaria, sino que lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6º, primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se sustituyó, en este ejercicio, por lo señalado en el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b), de la Ley de Ingresos de la Federación.

Es decir, que la medida adoptada por el legislador no constituye una supresión, sino una modificación, pero no por ello significa que esta se encuentra exenta de análisis constitucional, pues con independencia de que el nivel de escrutinio sea ordinario, laxo o flexible, ello no puede considerarse a grado tal de que se permita la subsistencia de medidas que podrían dejar en estado de incertidumbre jurídica a los particulares, en contravención a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional.

Por lo que con base en ello, se analizará si su contenido cumple con los criterios señalados del *test de proporcionalidad*.

I. Primera etapa del test de proporcionalidad

En ese sentido, para poder verificar si lo dispuesto en el artículo reclamado obedece a un fin constitucionalmente válido, es necesario identificar cuáles fueron los fines perseguidos por el legislador, según se advierte de la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve.

“(...)

En otro orden de ideas, es dable precisar que a partir del 1 de julio de 2004 entró en vigor la disposición establecida en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual se permite que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración puedan compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan fin específico, incluyendo sus accesorios.

Dicha medida, se estableció con la finalidad de permitir a los contribuyentes la recuperación inmediata de las cantidades que tuvieran a su favor de un impuesto contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retenciones a terceros en otros impuestos, lo que además permitiría a la administración tributaria reducir el número de solicitudes de devolución y, por lo tanto, una reducción de los costos operativos relativos a estos trámites.

Por su parte, en congruencia con la medida anteriormente mencionada, a partir del 2005 se modificó el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) para permitir que los saldos a favor manifestados en las declaraciones, se puedan recuperar mediante su compensación contra otros impuestos, además de mantener los mecanismos de acreditamiento contra el impuesto a cargo de los meses siguientes o mediante una solicitud de devolución.

Si bien es cierto que estas medidas representaron una simplificación administrativa, también lo es que abrieron espacios para prácticas de evasión fiscal. La tendencia de los montos de las compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha sido creciente. En efecto, se observa que la tasa de crecimiento promedio de las compensaciones de los saldos a favor del IVA es mayor que la tasa de crecimiento promedio del monto de saldos respecto de los cuales se solicita su devolución. Dichos saldos a favor del IVA se compensan contra pagos que deben realizarse del ISR por adeudo propio o enteros que deben realizarse de impuestos retenidos.

Los mencionados saldos a favor se originan por la aplicación del acreditamiento de impuestos que fueron trasladados al contribuyente en los gastos o en las inversiones que realizan, acreditamiento que corresponde a impuestos causados



previamente y que debieron ser enterados al fisco por parte de sus proveedores, lo que en muchas ocasiones no ocurre así, ya sea por una evasión lisa y llana del impuesto a pagar, o bien, porque se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, que dan lugar a los saldos a favor que posteriormente se compensan contra otros impuestos, sin existir una revisión o autorización previa por parte de la autoridad. Por ello, para combatir estas prácticas de evasión fiscal se hace indispensable limitar la compensación abierta entre los diferentes impuestos.

Por otra parte, también se estima conveniente que la compensación se aplique únicamente respecto de adeudos propios del contribuyente, sin incluir los que deriven de retenciones a terceros, ya que la carga impositiva no recae sobre el patrimonio del contribuyente y por ello, deben ser efectivamente enterados al fisco.

Así, se propone a esa Soberanía modificar, en la fracción VI del artículo 25 de la Iniciativa que se presenta, el mecanismo de compensación vigente a efecto de impedir las prácticas mencionadas y que la administración tributaria pueda tener un control eficaz sobre los acreditamientos del IVA, así como un mejor registro de la recaudación de cada uno de los impuestos. La propuesta consiste en que la compensación de cantidades a favor, contra las cantidades a pagar por adeudo propio, sólo proceda cuando se trate de un mismo impuesto, sin que sea aplicable a las retenciones a terceros y, por lo que hace al IVA, la recuperación de los saldos a favor únicamente se realizará mediante el acreditamiento contra el impuesto a cargo que corresponda en los meses siguientes hasta agotarlos o solicitar su devolución sobre el total del saldo a favor. Al igual que en la regulación vigente se establece que la compensación no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.

Esta modificación asegura mayor transparencia sobre el origen y aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos, situación que contribuye a mejorar la rendición de cuentas por parte de la autoridad tributaria a la sociedad, así como a las autoridades supervisoras. Así mismo, la propuesta permitirá obtener información más precisa sobre el nivel de cumplimiento de los diferentes gravámenes para evaluar su efectividad desde el punto de vista de las finanzas públicas y de su impacto en los agentes económicos.

(...)"

De la anterior transcripción se infiere que las modificaciones introducidas en el precepto combatido obedecieron a los siguientes puntos:

- Impedir prácticas de evasión fiscal;

- Tener mayor control eficaz sobre los acreditamientos, así como un mejor registro de la recaudación de cada uno de los impuestos;
- Asegurar mayor transparencia sobre el origen y la aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos;
- Obtener información precisa sobre el nivel de cumplimientos de los diferentes gravámenes para evaluar su efectividad desde el punto de vista de las finanzas públicas y de su impacto en los agentes económicos.

Como se ve, para adoptar la nueva mecánica de compensación prevista en el artículo reclamado, el legislador consideró que la forma de compensar prevista en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6º, primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado representó una simplificación administrativa al reducir el número de solicitudes de devolución y los costos operativos relativos a esos trámites.

Sin embargo, también indicó que con ello se abrieron prácticas para la evasión fiscal, o bien, para llevar a cabo acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes.

En este sentido, lo que se tuvo como objetivo fue impedir ese tipo de prácticas, generar mayor control por parte de la administración tributaria sobre los acreditamientos del Impuesto al Valor Agregado, así como un mejor registro de la recaudación de cada uno de los contribuyentes.



Con base en ello, se estima que las modificaciones previstas en el artículo en cuestión **persiguen un fin constitucionalmente objetivo válido.**

En efecto, de los artículos 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal se desprende que esta aspira a fomentar el crecimiento económico, el empleo, una más justa distribución del ingreso y la riqueza, así como permitir el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales. Lo anterior, a partir de la recaudación de ingresos que permita satisfacer las necesidades básicas de la comunidad.

