

# **ACTUALIZACIÓN DE LA MECÁNICA DE LA COMPENSACIÓN A LOS CONTRIBUYENTES DURANTE LA RECAUDACIÓN FISCAL \***

FÉLIX FEDERICO PALMA VALDÉS\*\*

## **Resumen**

La Compensación es sin lugar a dudas una de las formas de extinción de obligaciones en materia civil. Sin embargo, tratándose de obligaciones fiscales, la Compensación Universal fue un concepto en que el contribuyente podía utilizar un saldo a favor para extinguir de manera automática algún otro adeudo pendiente que tuviera con la Autoridad Fiscal Federal, figura que tuvo que desaparecer en 2019 debido a los abusos por parte de algunos contribuyentes y a la proliferación de organizaciones criminales que por mucho tiempo implementaron estrategias de defraudación fiscal.

## **Abstract**

Compensation without any doubt is one of the forms to extinguish obligations in civil law. However, in tax obligations, Universal Compensation was a concept through the taxpayer could apply a credit balance in order to extinguish automatically, any other pending debt that he had with the Federal Tax Authority, this mechanism had to disappear in 2019 due to the abuses committed by some tax payers and proliferation of criminal organizations that for a long time implemented fraud and tax evasion strategies.

---

\* Fecha de recepción: mayo 2020. Aceptado para su publicación: noviembre 2019.

\* Egresado de la Licenciatura en Derecho por la Universidad Tecnológica de México, Maestría en Derecho Fiscal y Especialidad en Derecho de Amparo en la Universidad Panamericana y actualmente se desempeña como Subprocurador Fiscal Federal de Amparos en la Procuraduría Fiscal de la Federación.

## Palabras claves:

Beneficios Fiscales, Compensación, Contribuyente, Defraudación Fiscal, Evasión de Impuestos, Extinción de Obligaciones, Obligación Fiscal, Pago.

## Keywords:

Tax Profits, Compensation, Taxpayer, Tax Evasion, Tax Fraud, Extinction of Obligations, Tax ObligatiOn, Payment.

## I. Antecedentes

La voz “Compensación” como categoría semántica es definida en el Diccionario Jurídico Mexicano<sup>1</sup> de la siguiente manera: “Compensación. I. (Del latín, compensatio-nis acción y efecto de compensar; compensar: compensare, de cum, con, y pensare, pesar).<sup>2</sup> Constituye una de las formas de extinguir obligaciones. Es el balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor, o sólo hasta donde alcance la menor, si son de valores diferentes”.

En México, el Código Civil de la Federación acoge la figura de la Compensación en el primer Capítulo de Título Quinto De la Extinción de Obligaciones; y la define en su Artículo 2185 de la siguiente manera:

Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.<sup>3</sup>

Y en el Artículo 2186 la perfecciona estableciendo:

***El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor***.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Voz definida por la uruguaya Carmen García Mendieta. Véase Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. XIV Edición. Editorial Porrúa. México, 2000, p. 241. Véase también <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1169/8.pdf>, p.166.

<sup>2</sup> Cabe anotar que la traducción al español de la palabra “pensare” también denota “equilibrio”, donde “compensare” significa “con equilibrio”.

<sup>3</sup> [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2\\_030619.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_030619.pdf)

<sup>4</sup> [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2\\_030619.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_030619.pdf)

De ambas definiciones se obtiene que **Compensación** es una forma de extinguir obligaciones, en este caso, **obligaciones fiscales de pago de impuestos**, cuando se está en presencia de obligaciones recíprocas; es decir, cuando un contribuyente tiene un impuesto a su cargo, y a la vez tiene una cantidad que la autoridad le adeuda y que se considera como un “saldo a favor”.<sup>5</sup>

El Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente hasta el 30 de junio de 2004, establecía que los contribuyentes tenían derecho a compensar los saldos de impuesto a su favor, contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros (excepto el IVA) siempre que ambas cantidades derivaran de una misma contribución, incluyendo sus accesorios; por su parte, la autoridad emitía reglas que permitían la compensación de ciertos impuestos de distinta naturaleza, siempre que el contribuyente cumpliera con una serie de requisitos.<sup>6</sup>

En julio de ese 2004,<sup>7</sup> se incluyó la “Compensación Universal” como un beneficio para los contribuyentes y como una forma de simplificar la actividad administrativa, mediante la cual se permitía la compensación de las cantidades que tuvieran a su favor contra las que estaban obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales, 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,<sup>8</sup> 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, como se señaló en el proceso legislativo que dio origen a la universalidad de este beneficio fiscal. Así podemos leerlo en el Dictamen que antecede a su aprobación:

**Fecha de publicación:** 05/01/2004.<sup>9</sup>

**Categoría:** DECRETO

...

PROCESOS LEGISLATIVOS

DICTAMEN/REVISORA

DICTAMEN

México, D.F., a 10 de diciembre de 2003.

---

<sup>5</sup> Véase: <https://www.fiscalia.com/publicaciones/652>

<sup>6</sup> *Ídem.*

<sup>7</sup> *Ídem.*

<sup>8</sup> *Ídem.*

<sup>9</sup> Véase el Sistema de Consulta de Ordenamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos, Primera, el que contiene proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

**COMISIONES UNIDAS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE ESTUDIOS LEGISLATIVOS, PRIMERA HONORABLE ASAMBLEA:**

...

En el Artículo 23, en materia de compensación, la minuta establece que los contribuyentes pueden optar por compensar las cantidades a favor contra las que tengan a cargo por adeudo propio; no obstante, estas dictaminadoras estiman que la compensación **debe operar de manera más benéfica para los contribuyentes y por tanto debe de ser universal**, de manera que los contribuyentes puedan compensar, incluso, las cantidades que deban por retención a terceros y no solamente las que impliquen un adeudo propio. También consideran conveniente establecer que la compensación de dichas cantidades debe ser actualizada conforme al Artículo 17-A del Código, así como eliminar el último párrafo del citado Artículo 23, en virtud de que ya no corresponde con el esquema propuesto. En consecuencia, se precisa el texto legal de la siguiente forma:

El Artículo establecía lo siguiente:

Artículo 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.

Como puede observarse, la “universalidad” de este mecanismo quedaba sujeta a ciertas restricciones que debían observarse para la adecuada compensación de impuestos, pues se podrían compensar impuestos federales de cualquier naturaleza, incluyendo sus accesorios, a excepción de los siguientes:

- ✓ Impuestos causados con motivo de la importación

- ✓ Impuestos administrados por distintas autoridades
- ✓ Impuestos que tengan un destino específico

Asimismo, la compensación universal aplicaba únicamente a impuestos, no así a la totalidad de contribuciones,<sup>10</sup> por lo que quedaron excluidas de este mecanismo las siguientes contribuciones:

- ✓ Aportaciones de seguridad social
- ✓ Contribuciones de mejoras
- ✓ Derechos Productos y aprovechamientos

Es a partir del año 2005 que 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.

Sumado todo lo anterior a que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia por contradicción de tesis 38/2000,<sup>11</sup> resolviera:

Compensación. Puede realizarse por contribuyentes que dictaminen sus estados financieros cuando se hagan pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta o del Impuesto sobre el Valor Agregado.<sup>12</sup>

Lo que Implicó que se permitiera que los saldos a favor del IVA se pudieran recuperar mediante su compensación contra otros impuestos de manera automática y sin previa autorización del Servicio de Administración Tributaria. (SAT)

---

<sup>10</sup> El Artículo 2° del Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en las siguientes categorías: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de mejoras, y Derechos. Por otra parte, en el Artículo 3° del Código se define el concepto de "aprovechamientos", el cual no es considerado una contribución.

<sup>11</sup> <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=7244&Clase=DetalleTesisEjecutorias#> <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Clase=DetalleTesisBL&ID=189308&Semana=0>

<sup>12</sup> [https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/\(F\(c3-Z18G-JVT0N8B0s6UvwVSsmh82zYft7\\_X-mP7ZA3QtI0weYkUBNUlu\\_zRDrQqRpsbOO6Adjxnlb-WMAEBqTmnp3GE0m79aD9HcFbMPbckjKk7UwgKcibcxYdi-bxayQ7pKnbb1TQclv59Ev6ttVhRUZexR5cbPkYhzcGHuUkb11\)\)/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=920387&Clase=DetalleTesisBL&Semana=0](https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/(F(c3-Z18G-JVT0N8B0s6UvwVSsmh82zYft7_X-mP7ZA3QtI0weYkUBNUlu_zRDrQqRpsbOO6Adjxnlb-WMAEBqTmnp3GE0m79aD9HcFbMPbckjKk7UwgKcibcxYdi-bxayQ7pKnbb1TQclv59Ev6ttVhRUZexR5cbPkYhzcGHuUkb11))/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=920387&Clase=DetalleTesisBL&Semana=0)

Es así, que la “Compensación Universal” se convirtió en una alternativa de pago de impuestos que llegó para reducir los requisitos para que los contribuyentes aprovecharan los saldos a favor que tuvieran, lo que en las circunstancias prevista por la ley significó centrar la atención en la sola presentación del aviso de compensación.<sup>13</sup>

## II. El combate a la evasión fiscal

Como ya se mencionó anteriormente, la “Compensación Universal”, era un concepto bajo el cual el contribuyente podía utilizar un saldo a favor para saldar, de manera automática y sin necesidad de trámites, algún otro adeudo pendiente que tuviera con el Servicio de Administración Tributaria.

No obstante, se adoptó la eliminación de la compensación universal, como una medida, que tiene por objetivo evitar la defraudación fiscal, pues muchos evasores que utilizaban este esquema presentaban un saldo a favor obtenido por operaciones simuladas.

Sucedía de la siguiente manera: Luego que un pagador de impuestos puede deducir algunos gastos contemplados por la legislación, siempre que cuente con la factura o el CFDI<sup>14</sup> que ampare la operación, pero dado que la factura puede decir cualquier cosa, en muchas ocasiones sucedía que en

---

<sup>13</sup> Sin considerar que debido a que las aplicaciones electrónicas de los bancos no contemplan todas las posibilidades, el contribuyente se ve obligado a cumplir con requisitos adicionales a la sola presentación del aviso de compensación, requisitos que, de no cumplirse, ocasionarían la improcedencia de la compensación, y la consecuente causación de actualizaciones, recargos y multas.

<sup>14</sup> A partir del 1° de enero de 2014 el uso del CFDI es el único medio válido de comprobación fiscal en nuestro país, tan es así que el Artículo segundo transitorio, fracción IV, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 09 de diciembre de 2013, estableció que cualquier referencia a comprobantes fiscales en las diversas disposiciones aplicables se entenderá hecha a los CFDI's.

En este orden de ideas, la obligación de expedir CFDI's para las personas físicas y morales, por los ingresos que reciban, se encuentra normada de manera general en el Artículo 27 del CFF, el cual expresamente señala:

Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban..., deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código...

Asimismo, los Artículos 29 y 29-A del mismo ordenamiento legal señalan la obligación de emitir comprobantes fiscales mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, así como los requisitos que deberán cumplir para tal efecto.

la realidad no había una actividad real detrás de la misma,<sup>15</sup> sino que se emitían comprobantes “fantasma”, generados por operaciones simuladas, emitidos por empresas ficticias (existentes sólo en el papel) o creadas por un breve tiempo (inclusive, cumpliendo con sus obligaciones fiscales) y que después desaparecían dejando como titulares a prestanombres o testaferros, e incluso a personas a quienes robaron su identidad.

A estas empresas que estuvieron deduciendo y emitiendo estos comprobantes fiscales o CFDI inexistentes se les conoce como *Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS)* y *Empresas que Emiten Comprobantes Fiscales de Operaciones Simuladas. (EFOS)*.<sup>16</sup>

Es importante señalar, que los comprobantes fiscales CFDI tienen como objeto para los contribuyentes el cumplimiento de la obligación legal que prevé el Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, destacándose que dichos comprobantes fiscales constituyen una *prueba fehaciente (principalmente documental o por cualquier otro medio verificable)* de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente, siendo oportuno señalar, que *no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación*.

Toda persona (física o moral) debe solicitar un comprobante al adquirir un bien, recibir un servicio usar o gozar temporalmente de bienes muebles o inmuebles, y debe expedirlo al realizar cualquiera de las actividades anteriores, con la finalidad de demostrar esta operación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación,<sup>17</sup> señala que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan

---

<sup>15</sup> Los comprobantes fiscales para los contribuyentes tienen como objeto el cumplimiento de la obligación que prevé el Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, destacándose que dichos comprobantes fiscales constituyen una prueba fehaciente (documental o por cualquier otro medio verificable) de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente, siendo importante señalarse que no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación, por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda. El emisor de un comprobante tiene que detallar y pormenorizar el motivo del servicio, y en qué consiste éste, considerando sus características esenciales, así como precisar de forma clara en qué consiste el servicio consignado en el documento.

<sup>16</sup> Incorporados al Código Fiscal en los Artículos 69-B, 69-B bis, y 69-B ter en junio del 2018.

<sup>17</sup> COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL Artículo 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE

NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Contradicción de tesis 232/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 18 de octubre de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Tesis y criterio contendientes:

Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de título y subtítulo: “COMPROBANTES FISCALES. LA ‘DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO’ A QUE SE REFIERE EL Artículo 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.”, aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 24 de febrero de 2017 a las 10:26 horas, y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 39, Tomo III, febrero de 2017, página 2174, y

El sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016.