En este contexto, debe destacarse que uno de los aspectos inherentes a la responsabilidad social es la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que implica desde luego una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción.

De esta manera, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social.

Así, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación —y la autoridad fiscal en el ámbito competencial que le corresponda— prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares que pudieran encaminarse a eludir el cumplimiento de dicha obligación, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente

ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.

En consecuencia, el legislador se encuentra autorizado para regular ciertas conductas tendientes a la evasión, fraudes o actos ilícitos, que si bien pueden restringir la esfera de derechos de los particulares, incluyendo su patrimonio (entendido éste como el cúmulo de bienes, derechos, obligaciones y cargas que éstos tienen), de ello depende la eficacia del cumplimiento de las finalidades sociales que la Constitución Federal impone al Estado.

Por ende, desde el punto de vista constitucional, el que la finalidad de la disposición combatida sea el cerrar espacios para prácticas que pudieran ser calificadas como de evasión fiscal, así como la generación de mayor transparencia sobre el origen y la aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos, debe considerarse constitucionalmente objetiva y válida.

Es aplicable a lo anterior la tesis del rubro: ***“OBLIGACIONES FISCALES. EL COMBATE A CONDUCTAS TENDENTES A SU EVASIÓN, FRAUDES O ACTOS ILÍCITOS ES CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDO.”***²⁹

²⁹ Tesis Aislada 1a. CXVIII/2006, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, Agosto de 2006, visible en la página 263, de texto siguiente: *“De la interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estima objetivo y admisible, desde el punto de vista constitucional, que la legislación fiscal combata la manipulación impositiva efectuada por los causantes por medio de prácticas evasoras, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto. En ese tenor y en virtud de la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta válido que la legislación -y la administración tributaria en su ámbito competencial- prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares tendentes a manipular o eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el entendido de que éstas se hallan indisolublemente ligadas a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que aspira la Constitución Federal. En consecuencia, el legislador está facultado para regular ciertas conductas -como la manera en que debe cumplirse una determinada obligación tributaria- construyendo la esfera jurídica de los*



II. Segunda etapa del test de proporcionalidad

Verificado lo anterior, se analizará si la medida adoptada por el legislador constituye un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.

En primer lugar, conviene reiterar que, a través de la disposición legislativa reclamada, se modifica el mecanismo de compensación en materia fiscal, estableciendo que solo procederá contra las cantidades a pagar por adeudo propio, cuando se trate de un mismo impuesto, sin que sea aplicable a las retenciones a terceros. Por lo que hace al Impuesto al Valor Agregado, la modificación consiste en que la recuperación de los saldos a favor únicamente se realizará mediante el acreditamiento contra el impuesto a cargo que corresponda en los meses siguientes hasta agotarlos o solicitar su devolución sobre el total del saldo a favor.

Dicha medida fue justificada por el legislador sobre la búsqueda de evitar prácticas de evasión fiscal en perjuicio del fisco federal, así como el mejoramiento del control fiscal y la transparencia sobre el origen y aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos.

De esta manera, debe determinarse si el mecanismo concreto, en la parte que limita la compensación solo contra cantidades por el mismo impuesto, conduce o no al resultado deseado, sin que sea dable analizar la totalidad de las diversas

*derechos individuales. Lo anterior, considerando que es lógico que el sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado. **Por consiguiente, de la legislación tributaria pueden emanar restricciones a la libertad general de acción y a la propiedad, cuya validez constitucional en todo caso deberá examinarse por el Poder Judicial de la Federación.***

medidas previstas en el Código Fiscal de la Federación, dada la intensidad flexible del escrutinio que se efectúa.

En el caso particular, se arriba a la conclusión de que el mecanismo implementado no es una medida racional y adecuada para alcanzar la meta deseada, toda vez que no puede apreciarse una relación cierta entre el objetivo o finalidad planteados, por un lado, y los procedimientos establecidos para su consecución, por el otro.

En efecto, es claro que para conseguir los fines buscados, como el combate a prácticas de evasión fiscal, el legislador cuenta con un abanico de posibilidades, como podrían ser, entre otros, el establecimiento de multas por el incumplimiento de obligaciones fiscales, la tipificación de ciertas conductas como delitos fiscales, así como el diseño de un esquema de control administrativo mediante el ejercicio de facultades de comprobación, gestión o vigilancia.³⁰

En el caso particular, el legislador optó por modificar la mecánica de compensación en materia fiscal, limitándola a los supuestos anteriormente previstos.

No obstante, la medida adoptada no cumple con la grada del test de proporcionalidad bajo análisis, porque únicamente limita el derecho a compensar saldos a favor de los contribuyentes, pero por sí mismo no se advierte que ello necesariamente vaya a evitar prácticas evasivas, específicamente **i)** la utilización de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes y **ii)** obligar a que los proveedores de bienes o servicios paguen el impuesto al valor agregado por el

³⁰ Cfr. Tesis 2a. CXLVII/2016, de rubro: "**FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN**". Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 38, enero de 2017, Tomo I, página 796, registro IUS: 2013389.



traslado que efectúen a los contribuyentes que los adquieran, que fueron las prácticas que el legislador busca impedir.

En primer lugar, se debe precisar que por *evasión fiscal* podemos entender todo acto u omisión que implica la desaparición o disminución de la carga fiscal, con violación a la norma tributaria que genera actos con consecuencias que causan detrimentos a la hacienda pública.

Por su parte, como se mencionó, la compensación es una forma de extinción de las obligaciones tributarias a través de la cual los contribuyentes acreditan el pago de las contribuciones a su cargo contra las cantidades que tienen a su favor, las cuales derivan de la aplicación de la mecánica establecida en la legislación tributaria de la materia, a diferencia del pago de lo indebido, en donde sí media un error por parte del contribuyente.

Por tratarse de uno de los actos que los contribuyentes pueden realizar ante las autoridades fiscales con motivo de sus obligaciones de pago, el acto de compensar un saldo a favor debe presumirse de buena fe, en términos de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente³¹, pues el principio de *buena fe* estructura y sustenta la relación tributaria entre los sujetos pasivos y la autoridad fiscal, lo que implica que no puede considerarse, *prima facie*, que aquéllos buscan provocar actos ilícitos, manipulaciones del gravamen, evasión fiscal o fraude en perjuicio del fisco ante la aplicación de la compensación.

³¹ **Ley Federal de los Derechos del Contribuyente**

“21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias”.

Por ende, por sí mismo el acto de compensar un saldo a favor no puede considerarse como un acto encaminado a eludir o evadir el cumplimiento de una obligación tributaria, pues se vincula con la extinción de la obligación sustantiva de pago y, por ende, con el cumplimiento del deber de contribuir al gasto público, mediante la aplicación de una cantidad a favor contra una a cargo.

De esta forma, como derecho del contribuyente, la compensación es una forma de extinción de las obligaciones que de ninguna manera impide la recaudación, sino que la eficientiza, en la medida en que, a partir de la existencia de deudas y créditos recíprocos, permite a la administración recaudadora reconocer tales derechos y prescindir de cualquier actividad que sea gravosa respecto de aquéllos.

Sin que lo anterior impida u obstaculice el ejercicio de las facultades de comprobación o de cualquier otro procedimiento para verificar si los contribuyentes cumplieron o no debidamente con sus obligaciones fiscales. Ello, pues la compensación, como se indicó, es una mera forma de extinción de las obligaciones, pero no es en sí un hecho imponible.

Esto es, primero nace la obligación y después se extingue por la compensación, y es con el conocimiento de tales hechos, que la autoridad puede verificar el acatamiento de los deberes fiscales y resolver lo procedente en cuanto a la advertencia de un ilícito fiscal, como es la evasión.

Máxime que como lo señala el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, corresponde a la autoridad fiscal acreditar (no presumir generalizadamente) que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código



Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

En esa medida, no puede considerarse que la medida prevista en el artículo impugnado sea un medio apto en relación con los fines buscados, esto es, combate a prácticas de evasión fiscal, pues no puede sostenerse que la figura de la compensación, como medio de extinción de las obligaciones fiscales, esté encaminada a la realización de esas prácticas, pues constituye una actuación que debe entenderse realizada de buena fe y con el objeto de extinguir y, por ende, de cumplir con la obligación de contribuir, salvo que sea la autoridad administrativa quien, de manera fundada y motivada, desvirtúe dicha circunstancia acreditando la conducta ilícita.

Aunado a que las prácticas que el legislador detectó como evasivas son específicamente **i)** la utilización de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes y **ii)** obligar a que los proveedores de bienes o servicios paguen el impuesto al valor agregado por el traslado que efectúen a los contribuyentes que los adquieran, y no se advierte la relación de instrumentalidad entre la limitación a la figura de la compensación y el combate a esas prácticas, pues de la construcción normativa del precepto combatido no se desprende, ni siquiera en un grado mínimo, cómo es que con la medida empleada se van a combatir dichas prácticas, pues el acto de compensar no está vinculado en sí mismo con la emisión de comprobantes ni con la recuperación del Impuesto al Valor Agregado trasladado (acreditamiento), el cual deriva de su propia mecánica.

Esto es, aún cuando en la práctica pudieran darse dichas conductas, no se advierte que existe una relación de causa y efecto entre la figura de la compensación y aquéllas, de manera que del contenido del precepto reclamado, en relación con los

motivos expuestos por el legislador, no se desprende que limitar dicha figura constituya una condición necesaria y suficiente para lograr los fines buscados.

Cabe señalar que para combatir la simulación de operaciones, la autoridad no se encuentra desprovista de medios legales para ello, pues cuenta entre los más importantes con los siguientes:

- a) Solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales que considere necesario para aclarar la información asentada en los avisos de compensación correspondientes (artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación).³²
- b) Comprobantes fiscales digitales por internet, lo que permite a la autoridad fiscal obtener información sobre los contribuyentes, las operaciones que realizan y los efectos fiscales que le dan a aquéllas (artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación).
- c) Facultades de comprobación, a fin de verificar 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 comprobar la

³² “41-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento”.



comisión de delitos fiscales (artículo 42 del Código Fiscal de la Federación).³³

d) Cancelación de sellos digitales cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas (artículo 17-H, fracción X, subinciso c), del Código Fiscal de la Federación).³⁴

e) Procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para los casos en que la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.³⁵

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

³⁴ “17-H. Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

(...)

X. Las autoridades fiscales:

(...)

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga **conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas**”.

³⁵ “69-B.- Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. (...)”

De lo anterior se desprende que el Código Fiscal de la Federación ya prevé diversos medios y procedimientos que sí están encaminados a combatir actos evasivos y tienen un grado de instrumentalidad mayor en la consecución de los fines buscados con la medida reclamada.

En la misma etapa bajo análisis, debe considerarse que lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6º, primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo contenido fue sustituido por el precepto reclamado, tuvo como finalidad permitir a los contribuyentes la recuperación inmediata de las cantidades que tuvieran a su favor de un impuesto contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retenciones a terceros en otros impuestos, lo que además permitiría a la administración tributaria reducir el número de solicitudes de devolución y, por lo tanto, una reducción de los costos operativos relativos a esos trámites.

Ello implica que con anterioridad, la legislación fiscal no partía de la presunción de que el acto de compensar, como medio de extinción de las obligaciones en materia tributaria, provenía de saldos a favor cuyo origen, a su vez, obedecía a prácticas de evasión o de acreditamientos ficticios, en concordancia con el principio de que las actuaciones de los contribuyentes frente a la autoridad deben presumirse realizados de buena fe.

No obstante, en el caso particular, en la construcción del mecanismo previsto en el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b), de la Ley de Ingresos de la Federación, el legislador parte de la premisa de que los montos de las compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha sido



creciente, en comparación con el monto de los saldos respecto de los cuales se solicita la devolución.

Asimismo, se señala en la exposición de motivos de la legislación combatida que las prácticas aludidas *en muchas ocasiones* derivan de una evasión lisa y llana del impuesto a pagar, o bien porque se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, que dan lugar a saldos a favor que posteriormente se compensan contra otros impuestos, *sin existir una revisión o autorización previa por parte de la autoridad.*

En este sentido, más allá de la vaguedad que subyace a una expresión como la relativa a *muchas ocasiones*, la medida legislativa parte de la presunción de que el reciente crecimiento promedio de las compensaciones de saldos favor tiene como origen una evasión lisa y llana del impuesto a cargo, o bien, se encuentran soportadas por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, lo cual tergiversa el principio de buena fe que rige la relación tributaria entre los sujetos pasivos y la autoridad fiscal.