Tesis de jurisprudencia 161/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 12 de enero de 2018 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 15 de enero de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes

para efectos fiscales. Es decir, *su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal de un contribuyente.*

Si consideramos que con este comprobante fiscal una *Empresa que Deduce Operaciones Simuladas (EDO)* puede deducir (dejar de pagar) el 30% de la base gravable (un millón de pesos), esto es, 300 mil pesos en impuestos (ISR), al simular que sus ingresos se habrían reducido, vemos por qué la compra de facturas resulta tan atractiva para muchos. Al mismo tiempo, si tomamos en cuenta que con este comprobante fiscal es posible reducir la fracción de sus ingresos sobre el cual se calcula el ISR (la base gravable) en un millón de pesos, y por ende dejar de pagar 300 mil pesos en impuestos, vemos la razón por la que la compra de facturas es un negocio tan atractivo y lucrativo para muchos.

Para ello, dado que el IVA que se paga al fisco se calcula restando el IVA que otros contribuyentes te retuvieron, al IVA que tú retuviste a tus clientes, la **EFO** a su vez adquiere una factura de otra **EFO**, con lo que podrá anular el IVA a pagar. La segunda **EFO** a su vez puede adquirir una factura de una tercera **EFO**, ésta de una cuarta y así sucesivamente, multiplicándose de este modo la cantidad de protagonistas (**EFOs** y **EDOs**) que puede llegar a tener este “carrusel”. Para cuando el Servicio de Administración Tributaria se da cuenta, la cadena de empresas fantasma ya se evaporó, se deshicieron, se disolvieron o simplemente desaparecieron. Las empresas fantasmas suelen dar un domicilio para darse de alta, pero para los meses o el año en que el Servicio de Administración Tributaria tardó en darse cuenta, los evasores fiscales que las constituyeron ya escaparon.

Para octubre de 2018 el Servicio de Administración Tributaria tenía identificadas y sujetas a investigación a más de 70,000 empresas por este tipo de prácticas por lo que se empezó plantear el establecimiento de reformas para combatir a la evasión fiscal incrementando –en el proyecto del

---

tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente principalmente documental o por cualquier otro medio verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el Artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Presupuesto de Egresos de la Federación– en un 29.5% el gasto programable en acciones para el “Saneamiento del Sistema Financiero”.<sup>18</sup>

Una vez que entra en funciones la nueva administración federal, la autoridad hacendaria, ante esta situación, por un lado, incorpora al Código Fiscal como formas de delincuencia organizada las figuras de los **EFOS** y los **EDOS** en los Artículos 69-B, 69-B *bis*, y 69-B *ter*, en junio del 2018, y por otro, inicia el combate a las empresas fantasma, al plantear el establecimiento del tipo delictivo de “defraudación fiscal”.

Por otra parte, luego que los Criterios Generales de Política Económica del Paquete Económico 2019, señalan que la “Compensación Universal” abre espacios a la defraudación fiscal:

Actualmente se permite que los saldos a favor del IVA se puedan recuperar mediante su compensación contra otros impuestos de manera automática y sin previa autorización del Servicio de Administración Tributaria. En la práctica, la compensación universal ha abierto espacios para la evasión fiscales debido a la posibilidad de utilizar saldos a favor ilegales, especialmente aquellos soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, para compensar indebidamente pagos que deben realizarse del impuesto sobre la renta por adeudo propio o enteros que deben realizarse de impuestos retenidos. La tendencia de los montos de las compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha tenido un crecimiento injustificado, ya que se observa que la tasa de crecimiento promedio de las compensaciones de los saldos a favor del impuesto al valor agregado es mayor que la tasa de crecimiento promedio del monto de saldos respecto de los cuales se solicita su devolución. Entre 2014 y 2017 el monto de saldos a favor del IVA utilizado para acreditar el pago de otros impuestos pasó de 131.4 a 260.5 millones de pesos, un crecimiento real de 76%. Con el propósito de impedir las prácticas mencionadas y de asegurar un mayor control sobre la obtención de los saldos a favor del IVA, se propone eliminar la Compensación Universal y recuperar los saldos a favor del IVA únicamente 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. Se mantiene la disposición que 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

---

<sup>18</sup> Véase el apartado “Para que se gasta (Otras no clasificadas...)” de la infografía a través de la cual se presenta el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación para 2019 de la página “Transparencia Presupuestaria”.

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.<sup>19</sup>

... la Iniciativa de Ley de Ingresos 2019 propuesta por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) plantea eliminar la *Compensación Universal*.<sup>20</sup>

La decisión de Hacienda fue debido a que el número de compensaciones realizadas aumentó considerablemente y muchas de estas eran derivadas de saldos que no existían. Si bien la eliminación de la compensación evitaría estas prácticas, pero sin lugar a dudas, también afectaría a todas aquellas personas y empresas que cumplen en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales.

Sin embargo, con la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2019 se eliminó esta facilidad.<sup>21</sup> Actualmente, los contribuyentes que tengan saldo a su favor, sólo pueden compensar cantidades por adeudo propio, y únicamente derivadas del mismo impuesto (LIF para 2019, 25 fracción VI).

### **III. Efectos de la actualización de la mecánica de la Compensación**

Lo que pasó es que en adelante únicamente se pudieron compensar los saldos a favor de un impuesto contra el crédito fiscal por concepto del mismo impuesto.

Antes, se podía utilizar el saldo a favor de forma directa como mecanismo compensatorio; ahora, en cambio, si los contribuyentes quieren

---

<sup>19</sup> Véase “Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2019” de la Secretaría de Hacienda, pp. 78-79.

<sup>20</sup> “La eliminación de la compensación universal del impuesto al valor agregado (IVA), es una medida que permitirá controlar el abuso en materia de devoluciones y compensaciones relacionadas con la tasa cero” expresó Marco Antonio Medina Pérez, diputado de Morena y secretario de la Comisión de Hacienda y Crédito Público.

<sup>21</sup> La decisión del Gobierno Federal hizo que los contribuyentes interpusieran diversos juicios de amparo contra la eliminación de la Compensación Universal, lo cual generó una batalla legal contra la eliminación de dicha figura.

obtener sus saldos a favor o pagos de lo indebido de regreso, tienen que pasar por procesos de devolución.

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, previno en el Artículo 25, fracción VI, modificaciones, tanto al CFF como a la Ley del IVA, a fin de limitar la compensación fiscal a cantidades que deriven de un mismo impuesto.

En el IVA se limitó la recuperación de los saldos a favor únicamente mediante su acreditamiento contra el impuesto a cargo de los meses posteriores o mediante la solicitud de devolución. Lo anterior debido al abuso observado por la aplicación de la Compensación Universal.

Los contribuyentes que se sintieron afectados por la eliminación de la compensación universal del Servicio de Administración Tributaria pensaron en otras soluciones que facilitasen la recuperación de sus saldos a favor.

La primera y la más lógica fue la de tratar de ser muy ordenado en los procesos de devolución, y tener la información disponible en todo momento para las autoridades fiscales.

La segunda opción fue la más recurrida por ser más fácil encargarle el problema a un abogado antes que afrontar el tedio de tratar de ser ordenado, esta opción fue la de interponer un amparo contra la medida hacendaria, alegando que ésta entrañaba una serie de vicios que atacan los derechos humanos en materia tributaria gubernamental.

#### **IV. Argumentación de los agravios en las disputas por la actualización de la mecánica de la Compensación Universal**

Los amparos se resolvieron y los conceptos de violación más relevantes, argüidos por parte de los que acuden a la justicia federal tratando de combatir los cambios establecidos en la nueva mecánica de compensación, son entre otros, los siguientes:

- ✓ El quebrantamiento de los principios de certeza y seguridad jurídica por la aparición de una antinomia normativa;
- ✓ La violación de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria;
- ✓ La existencia de un derecho adquirido y vulneración del principio de irretroactividad;
- ✓ La falta de correspondencia entre el medio elegido y el bien o finalidad buscada;
- ✓ La violación de los principios de progresividad y no regresión;
- ✓ El ultraje al derecho de propiedad;
- ✓ La falta de respeto del Principio de Presunción de Inocencia; y
- ✓ La inobservancia de la simplificación administrativa.

A continuación, se analizarán y evaluarán cada uno de dichos conceptos de violación y se expondrán en su caso las razones por las cuales, la respuesta obligada es la improcedencia de los argumentos desarrollados.<sup>22</sup>

#### **4.1. El quebrantamiento de los principios de certeza y seguridad jurídica por la aparición de una antinomia normativa**

Se plantea que el precepto reclamado conculca los principios de certeza y seguridad jurídica consagradas en los Artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Federal, toda vez que se originó una antinomia normativa, que provoca incertidumbre respecto del derecho a la compensación de saldos a favor.

Dicho concepto de violación puede considerarse infundado en virtud de lo siguiente:

La antinomia existe cuando dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles

---

<sup>22</sup> Cabe anotar que en cada caso el juzgador podrá valerse de los textos de las diferentes Tesis emitidas en el seno del Poder Judicial para apuntalar los razonamientos que él desarrolle.

entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea.<sup>23</sup>

Y si bien las hipótesis de procedencia de la compensación de saldos a favor previstas en los Artículos 23 del Código Fiscal de la Federación y 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado son diferentes a los previstos para dicha compensación 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. Luego que en las dos primeras disposiciones 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); y cuando en la declaración de pago por concepto de impuesto al valor agregado 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; y en la Ley de Ingresos de la Federación se sustituye dicha 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 únicamente, y siempre que deriven de un mismo impuesto, tal como lo señala la siguiente Tesis Jurisprudencial de nuestro más alto Tribunal:

COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL Artículo 25, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS.

Anualmente, el Congreso de la Unión determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las crea o modifica hacia el futuro, no afecta situaciones anteriores, por lo que los particulares no pueden alegar violación al principio de progresividad de los derechos humanos, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre en la misma manera y con las mismas formas de extinción de las obligaciones, ya que contribuir al gasto público es una obligación establecida en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Así, el Artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, al establecer a los contribuyentes la limitante consistente en compensar las cantidades a favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, no viola el principio de progresividad de los derechos humanos debido a que, por un lado, los particulares no tienen el derecho adquirido

---

<sup>23</sup> Criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación en la Tesis I.4o.C.220 C (Registro No. 165 344) Localización: [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXI, febrero de 2010; Pág. 2788.

para pagar siempre el mismo tributo que afecte su patrimonio bajo las mismas condiciones y, por otro, la autoridad legislativa, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución General de la República le confiere, cuenta con la facultad de cambiar las bases de tributación y determinar las contribuciones del año fiscal correspondiente.

Precedentes:

Amparo en revisión 492/2019. I., S.A. de C.V. 13 de noviembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros A.P.D., J.F.F.G.S., Y.E.M. y J.L.P.; votó contra algunas consideraciones J.F.F.G.S. y J.L.P. manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Y.E.M.. Secretario: L.E.G. de la Mora.

Amparo en revisión 519/2019. Rus Internacional, S.A. 13 de noviembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros A.P.D., J.F.F.G.S., Y.E.M. y J.L.P.. Ponente: Y.E.M.. Secretario: L.E.G. de la Mora.

Amparo en revisión 557/2019. Soluciones Humanas Silver, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros A.P.D., J.F.F.G.S., Y.E.M. y J.L.P.; votó con reserva J.F.F.G.S. y J.L.P. manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Y.E.M.. Secretario: L.E.G. de la Mora.

Amparo en revisión 544/2019. Unifin Servicios Administrativos, S.A. de C.V. y otra. 4 de diciembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros A.P.D., J.F.F.G.S., Y.E.M. y J.L.P., quien manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Y.E.M.. Secretario: L.E.G. de la Mora.

Amparo en revisión 595/2019. Servicios Convaluisset, S.A. de C.V. 4 de diciembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros A.P.D., J.F.F.G.S., Y.E.M. y J.L.P.; votó con reserva J.F.F.G.S. y J.L.P. manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Y.E.M.. Secretario: L.E.G. de la Mora.

Tesis de jurisprudencia 5/2020 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de enero de dos mil veinte.

Si consideramos que, en materia tributaria, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la legislación fiscal vigente durante el lapso en que ocurren, y que por ende el ámbito temporal de validez cambia al momento que dejan de estar vigentes, ello conduce a 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.

Independientemente de lo anterior, las normas generales no concurren en el mismo ámbito temporal de validez, debido a que con lo establecido en el Artículo 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, al ser aplicable para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve.

Inclusive, 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. Además, las leyes de ingresos poseen la misma jerarquía normativa que los ordenamientos fiscales de carácter especial, de suerte tal que pueden sustituirlas, complementarlas, modificarlas, modularlas o derogarlas para un ejercicio fiscal específico y en determinados aspectos que se consideren necesarios.

#### **4.2. La violación de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria**

Otro argumento recurrente en las demandas de amparo fue el relativo a que la limitante contenida en la norma reclamada transgrede los principios de justicia tributaria, esto es, de proporcionalidad y equidad tributaria, contenido en el Artículo 31, fracción IV Constitucional.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>24</sup>

Aun cuando los principios de justicia fiscal tienen eficacia jurídica propia porque son normas concretas constitucionales que pueden aplicarse sin necesidad de un desarrollo legislativo posterior o si este desarrollo es indispensable para exigir su aplicación, tienen un carácter vinculante y deben cumplirse por los poderes públicos en virtud de que afectan su actuación estatal; dicha impugnación es insostenible por las siguientes razones:

El ámbito de aplicación de los referidos principios no está referido, ni deben observarse cuando se trata de cualquier aspecto financiero de la actividad estatal, sino sólo a aquellos aspectos que tengan una naturaleza tributaria, por ende, los principios tributarios están exclusivamente vinculados con la obligación de contribuir a los gastos públicos, no así con la forma en que pueden extinguirse las obligaciones fiscales, como sucede con la figura de la compensación.