En efecto, puede sostenerse, como lo hizo el legislador, que *la tendencia de los montos de las compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha sido creciente, y que la tasa de crecimiento promedio de las compensaciones de los saldos a favor del IVA es mayor que la tasa de crecimiento promedio del monto de saldos respecto de los cuales se solicita su devolución*; sin embargo, con base en ello no puede suponerse que ese crecimiento obedece a la realización generalizada por parte del conjunto de contribuyentes de actos de evasión fiscal.

En otras palabras, la medida bajo análisis no es adecuada porque parte de una falsa relación de causa y efecto entre la evasión fiscal y el aumento de compensaciones que los contribuyentes han estado aplicando en los últimos años, a partir de generalizar la presunción de que la figura de la compensación en materia tributaria es utilizada por los contribuyentes para esos fines, siendo que el hecho de que puedan existir casos en los que algunos contribuyentes utilicen dicha figura para esa práctica no autoriza para estimar que ello es así para la mayoría o todos los sujetos pasivos.

De esta manera, no podría considerarse que por el solo hecho de que haya aumentado la tasa promedio de compensaciones, la mayoría de contribuyentes utilizan saldos a favor derivado de actos ilícitos, o que su intención es defraudar al fisco federal, pues la relación tributaria no se sustenta en esa postura.

Máxime que el hecho de que el legislador haya sostenido que en *muchas ocasiones* se generan actos de evasión lisa y llana del impuesto a pagar, o bien, se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes no permite concluir, en un grado mínimo de escrutinio constitucional, que el hecho de limitar la figura de la compensación mediante la mecánica reclamada vaya a impedir en algún modo y en algún grado las prácticas mencionadas, pues no se desprende del contenido normativo bajo análisis una relación de instrumentalidad medio-fin, conforme a los motivos expuestos, puesto que la figura de la compensación es un medio de extinción y, por ende, de cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público, y goza de la presunción de buena fe, por lo que no puede estimarse que directamente se encuentre vinculada con actos de evasión fiscal o de infracción a las normas tributarias, salvo que sea la



autoridad quien así lo corrobore y acredite conforme a los mecanismos que legalmente se encuentran establecidos y que, por lo mismo, tiene a su alcance.

Sin que pase inadvertido que la obligación tributaria es de gran trascendencia dada su repercusión en la consecución de los fines de índole social de la Constitución Federal, y que por lo mismo el legislador está facultado para instrumentar mecanismos para combatir la evasión fiscal y la manipulación de la carga tributaria.

Sin embargo, el acto de compensar saldos a favor en los términos en los que lo establecía el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto al Valor Agregado no constituía, al momento de su implementación, una manifestación de evasión fiscal, ni se relacionaba con una actividad cuya finalidad era manipular la obligación de pago.

Así, no puede válidamente afirmarse que el género de los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, que cuenten con saldos a favor, que son los sujetos a quienes se dirige la norma en cuestión, tenga como propósito rehuir el deber que socialmente tiene, a partir de una hipótesis a la que se atribuyen efectos de ilicitud e intenciones evasoras, a pesar de que la relación jurídico-tributaria se rige por el principio de buena fe entre contribuyentes y autoridad fiscal, aunado a que en términos de la mecánica de compensación previa a la modificación del precepto en cuestión no era prohibido, sino permitido.

Simplemente, en el presente caso no se diseñó un instrumento normativo eficiente para el combate a la evasión fiscal, porque la compensación únicamente constituye un medio de extinción de las obligaciones fiscales, que si bien opera a

partir de saldos a favor, no puede sostenerse que el origen de éstos es ilícito únicamente a partir de que la tasa de los montos de compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha sido creciente, pues la emisión de comprobantes fiscales o la figura del acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado son cuestiones que, aunque relacionadas, son independientes del acto de compensar.

De esta manera, si bien es cierto la disposición en cuestión no eliminó la figura de la compensación, sino que modificó la mecánica de su aplicación, aún bajo un parámetro de análisis mínimo de los elementos que conforman el test de proporcionalidad, dicha modificación carece de idoneidad, porque si lo que se buscó fue combatir las prácticas de evasión fiscal, ello no se consigue con el mecanismo establecido, independientemente de que puedan existir otros, pues en sí misma la figura de la compensación de saldos a favor por adeudos propios contra impuestos distintos no se refiere a supuestos previamente prohibidos, como lo evidencian los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación y 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni se materializa en supuestos en los que razonablemente pueda presuponerse un ánimo de eludir la responsabilidad inherente al deber constitucional de contribuir.

Cabe señalar que similar criterio sostuvo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión **846/2006**, en donde estableció, en lo que interesa, lo siguiente:

“En primer término, conviene reiterar que, a través de la disposición legislativa reclamada, se establece un mecanismo particular para el cálculo de la ganancia derivada de la enajenación de acciones, cuando la operación respectiva involucre títulos adquiridos de partes relacionadas en el año de dos mil uno. En este supuesto, para efectos del cálculo del monto original ajustado —y, por ende, del costo promedio por acción y



de la referida ganancia—, adicionalmente a lo preceptuado por el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes deberán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar que la sociedad emisora de que se trate tenga a la fecha de adquisición, en la parte que le corresponda a las acciones que tenga el contribuyente.

Como puede apreciarse, (...) **dicha medida se pretende justificar en los términos de la finalidad que ya ha sido analizada, es decir, la de evitar la manipulación impositiva por medio de prácticas evasoras efectuadas por los causantes, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto.**

En efecto, puede apreciarse que la medida combatida es **irracional, precisamente por su cuestionable diseño, basado en la presunción de que la concatenación necesaria de diversos supuestos —muchos de ellos de realización condicionada—, tiene como único fin la manipulación de la carga fiscal; así como por otorgar el trato de planeación fiscal —y de una encaminada específicamente a la evasión—, a conductas que, al momento de su realización, no son ilícitas ni tienen como efecto inmediato la disminución del gravamen.**

El error estructural que esta Sala aprecia en la norma tributaria reclamada, consiste en su muy amplia definición de términos como “evasión”, “manipulación impositiva” o “fraude”, así como en su inadecuada definición de “actos ilícitos”.