---

<sup>24</sup> [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_060320.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf)

Dicho de otro modo, si la norma reclamada reflejara un *procedimiento para cuantificar la base gravable*, se podría hablar de proporcionalidad y de equidad, luego que para que una contribución sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una expresión económica del sujeto pasivo.

En este caso, la norma tachada de inconstitucional no se rige por los principios de justicia tributaria, en virtud de que no incide directamente en la obligación sustantiva, ni se relaciona con alguno de los elementos esenciales de las contribuciones, sino sólo establece el mecanismo para llevar a cabo las compensaciones en el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, lo que constituye un simple control de la autoridad administrativa para la mejor recaudación de impuestos. Existen las obligaciones tributarias accesorias, que son aquellas previstas en un acto materialmente legislativo, cuyo objeto es vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta, diversa al pago en sí de contribuciones, que permite al Estado recaudar en forma eficiente esas prestaciones patrimoniales de carácter público.<sup>25</sup>

En ese sentido, las obligaciones tributarias no trascienden en el núcleo de la obligación de pago, por lo que sólo aquellas que inciden de una manera directa les resulta aplicable el principio de equidad tributaria, pues éste únicamente se encuentra vinculado a los aspectos concernientes a la medida en que se debe contribuir al gasto público, cuestión con la que no se relacionan directamente las obligaciones formales, ya que generalmente tienen como finalidad permitir al fisco una mejor vigilancia en el cumplimiento del pago.

Así, para que el principio de equidad tributaria actúe en relación con el mecanismo para llevar a cabo las compensaciones, es indispensable que dicha obligación incida directamente en la obligación sustantiva (con la obligación de contribuir a los gastos públicos) y no ser un simple control de la autoridad administrativa para la mejor recaudación de impuestos.

No es posible analizar la limitante impuesta a la figura de la compensación fiscal, a la luz de dichos principios.

---

<sup>25</sup> Véase entre otras: JJ; 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro X, Julio de 2012; Tomo 1; Pág. 5. P./J. 8/2012 (10a.). También: JJ; 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 47, octubre de 2017; Tomo II; Pág. 919. 2a./J. 138/2017 (10a.).

#### **4.3. La existencia de un derecho adquirido y vulneración de principio de irretroactividad**

Otro concepto de violación que se ha esgrimido es que la limitante impuesta en la norma reclamada vulnera el *principio de irretroactividad* y conculca en perjuicio del contribuyente los derechos adquiridos.

Este argumento también se consideró infundado por las siguientes razones:

En materia tributaria no existe un derecho adquirido por el contribuyente que le permita pagar siempre el mismo tributo bajo las mismas condiciones. Las reglas aplicables son aquéllas que se encuentran vigentes al momento de su realización.

Por tal razón, 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.

El derecho para compensar saldos puede surgir en un determinado ejercicio fiscal pero el contribuyente cuenta con cinco años para solicitar su devolución, lo que significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con la facultad de cambiar las bases para efectuarla, sin que ello implique violación al principio de irretroactividad de la ley.

Al aplicarse las reglas vigentes en el momento en que se efectúe la compensación, si bien el contribuyente tenía una expectativa de derecho (en caso que para el nuevo ejercicio fiscal se renovara la vigencia del criterio que en el ejercicio anterior se había establecido el Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación),<sup>26</sup> es decir, la expectativa de compensar las cantidades a su favor que no deriven de la misma contribución; tal circunstancia no se traduce en que hubiere adquirido el derecho a llevarla a cabo conforme a las reglas que existían cuando nació tal derecho, dado que la autoridad hacendaria está facultada para cambiarlas acorde con las necesidades económicas, administrativas o sociales que estime pertinentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el Artículo 14, primer párrafo de la Constitución Federal,<sup>27</sup> se encuentra referida al legislador respecto de la expedición de las leyes, así como a las autoridades que las aplican a un caso determina-

---

<sup>26</sup> Y en las Reglas de Carácter General emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en consecuencia.

<sup>27</sup> Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna...

do, y para resolverlo ha acudido a la *teoría de los derechos adquiridos y a la teoría de los componentes de la norma*.

La teoría de los derechos adquiridos se distingue entre dos conceptos, a saber: el de *derecho adquirido* que es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico; y, el de *expectativa de derecho*, que es la pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; esto es, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde a algo futuro que en el mundo fáctico no se ha materializado. Por lo anterior se sostiene que, si una ley o acto concreto de aplicación no afecta derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho, no vulnera el principio de irretroactividad de las leyes previsto en el Artículo 14 constitucional.

Esto es, no se pueden afectar o modificar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya que aquéllos se regirán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido sustituida por otra diferente; en cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Una ley es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en el patrimonio o en la esfera jurídica del gobernado, y no cuando se aplica a meras expectativas de derecho, pues en este caso no se contraviene el principio de la irretroactividad de las leyes que consagra el Artículo 14 constitucional.<sup>28</sup>

Por otra parte, conforme a la teoría de los *componentes de la norma*, se parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en el que, si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y de cumplir con éstas. Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo; por lo que, para estar en posibilidad de determinar si una disposición normativa es violatoria de lo dispuesto por el Artículo 14 constitucional con base en esta teoría, es necesario considerar los distintos momentos en que se realiza el supuesto o supuestos jurídi-

---

<sup>28</sup> Véase la tesis aislada 2a. LXXXVIII/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, junio de 2001. Tesis: Página: 306). Materia(s): Constitucional. Novena Época. Registro: 189448.

cos, la consecuencia o consecuencias que de ellos derivan y el momento en que entra en vigor la nueva disposición.

En mérito de lo anterior, una norma transgrede el *principio de irretroactividad* de la ley cuando trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior; circunstancia que no se actualiza cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.<sup>29</sup>

Por otra parte, al resolver la contradicción de tesis 148/2004-SS, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que las reglas aplicables para efectuar la compensación fiscal son aquéllas que se encuentran vigentes al momento de su realización, 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.

Sostuvo que conforme al segundo párrafo del Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, las reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tienen como propósito establecer el medio para llevar a cabo la compensación de saldos a favor de los contribuyentes que no deriven de la misma contribución (mecánica anterior), por lo que tales disposiciones son de carácter adjetivo y, por tanto, debe atenderse a las vigentes en que se efectúe dicha compensación, pues las normas adjetivas se expiden para encaminar las vías que deben seguirse a partir de ese momento, de manera que los procedimientos establecidos por la disposición posterior guían su actuación conforme a las nuevas normas.

Lo anterior porque a juicio de nuestro máximo Tribunal, al aplicarse las reglas vigentes en el momento en que se efectúe la compensación, si bien el contribuyente sólo tenía una expectativa de derecho, es decir, la posibilidad de compensar las cantidades a su favor que no deriven de la misma contribución, tal circunstancia no se traduce en que hubiere adquirido el derecho a llevarla a cabo conforme a las reglas que existían cuando nació tal derecho, dado que la autoridad hacendaria está facultada para cambiarlas acorde con las necesidades económicas, administrativas o sociales que estime pertinentes.

---

<sup>29</sup> Véase la jurisprudencia P./J. 123/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, octubre de 2001, Materia(s): Constitucional, página 16. Registro: 188508.

#### **4.4. La violación de los principios de progresividad y no regresión normativa**

Para interpretar el tema de progresividad, es necesario vincularlo con el de los derechos adquiridos, los cuales quedaron definidos en el punto 4.3.

Una norma sólo puede infringir el principio de progresividad, siempre y cuando se trate de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que conculca en perjuicio de los gobernados, el principio de progresividad, directamente relacionado con la no regresividad e indirectamente como irretroactividad, lo cual no ocurre cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Como se estableció en las consideraciones precedentes, en el ejercicio que le confiere la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las crea o modifica hacia el futuro, no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación al principio de progresividad, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre en la misma forma y con las mismas formas de extinción de las obligaciones, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el Artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.

En materia fiscal, los gobernados no tienen un derecho adquirido consistente en pagar siempre el mismo tributo que afecte el patrimonio del contribuyente y bajo las mismas condiciones, porque el Estado cuenta con la facultad de cambiar las bases de tributación, siendo que lo que tiene vedado es aplicar las nuevas reglas impositivas a derechos adquiridos en ejercicios fiscales anteriores.

Por tanto, la fracción VI, del Artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación no vulnera el principio de progresividad y no regresión, pues no puede considerarse un derecho adquirido para pagar siempre en la misma manera y con las mismas formas de extinción de las obligaciones, en el entendido de que la autoridad legislativa, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, determina las contribuciones del año fiscal correspondiente.

De ahí que no hayan prosperado los conceptos de violación en los que la quejosa afirma que el Artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, es contrario al principio de irretroactividad y al principio de progresividad y no regresión.

#### 4.5. La falta de correspondencia entre el medio elegido y el bien o finalidad buscada

Luego que la extinción de las obligaciones tributarias de los contribuyentes mediante la compensación es un derecho que ha quedado establecido desde el mismo Código Civil en sus Artículos 2185 y 2186, para poder determinar si la medida tomada por el legislador (*modificar la mecánica de la compensación limitándola a aquellos casos en los que se compensen los saldos a favor contra cantidades a cargo por adeudo propio y sólo por el mismo impuesto*) es idónea o no, para alcanzar el bien buscado (*combatir la evasión fiscal por la compensación de saldos a favor obtenidos de operaciones simuladas*), el juzgador cuenta —junto con la interpretación conforme, el escrutinio judicial y otros métodos interpretativos—, con el Test de proporcionalidad.<sup>30</sup>

El Test de proporcionalidad requiere, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a la intervención legislativa:

- ✓ Perseguir una finalidad objetiva y constitucionalmente válida;
- ✓ 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
- ✓ 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.

En primer lugar, 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 y de la lectura de la parte que interesa de la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve,

---

<sup>30</sup> Así lo estableció la Corte en su Jurisprudencia 2a./J. 10/2019 (10a.), publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 63, febrero de 2019, Tomo I, Materia(s): Común, Constitucional, página 838. Registro: 2019276. Estableciendo que dichas técnicas constituyen las herramientas más apropiadas para dirimir la violación a derechos humanos.

se advierte que la intención del legislador para llevar cabo las modificaciones a la mecánica de compensación, que se plasmaron en el correspondiente Artículo 25, fracción VI, persigue un fin constitucionalmente objetivo y válido: en impedir prácticas de evasión fiscal.

En dicho documento se lee que la intención incluye tener mayor control sobre los acreditamientos; tener mejor registro de la recaudación de cada uno de los impuestos; asegurar una mayor transparencia sobre el origen y la aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos; y, 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.

Asimismo, se observa que para adoptar la nueva mecánica de compensación prevista en el Artículo reclamado, el legislador consideró que si bien la forma de compensar prevista en los Artículos 23 del Código Fiscal de la Federación y 6º 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; pero 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.

Así, la exposición de motivos revela, en síntesis, que el 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.

Considerando que de conformidad con el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, puesto que la implícita reducción del patrimonio de las personas se encamina a la satisfacción de las necesidades colectivas, es válido que la legislación prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares que pudieran encaminarse a eludir el cumplimiento de dicha obligación.

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, de ello depende la eficacia del cumplimiento de las finalidades sociales que la Constitución Federal impone al Estado.

En ese sentido, el que la finalidad de la disposición combatida sea prevenir prácticas de evasión fiscal, así como la generación de mayor transpa-

rencia sobre el origen y la aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos, debe considerarse constitucionalmente objetiva y válida.

En segundo lugar,<sup>31</sup> para determinar si la intervención legislativa es adecuada o racional debe estudiarse 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.

Como se dijo, la limitante establecida por el legislador se dirige a evitar prácticas de evasión fiscal, 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 sólo contra cantidades por el mismo impuesto, conduce o no al resultado deseado, luego que en el combate a prácticas de evasión fiscal, el legislador cuenta con diversas posibilidades, como podrían ser, entre otros, el establecimiento de multas por el incumplimiento de obligaciones fiscales, así como el diseño de un esquema de control administrativo mediante el ejercicio de facultades de comprobación, gestión o vigilancia, puesto que las autoridades del Estado se encuentran facultadas para tipificar ciertas conductas como delitos fiscales.

Luego entonces, al expedir la norma general reclamada el legislador expresa que optó por modificar la mecánica de compensación en materia fiscal, sólo para establecer las limitaciones a los supuestos que reiteradamente se han expuesto. Esto es, la norma únicamente limita el derecho a compensar saldos a favor de los contribuyentes en conjunto, con lo que se pretende suprimir prácticas evasivas, específicamente la utilización de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes y la imposición de la obligación de que los proveedores de bienes o servicios paguen el impuesto al valor agregado por el traslado que efectúen a los contribuyentes que los adquieran.

Por otro lado, la compensación es una forma de extinción de las obligaciones tributarias a través de la que los contribuyentes acreditan el pago de las contribuciones a su cargo contra las cantidades que tienen a su favor, las que 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.