En efecto, **si bien puede reconocerse que la realización de actos entre partes relacionadas no necesariamente se sujeta a las reglas comerciales que operan en los que se celebren entre partes independientes —como lo atestigua la sola existencia de la regulación que sobre el particular existe en materia de impuesto sobre la renta, como es el caso de la de precios de transferencia—, no puede ser ésta la sola circunstancia que, sin más, genere en el legislador la convicción de encontrarse ante actos ilícitos, manipulaciones del gravamen, evasión fiscal o fraude en perjuicio del fisco.**

Más aún, ni siquiera la realización de este tipo de actos, en conjunción con su celebración en un período determinado, justifica el establecimiento de un tratamiento específico que parta de la premisa de que la operación así celebrada se encuentra en el ámbito de lo ilícito y, como tal, la sancione.

(...)

De esta manera, **no se considera válido que el legislador atribuya efectos de ilicitud a conductas no prohibidas por el ordenamiento, ni que se pretenda justificar lo anterior aduciendo la —casi indubitable— intención de defraudar al fisco federal, evadiendo el pago de obligaciones que, realmente, no son tales.**

En este contexto, aunque este Alto Tribunal se avocara al análisis de una pluralidad de ejemplos, apreciando que algunos de ellos efectivamente podrían tener como efecto la minimización de la carga fiscal, **no se considera válido que la norma fiscal presuponga la afectación a los intereses del fisco federal, sin que se valore en su debida dimensión el que las mismas**

operaciones desde luego pueden realizarse por razones de negocio”.

Criterio el anterior que se estima aplicable al caso concreto, en la medida en que, a consideración de este Juzgado de Distrito, no resulta válido atribuir efectos de ilicitud a una figura como la de la compensación de saldos a favor a partir del hecho de que el monto de las compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha sido creciente, y que ello obedece, a consideración de la autoridad responsable, a prácticas de evasión fiscal.

Por último, y a pesar de que la medida bajo análisis, a consideración de este Juzgado de Distrito, no superó la segunda grada en comento, se estima necesario examinar la última etapa del test empleado.

III. Proporcionalidad en sentido estricto

Para ello, se debe verificar que lo dispuesto en el precepto reclamado sea estrictamente proporcional en relación con el fin que busca ser realizado, lo cual implica que no se sacrifiquen valores y principios que tengan un mayor peso que el principio que se pretende satisfacer. Lo anterior implica llevar a cabo una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de la limitación en cuestión, desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán, desde la perspectiva de los derechos afectados.

En el caso particular, este Juzgado de Distrito estima que la medida en cuestión no es proporcional, en sentido estricto, pues si bien no constituye una prohibición absoluta de compensar saldos a favor, pues aún se permite la de las cantidades que se generen por adeudo propio y contra el mismo impuesto, lo cierto es que se afecta en mayor medida el



patrimonio de los contribuyentes, en relación con los fines buscados, vinculados con el combate a la evasión fiscal.

En efecto, como se mencionó, no puede presumirse que los contribuyentes aplican compensaciones sobre la presunción de que los saldos a favor con los que operan provienen de actos de evasión fiscal, ya sea lisa y llana o bien por el empleo de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, en atención al principio de buena fe que rige la relación tributaria.

Asimismo, tal como se indicó, los saldos a favor en materia fiscal operan por la propia mecánica de la ley fiscal de la materia, y constituyen cantidades que el contribuyente tiene derecho a recuperar, y que en estricto sentido no tienen el carácter de contribuciones, por lo que corresponden al haber patrimonial de los sujetos pasivos, y no del Estado, pues incluso este tendría que devolverlas, como lo señala el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

En esta medida, con la legislación bajo análisis se afecta de manera desmedida la esfera patrimonial de los contribuyentes, pues en aras de lograr los objetivos mencionados, y a pesar de que aquéllos puedan ser sujetos de diversas contribuciones, se limita la aplicación de la figura de la compensación en términos de lo dispuesto en el artículo combatido, por lo que desde una perspectiva en que los contribuyentes actúan de buena fe, al no poder llevar a cabo compensaciones, salvo en los supuestos precisados en la norma, deberán solicitar la devolución de los saldos a favor que legalmente generen por la propia mecánica de las leyes tributarias.

Ahora bien, para corroborar el efecto desproporcionado que genera la disposición combatida, es necesario analizar a

detalle el procedimiento relativo a la solicitud de devolución ante la autoridad fiscal, previsto en el Código Fiscal de la Federación:

“22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de este artículo.

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el período que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el



número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes, y documentos, a que se refiere el sexto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 22-D de este Código.

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.



La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo sexto del mismo, para efectuar la devolución.

Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.

22-A. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

(...)

22-D. Las facultades de comprobación, para verificar la procedencia de la devolución a que se refiere el noveno párrafo del artículo 22 de este Código, se realizarán mediante el ejercicio de las facultades establecidas en las fracciones II o III del artículo 42 de este Código. La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación a que se refiere este precepto por cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aun cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, conforme a lo siguiente:

I. El ejercicio de las facultades de comprobación deberá concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

II. La facultad de comprobación a que se refiere este precepto se ejercerá únicamente para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo de los contribuyentes con base en el ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción.

III. En el caso de que la autoridad solicite información a terceros relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, deberá hacerlo del conocimiento de este último.

IV. Si existen varias solicitudes del mismo contribuyente respecto de una misma contribución, la autoridad fiscal podrá emitir una sola resolución.

V. En caso de que las autoridades fiscales no concluyan el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el presente artículo en los plazos establecidos en la fracción I, quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.

VI. Al término del plazo para el ejercicio de facultades de comprobación iniciadas a los contribuyentes, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y deberá notificarlo al contribuyente dentro de un plazo no mayor a diez días hábiles siguientes. En caso de ser favorable la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquel en el que se notifique la resolución respectiva. En el caso de que la devolución se efectuó fuera del plazo mencionado se pagarán los intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código”.