El legislador se encuentra facultado para implementar los mecanismos para evitar que los contribuyentes *eludan el cumplimiento de sus obli-*

---

<sup>31</sup> El segundo criterio para valorar la proporcionalidad de la intervención legislativa es "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"

*gaciones fiscales, toda vez de que el interés perseguido con la recaudación de recursos fiscales es la satisfacción de necesidades colectivas y el bienestar común de la sociedad.* Inclusive, la práctica de defraudación y evasión fiscal deriva de las compensaciones de saldos a favor por distintos impuestos y retenciones a terceros, lo que obstaculizaría su facultad revisora para verificar el cumplimiento de las disposiciones tributarias y advertir la probable comisión de delitos fiscales como son la emisión, compra venta de facturas falsas. Es decir, aquellas personas físicas y morales que *facturan operaciones inexistentes* con el propósito de aplicar efectos fiscales de manera ilegal en el beneficio de otros contribuyentes. Así como erradicar esquemas de evasión a gran escala, como las de organizaciones que realizan simulaciones jurídicas en *subcontrataciones ilegales o esquemas de outsourcing*. Para tal efecto, la Procuraduría Fiscal de la Federación ha actuado en coordinación con el Servicio de Administración Tributaria, la Unidad de Inteligencia Financiera y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en la tarea de “seguir el rastro del dinero”.<sup>32</sup>

Aunado a lo anterior, cabe destacar que la mecánica implementada en el Artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación de dos mil diecinueve, no constituye una medida excesiva o injustificada, en el entendido de que no afecta la existencia del saldo a favor de los contribuyentes debido a que sólo se establecen modalidades para su obtención, ya sea extinguir diversas obligaciones tributarias por adeudo propio, o bien, solicitar su devolución.

Y si bien, el Código Fiscal de la Federación, en sus Artículos 17-H, 41-A, 42, 69-B y 113 y 113 Bis 35, ya establecía diversos medios y procedimientos que encaminados a combatir actos evasivos y tienen un grado de instrumentalidad en la consecución de los fines buscados, es válido considerar que, como lo expuso el legislador, las prácticas irregulares se han venido incrementando, por lo que estimó prudente modificar la multicitada mecánica.

En tales consideraciones, es válido cerrar declarando que se trata de una medida racional y adecuada para satisfacer la finalidad perseguida.

Por último,<sup>33</sup> debe analizarse si la norma reclamada es estrictamente proporcional en relación con la finalidad buscada; esto es, 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.

---

<sup>32</sup> Entrevista del Procurador Fiscal Lic. Carlos Romero Aranda, 4 abril 2019, “Formula Financiera” “Abriendo la Conversación”.

<sup>33</sup> El tercer criterio para valorar la intervención legislativa es “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”.

Considerando que la medida en examen no constituye una prohibición absoluta de compensar saldos a favor, toda vez de que es posible efectuarla respecto de las cantidades que se generen contra el mismo impuesto, pues aun impactando en cierta medida manera en el patrimonio de los contribuyentes, lo cierto es que éstos tienen a su alcance los métodos para llevar a cabo la recuperación de los saldos a favor mediante su solicitud ante la autoridad hacendaria, o bien, compensarlos contra los mismos impuestos.

Las limitantes establecidas en la norma no conculcan derechos de los contribuyentes, puesto que, si bien se torna más complejo el procedimiento del entero de los tributos, tanto para los particulares, como el despliegue de las facultades de comprobación fiscal de las propias autoridades, el objetivo de la modificación es que cesen las prácticas de evasión fiscal, lo que disminuiría la privación de recaudación de los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Por todo lo anterior, siempre deberá concluirse que la norma reclamada es proporcional en sentido estricto.

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, así como la proporcionalidad en sentido estricto se encuentren justificadas al menos en un grado mínimo.

Toda vez que las limitantes previstas obedecen a una finalidad constitucionalmente válida y objetiva, son adecuadas, son proporcionales en sentido estricto y racionales, la norma reclamada supera el test de proporcionalidad.

#### **4.6. El ultraje al Derecho de propiedad**

Manifestar que la norma reclamada comporta una violación al derecho fundamental a la propiedad es infundado, pues si bien el derecho a la propiedad constituye la prerrogativa de los sujetos a poder apropiarse de bienes y estar en posibilidad de disponer de ellos y por lo mismo, la Convención Americana Sobre Derechos Humanos en su el Artículo 21 de incluye el derecho humano a la propiedad privada, también indica en el texto del su numeral primero que si bien “toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes”, también , que “la ley puede subordinar tal uso y goce al interés social”; y en el segundo y tercer numeral expresa que “Ninguna

persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley”; y, que “Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley”.

Ahora bien, aun cuando es innegable que el derecho tributario recae sobre el patrimonio de los contribuyentes, entendido éste como la gama de bienes, derechos, obligaciones y cargas que éstos tienen, es de explorado derecho aseverar de forma reiterada que el Artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil diecinueve, únicamente 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.

La mecánica que se implementa en este ejercicio si bien adquirió mayor complejidad, lo cierto es que, se insiste, no afecta la existencia del saldo a favor de los contribuyentes ni la posibilidad de su recuperación debido a que sólo se establecen modalidades para su obtención o utilización; a saber, para extinguir diversas obligaciones tributarias por adeudo propio, o bien, para solicitar su devolución a la autoridad hacendaria.

Dicho de otra manera, la medida impacta en el patrimonio de los contribuyentes; sin embargo, éstos tienen a su alcance los métodos para llevar a cabo la recuperación de los saldos a favor mediante su solicitud ante la autoridad hacendaria, o bien, compensarlos contra los mismos impuestos, con la finalidad de que estén en disponibilidad de disponer de ellos.

En consecuencia, adversamente al dicho de quien manifieste dicho concepto de violación, la limitante impuesta no conculca el derecho fundamental a la propiedad.

#### **4.7. La falta de respeto del Principio de Presunción de Inocencia**

Al analizar el concepto de violación en el que se plantea que el contenido de la norma reclamada conculca el principio de presunción de inocencia, es posible advertir que se trata de un agravio infundado, ya que no se está frente a un procedimiento administrativo sancionador.

El principio de presunción de inocencia no es aplicable a las facultades de comprobación, en tanto que atendiendo a la naturaleza de ese

principio es solamente aplicable cuando se impone una pena o si se está ante la presencia de un procedimiento administrativo sancionador.<sup>34</sup>

Consecuentemente, a diferencia de la afirmación esgrimida por la parte quejosa, el Artículo reclamado no es contrario al principio de presunción de inocencia, puesto que al tratarse de una limitante en la mecánica de compensación de saldos a favor originados por declaraciones de impuestos, no puede analizarse a la luz de ese principio ya que no le es aplicable.

#### **4.8. La inobservancia de la simplificación administrativa**

Esgrimir como concepto de violación la inobservancia de la simplificación administrativa y por ende el supuesto retroceso de los avances en esa materia, también es infundado, en razón de las siguientes consideraciones.

Los deberes impuestos a los contribuyentes no pueden considerarse de manera aislada, sino como parte del conjunto de medidas implementadas por el legislador para avanzar en la simplificación administrativa (a fin de que los procedimientos de recaudación y fiscalización sean más ágiles y eficientes en aras de garantizar que los gobernados cumplan debida y oportunamente con el deber constitucional de contribuir al gasto público así como reducir los costos de operación de la hacienda pública) así se estableció la contradicción de tesis 334/2015-SS, la Segunda Sala de la Suprema Corte.<sup>35</sup>

Expuso que tal cuestión se traduce en un beneficio de la sociedad, dado que ello permite que el Estado Mexicano cuente con mayores recursos económicos para atender las necesidades básicas de la colectividad.