De acuerdo con dichos preceptos, las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales (saldo a favor). Por regla general, cuando se solicite la devolución, esta debe efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente. Solo en caso de que la autoridad no efectúe la devolución correspondiente dentro de dicho plazo, se deberán pagar intereses al contribuyente, los cuales se calcularán en términos del artículo 22-A del citado código.

No obstante, cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en aquélla, la autoridad puede realizar un requerimiento al contribuyente para que dentro del plazo de diez días y por escrito, aclare dichos datos. Dicho requerimiento suspende el plazo para efectuar la devolución.



En el caso de que la autoridad fiscal competente cuente con todos los datos necesarios para efectuar la devolución, para verificar la procedencia de la devolución puede requerir al contribuyente en un plazo no mayor de veinte días a la presentación de la solicitud de devolución los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios para ello.

Por una sola ocasión, las autoridades fiscales podrán efectuar un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Dichos requerimientos suspenden el plazo para efectuar la devolución.

Adicionalmente, la autoridad fiscal puede iniciar facultades de comprobación en términos del artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación por cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente.

Dicho ejercicio deberá concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso de que la autoridad deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el caso de contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A del código referido, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días.

Una vez concluido el ejercicio de dichas facultades, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y notificará al contribuyente dentro de un plazo no mayor a diez días hábiles siguientes. Cabe señalar que el empleo de dichas facultades también suspende el plazo para efectuar la

devolución hasta que se emita la resolución en la que se resuelva sobre su procedencia.

Como se ve, la normativa prevista en el Código Fiscal de la Federación no conlleva en automático que una vez que se cuente con un saldo a favor y se presente la solicitud de devolución correspondiente, la autoridad fiscal se encuentre vinculada a efectuar el depósito de la cantidad correspondiente, pues previamente tiene a su alcance la facultad de realizar diversos requerimientos e incluso de realizar facultades de comprobación a fin de contar con todos los datos necesarios para verificar si, en efecto, es procedente la devolución solicitada, lo que puede prolongar el trámite respectivo, sin que exista certeza de que la autoridad vaya a resolver favorablemente, pues la resolución definitiva sobre lo solicitado puede concluir con una respuesta negativa total o parcial.

Aunado a ello, partiendo de la premisa de que un contribuyente obtuvo un saldo a favor que la autoridad deba devolver, es decir, una devolución procedente, la cantidad correspondiente se mantendrá en poder de aquélla hasta en tanto se resuelva sobre la solicitud de devolución, sin que genere intereses, pues mientras la autoridad efectúe requerimientos, o bien, ejerza sus facultades de comprobación, se suspende el plazo genérico de cuarenta días para depositar la cantidad solicitada por concepto de pago indebido o saldo a favor.

En ese sentido, es posible advertir que si bien lo dispuesto en el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio dos mil diecinueve no suprime el derecho de los contribuyentes a compensar, sí lo limita de manera que en caso de obtener un saldo a favor y optar por recuperarlo, el sujeto pasivo deberá,



en la mayoría de los casos, presentar una solicitud de devolución previsto en los preceptos en comentario.

En relación con lo anterior, este Juzgado de Distrito toma en consideración no solo la complejidad de dicho procedimiento a partir de su propia configuración normativa en los artículos transcritos, sino que en la práctica su desarrollo ha presentado dificultades en su implementación.

En efecto, la Procuraduría Federal de la Defensa del Contribuyente, en su recomendación sistémica 3/2014, reconoció la problemática subyacente en el procedimiento de devolución de saldos a favor:

*“Como se advierte, resulta imposible desconocer lo sistémico de la problemática, cuando la mayoría de las organizaciones empresariales se duelen de las mismas **prácticas lesivas por parte del SAT al tramitar las devoluciones de IVA.***

El propio SAT, en su “Informe Tributario y de Gestión 2013” comunicó que los montos devueltos a los contribuyentes por concepto del IVA disminuyeron en un 7.5% (equivalente a 10,989 millones de pesos)³; lo que pudiera significar que las gestiones para verificar la procedencia de las devoluciones se ejercieron con mayor rigidez, lo cual encontraría justificación para aquéllos contribuyentes que solicitan devoluciones improcedentes o fraudulentas, pero, de ninguna manera, debe ser una práctica generalizada de la autoridad que ponga en riesgo la viabilidad de contribuyentes que se dedican a una actividad productiva bajo un régimen fiscal determinado.

Cabe señalar que de los datos que le fueron aportados a este Ombudsman fiscal por la autoridad competente en cuanto el número de querellas presentadas por los ejercicios fiscales de 2012 y 2013 -por devoluciones fraudulentas o que simulan actos-, se advierte que no resultan significativas para justificar el retraso en la resolución de las solicitudes de devolución.

Así es, porque al respecto esta Procuraduría considera indispensable postular con claridad que, como lo mandata el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, las actuaciones de los pagadores de impuestos se presumen de buena fe. En este orden de ideas, no basta con que la autoridad estime que existen devoluciones fraudulentas o simuladas, SINO QUE ES FORZOSO QUE SEA LA PROPIA AUTORIDAD LA QUE FUNDE, MOTIVE Y ACREDITE, DE MANERA FEHACIENTE, EN

CADA CASO PARTICULAR, ESOS ACTOS ILEGALES, pues presumir de manera genérica que en virtud de simulaciones o actos fraudulentos, deben desestimarse las solicitudes de devolución del IVA, no respeta desde luego el debido proceso, establecido en los artículos 14 y 16 constitucionales. (...)

De tal forma que, aun cuando estas facultades resultan necesarias para salvaguardar el interés público, se deben ejecutar dentro de un margen de legalidad y reglamentación clara y específica, pues el propio interés colectivo no puede llevar a la limitación desproporcional de los derechos de los gobernados vulnerando el justo equilibrio entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales.

Así lo ha sostenido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en sentencias recaídas a dos expedientes abiertos contra Bulgaria: el caso Bulves del 22 de enero de 2009 (Application no. 3991/03) y el caso Business Support Centre del 18 de marzo de 2010 (Application no. 6689/03). En ambos casos se trataba de medidas adoptadas por la legislación de ese Estado que, con el objetivo de prevenir el fraude, limitaban al contribuyente el derecho a la disminución del Impuesto al Valor Agregado. Bajo el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la tutela del interés público o colectivo no puede ser motivo para transgredir derechos fundamentales o ejercer facultades desproporcionales o arbitrarias, tratándose de la devolución de saldos a favor de los contribuyentes, la autoridad fiscal los debe restituir eficazmente, apelando al uso racional de las facultades discrecionales que se le otorgaron.

Por otro lado, cuando la autoridad fiscal retrasa la restitución de los recursos económicos del contribuyente se actualiza una transgresión al derecho humano de la propiedad que refiere, que toda persona tiene derecho a la propiedad, tanto individual como colectivamente y que nadie será privado arbitrariamente de la misma, derecho reconocido por la Declaración Universal de los Derechos Humanos, y por el Primer Protocolo adicional del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (artículos 17 y 1, respectivamente)".³⁶

Derivado de lo anterior, dicho organismo efectuó una serie de recomendaciones a las autoridades fiscales, vinculadas con el procedimiento de devolución de saldos a favor:

³⁶ Cfr.,

www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2014/RECOMENDACION_SISTEMICA_IVA_doc_FINAL_5mayo2014.pdf



1. Publicar información veraz y exacta sobre el status que guardan las solicitudes de devolución de los contribuyentes, en su portal de internet; absteniéndose de efectuar cambios de manera sorpresiva y caprichosa.

2. Efectuar, cuando proceda, el primer requerimiento de información dentro de los 20 días hábiles que concede la ley y, sólo de resultar estrictamente indispensable emitir, dentro del plazo fatal de 10 días, un segundo requerimiento, fundando y motivando con precisión por qué se solicita información o documentación adicional al primero.

3. Formular, en caso de que proceda, requerimientos congruentes y lógicos con la solicitud de devolución, absteniéndose de cuestionar la forma en que opera el negocio del contribuyente mediante solicitudes de documentación e información desproporcionadas con la materia y el periodo de la solicitud.

4. Requerir información a los contribuyentes únicamente como una medida para constatar la procedencia de la cantidad solicitada, y no como una estrategia para retrasar o rechazar la devolución.

5. Cumplidos los plazos legales y satisfechos los requerimientos que, en su caso, se formulen, las autoridades del SAT deben resolver de fondo sobre las solicitudes de los contribuyentes, negándolas o concediéndolas, pero señalando las razones o causas específicas para ello y no limitarse a tenerlos por desistidos, sin mayores fundamentos y motivos.

6. Ejercer facultades de comprobación dentro de los procedimientos de devolución únicamente cuando funden y motiven de manera específica las causas concretas por las que

procede la revisión o visita del contribuyente, es decir, deben indicar en concreto qué es lo que se busca con el acto de fiscalización, en relación con la solicitud de devolución presentada.

7. No ejercer en forma abusiva sus facultades en materia de devolución con el único objeto de retrasar y dilatar injustificadamente las devoluciones que procedan.

8. Respetar y reconocer la presunción de buena fe en los actos de los contribuyentes, por lo que de presumir que la devolución solicitada es fraudulenta, deben fundar y motivar con exactitud ese extremo, ya que es a la autoridad fiscal a quien corresponde la carga de la prueba.

En este sentido, si bien con la medida adoptada por el legislador se limita la compensación a saldos a favor generados por adeudo propio, siempre que las cantidades a favor contra las que se esté obligado a pagar deriven de un mismo impuesto, y en el caso de Impuesto al Valor Agregado, solo se puede acreditar contra el impuesto a cargo en los meses siguientes, en los demás casos, en el supuesto de contar con saldos a favor, los contribuyentes deberán solicitar la devolución respectiva, con lo cual se obstaculiza en su perjuicio la disposición de liquidez, la posibilidad de reinversión, pago de pasivos, cumplimiento de obligaciones, entre otros.

Y por el contrario, en el tiempo que dure una solicitud de devolución hasta que se declare su procedencia, los contribuyentes podrían incurrir en gastos extraordinarios, tales como el pago de intereses por préstamos, al ver limitada la circulación de capital de sus negociaciones, disposición y utilización de recursos, y en general, el desarrollo ordinario de sus actividades.



Lo anterior, sin que pase inadvertido que no toda solicitud de devolución puede ser procedente una vez que se cuenta con la totalidad de datos necesarios para verificar ese extremo; sin embargo, en el presente análisis se debe partir de la base de que los contribuyentes actúan de buena fe ante las autoridades fiscales, por lo que desde esa perspectiva es que se debe analizar la proporcionalidad en sentido estricto de la medida adoptada.

De modo que es a partir de dicha postura que se puede advertir la afectación que se genera en el conjunto de contribuyentes, pues el hecho de que existan prácticas evasivas por parte de algunos no justifica que se suprima un mecanismo que permite a la generalidad de los sujetos pasivos cumplir de forma más eficiente con sus obligaciones fiscales, sin verse obligados a presentar solicitudes o incluso medios de defensa para obtener cantidades que tienen derecho a recuperar y el Estado estaría obligado a devolver.

De esta manera, las limitantes previstas en el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, en la porción normativa que limita la figura de la compensación a cantidades a cargo únicamente por el mismo impuesto, no es proporcional en sentido estricto, pues los costos que necesariamente se producirán en la generalidad de los contribuyentes superan los beneficios que buscan lograrse, y no solo impedirán la recuperación inmediata de las cantidades a favor de los sujetos pasivos, sino que incrementarán el número de solicitudes de devolución, con los costos operativos que ello conlleva tanto para las autoridades fiscales como para los propios contribuyentes.

Por lo tanto, este Juzgado de Distrito concluye que las limitantes previstas en el artículo 25, fracción VI, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, si bien obedecen a una finalidad constitucionalmente válida y objetiva, no son necesarias ni estrictamente proporcionales, de conformidad con lo expuesto en esta sentencia y, por ende, dicho precepto debe declararse inconstitucional conforme a los motivos expuestos.

Sin que pase inadvertido que a través de las reglas 2.3.11 y 2.3.19 de la Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciocho y sus Anexos 1-A y 23, la autoridad fiscal permite a los contribuyentes que tengan cantidades a su favor generadas al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciocho, que no se hubieran compensado o solicitado su devolución, optar por compensar dichas cantidades contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que deriven de **impuestos federales distintos** de los que causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico.