Dicho argumento permite evidenciar que la simplificación administrativa —y en este caso, contributiva— se traduce en la implementación de mecanismos y sistemas diseñados por el legislador para que los procesos de recaudación y fiscalización sean más ágiles y eficientes, reduciendo sus plazos y costos de operación, con la finalidad de procurar una mayor eficacia en las facultades de fiscalización de las autoridades hacendarias.

---

<sup>34</sup> Véase la Tesis “Presunción de inocencia. este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices o modulaciones”, Publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 7, junio de 2014, Tomo I, Décima Época, materia(s): Constitucional, tesis: P./J. 43/2014 (10a.), página: 41. Registro: 2006590.

<sup>35</sup> Así lo estableció la Corte en la Tesis: 2a./J. 41/2016 (10a.), publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 30, mayo de 2016, Tomo I, Materia(s): Común, Común, página 1331. Registro: 2011582.

Considerado lo anterior, es importante destacar que en la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil diecinueve, el legislador ordinario argumentó que si bien la mecánica de compensación previamente establecida en los Artículos 23 del Código Fiscal de la Federación y 6° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado representaba una simplificación administrativa, también lo es que abrió espacios para llevar a cabo prácticas de evasión fiscal.

Asimismo, expone que la tendencia de los montos de las compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha sido creciente, pues la tasa de crecimiento promedio de las compensaciones de los saldos a favor del impuesto al valor agregado es mayor que la tasa de crecimiento promedio del monto de saldos respecto de los cuales se solicita su devolución, lo que se origina por la aplicación del acreditamiento de impuestos que fueron trasladados al contribuyente en los gastos o en las inversiones que realizan, lo que corresponde a impuestos causados previamente y que debieron ser enterados al fisco por parte de sus proveedores; circunstancia 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.

Es claro que el legislador sí tomó en cuenta la simplificación administrativa y contributiva de la norma; sin embargo, indicó que ello generó que se llevaran a cabo prácticas de evasión fiscal, ya sea de manera lisa y llana del impuesto a pagar, o bien, mediante acreditamientos ficticios.

De este modo, se concluye que en la exposición de motivos de la norma cuyo precepto legal se reclama, el Poder Legislativo ponderó la afectación al interés de la colectividad en relación con la mecánica de compensación previamente establecida, sobre la subsistencia de la simplificación administrativa y contributiva, de tal suerte que optó por establecer las limitantes controvertidas.

Por lo tanto, con la prevención adoptada, per se, no se inobservó la simplificación administrativa y contributiva en perjuicio de los contribuyentes, pues el Estado tiene mayor interés en que cesen las prácticas de evasión fiscal, no obstante que con ello se torne más complejo el procedimiento del entero de los tributos por parte de los contribuyentes, así como el despliegue de las facultades de comprobación fiscal de las autoridades hacendarias.

## V. Conclusiones

- ✓ La figura de la Compensación por sí misma no deja de ser una forma de extinción de obligaciones que prevalece, no obstante, con sus actuales limitantes.
- ✓ La Compensación Universal tratándose de obligaciones fiscales, no se estableció como un derecho de los contribuyentes, sino que se concibe como un beneficio otorgado por el Estado.
- ✓ La figura de la Compensación Universal, era un concepto bajo el cual el contribuyente podía utilizar un saldo a favor para extinguir, de manera automática y sin necesidad de trámites, algún otro adeudo pendiente que tuviera con el Servicio de Administración Tributaria, la cual tuvo que desaparecer debido a los abusos por parte de algunos contribuyentes.
- ✓ La eliminación de la Compensación Universal obedeció por la proliferación de organizaciones criminales que por mucho tiempo implementaron exitosamente estrategias de defraudación fiscal, incluso a través de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) y Empresas que Emiten Comprobantes Fiscales de Operaciones Simuladas. (EFOS), así como el manejo de nóminas fraudulentas de empresas de *outsourcing*.

## VI. Anexo

Ver Tabla en siguiente página:

| Vigente en 2003                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Vigente en 2004                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Vigente en 2006                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Vigente 2020                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>(REFORMADO PRIMER PARRAFO, DOF 15 DE DICIEMBRE DE 1995)</p> <p>Artículo 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 adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. 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 indevido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los</p> | <p>(REFORMADO, DOF 5 DE ENERO DE 2004)</p> <p>Artículo 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 indevido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la</p> | <p>(REFORMADO PRIMER PARRAFO, DOF 28 DE JUNIO DE 2006)</p> <p>Artículo 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 indevido 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 este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico.</p> | <p>(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2019)</p> <p>Artículo 23. 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 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 indevido 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 este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico.</p> |

|                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado. | documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.<br>Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.<br>No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código. | (ADICIONADO, DOF 28 DE JUNIO DE 2006)<br>Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.<br><br>(REFORMADO, DOF 5 DE ENERO DE 2004)<br>Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.<br><br>(REFORMADO, DOF 5 DE ENERO DE 2004)<br>No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código. | (ADICIONADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)<br>Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.<br><br>(REFORMADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)<br>Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.<br><br>(REFORMADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)<br>No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código. |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <p>en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.</p> | <p>(REFORMADO, DOF 28 DE JUNIO DE 2006)</p> <p>Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.</p> | <p>(REFORMADO, DOF 28 DE JUNIO DE 2006)</p> <p>Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.</p> |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

## Bibliografía

García Mendieta, Carmen, Diccionario Jurídico Mexicano, XIV edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Ed. Porrúa. México, 2000.

Formula Financiera, “Abriendo la Conversación”, Entrevista del Procurador Fiscal Lic. Carlos Romero Aranda”, El Universal, 4 abril 2019, [https://www.youtube.com/watch?v=S5\\_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRI3eanQAVKwpqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAfubYIT90](https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRI3eanQAVKwpqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAfubYIT90)

<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/se-acabo-la-fiesta-va-procuraduria-fiscal-contra-evasores>

Medina Pérez, Marco Antonio, <https://www.elcontribuyente.mx/2018/12/diputados-aprueban-la-ley-de-ingresos-2019/>

Secretaría de Hacienda, “Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2019”, [https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas\\_Publicas/docs/paquete\\_economico/cgpe/cgpe\\_2019.pdf](https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2019.pdf)

Sistema de Consulta de Ordenamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, [http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXucmH/r+b4QQGvDNivuPPGF/en+0MPtF\\_sijT4P+QP+Tg==](http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXucmH/r+b4QQGvDNivuPPGF/en+0MPtF_sijT4P+QP+Tg==). Disponible el 20.01.2020.

Transparencia Presupuestaria, “Para que se gasta (Otras no clasificadas...)”, en Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación para 2019, [https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/infografia\\_ppef2019#funcional](https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/infografia_ppef2019#funcional)