No obstante, ello no puede servir de sustento para convalidar el vicio de constitucionalidad advertido que contiene la legislación bajo análisis, pues esta constituye una norma superior que sigue vigente, hasta en tanto el legislador la reforme mediante el procedimiento legislativo correspondiente.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis 2a. IV/2004, de rubro y texto siguientes:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY. Aun



*cuando las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que esta última constituye una norma superior que sigue vigente y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.*³⁷

En consecuencia, ante lo **fundado** del concepto de violación bajo estudio, lo procedente es **conceder** el amparo solicitado.

Por los motivos apuntados, resulta innecesario ocuparse de los restantes conceptos de violación, toda vez que en nada variaría el sentido del fallo constitucional, en tanto que el quejoso no puede obtener mayores beneficios que los que a continuación se precisarán.

Así lo sostuvo, la entonces Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia de rubro y texto siguientes:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, ESTUDIO INNECESARIO DE LOS. Si al examinar los conceptos de violación invocados en la demanda de amparo resulta fundado uno de éstos y el mismo es suficiente para otorgar al peticionario de garantías la protección y el amparo de la Justicia Federal, resulta innecesario el estudio de los demás motivos de queja.”³⁸

Asimismo, sirve de apoyo, por analogía, la tesis de jurisprudencia P./J. 3/2005, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL ESTUDIO DE LOS QUE DETERMINEN SU CONCESIÓN

³⁷ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, marzo de 2004, página 382, registro IUS: 181864.

³⁸ Jurisprudencia visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Séptima Época, Tomo VI, Materia Común, página 85. Registro: 917641.

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. De acuerdo con la técnica para resolver los juicios de amparo directo del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, con independencia de la materia de que se trate, el estudio de los conceptos de violación 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. Por tanto, deberá quedar al prudente arbitrio del órgano de control constitucional determinar la preeminencia en el estudio de los conceptos de violación, atendiendo a la consecuencia que para el quejoso tuviera el que se declararan fundados. Con lo anterior se pretende privilegiar el derecho contenido en el artículo 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en garantizar a los ciudadanos el acceso real, completo y efectivo a la administración de justicia, esto es, que en los diversos asuntos sometidos al conocimiento de los tribunales de amparo se diluciden de manera preferente aquellas cuestiones que originen un mayor beneficio jurídico para el gobernado, afectado con un acto de autoridad que al final deberá ser declarado inconstitucional.”³⁹

SÉPTIMO. Efectos. De conformidad con el artículo 74, fracción V, de la Ley de Amparo, la sentencia debe contener los efectos o medidas en que se traduce la concesión del amparo.

El artículo 77, fracción II, de la citada ley, establece que los efectos de la concesión del amparo, cuando el acto reclamado sea de carácter negativo o implique una omisión, serán los de obligar a la autoridad a respetar el derecho de que se trate y a cumplir lo que el mismo le exija.

Por su parte, en términos del artículo 78 de la ley de la materia, cuando el acto reclamado sea una norma general la sentencia deberá determinar si es constitucional, o si debe considerarse inconstitucional y si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos

³⁹ Jurisprudencia de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, febrero de dos mil cinco, página 5. Registro: 179367.



se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada, lo que se traduce en la inaplicación únicamente respecto del quejoso.

En esos términos, lo procedente es **conceder el amparo a la quejosa para el efecto** de que no se le sean aplicables las limitantes previstas en el artículo 25, incisos a) y b) de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil diecinueve, específicamente en la porción normativa que restringe dicha figura a cantidades a cargo por adeudo propio que deriven **de un mismo impuesto**, incluyendo sus accesorios.

Lo anterior implica que para la quejosa no operará la sustitución de los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6º, primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a que hace referencia la legislación reclamada, de manea que podrá optar por compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que esté obligada a pagar por **adeudo propio** (no derivado de retenciones a terceros) y siempre que los administre la misma autoridad, **aunque provengan de impuestos federales distintos**, y no se trate de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin o destino específico, incluyendo accesorios. Lo anterior, en atención a las consideraciones que motivaron la protección constitucional.

Apoya a lo anterior, la jurisprudencia P./J.112/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **“AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN**

PRESENTE Y FUTURA”.⁴⁰

Por lo expuesto y fundado; se resuelve:

ÚNICO. La Justicia de la Unión **ampara y protege a**

***** ** ***** ***** ***** ** ***** ***** , en

contra de los actos y por los motivos expresados en el considerando **sexto** y para los efectos precisados en el considerando **séptimo** de este fallo.

Notifíquese; personalmente a la parte quejosa; por oficio a las autoridades responsables y al agente del Ministerio Público de la adscripción, en términos del artículo 26, fracciones I, inciso e) y II, incisos a) y c) de la Ley de Amparo.

⁴⁰ El texto de la jurisprudencia es el siguiente: “El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro”. Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo X, noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Materia Constitucional y Común, página diecinueve. Registro 192846.



PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Lo **resolvió** y firma **Juan Pablo Gómez Fierro**, Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, quien actúa asistido de **Jaime Daniel Murillo Zavaleta**, Secretario que autoriza y da fe, hoy **veinticuatro de abril de dos mil diecinueve**, en que lo permitieron las labores del Juzgado. **Doy fe.**

El Juez

El Secretario

JDMZ/EMG/aaam.

El **Secretario Jaime Daniel Murillo Zavaleta**, hace constar que la presente foja es la última de la sentencia dictada el **veinticuatro de abril de dos mil diecinueve**, en el juicio de amparo **130/2019**, promovido por ******* ** ***** ***** ***** ** ***** *******; y que en esta fecha se giraron los oficios correspondientes, notificando la sentencia que antecede. **Conste.**

En _____ a las nueve horas, se publicó el acuerdo que antecede, por medio de lista fijada en los estrados. **Doy fe.**

De conformidad con el artículo 26, fracción I, de la Ley de Amparo, en esta fecha se entrega el expediente al actuario judicial. **Conste.**

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

El licenciado(a) Jaime Daniel Murillo Zavaleta, 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