

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

I. ANTECEDENTES¹

1. La quejosa es una sociedad estadounidense, autorizada para realizar actividades en el país, concernientes al diseño, venta e instalación de partes y componentes de sistemas de conducción de agua potable, así como para el tratamiento y disposición de aguas residuales.
2. Entre marzo de dos mil dos y enero de dos mil tres, la sociedad quejosa llevó a cabo la prestación de servicios independientes en favor de *****, por los cuales causó IVA a la tasa del 15%, en conformidad con los artículos 1 y 14 de la ley que rige esa contribución, el cual se enteró en su momento.
3. El treinta de septiembre de dos mil cuatro, la demandante emitió diversas notas de crédito a *****, mediante las cuales realizó descuentos en las contraprestaciones por los servicios independientes prestados, disminuyendo así el impuesto al valor agregado causado —ya enterado—.
4. Según el dicho de la propia quejosa, en octubre de dos mil cuatro, dejó de tener actividades dentro del país, por lo que, asevera, se encontró imposibilitada para deducir en las declaraciones de pago del IVA el monto de los descuentos realizados del valor de los actos o actividades por los que pagó el tributo de referencia, lo que a su vez le impidió recuperar en su integridad el impuesto enterado al fisco por las operaciones realizadas en los ejercicios fiscales de dos mil dos y dos mil tres.
5. También afirmó que en abril de dos mil diez, cerró definitivamente la sucursal establecida en el país, por lo que el ocho de junio de dos mil diez, presentó ante la Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos solicitud de devolución de saldo a favor por concepto del impuesto al valor agregado en cantidad de \$462,969.00 (cuatrocientos sesenta y dos mil novecientos sesenta y nueve pesos 00/100 M.N.) correspondiente al mes de abril de dos mil diez, registrada con el número de control *****.

¹ Datos obtenidos del expediente formado con motivo del juicio de Amparo Directo 336/2015 del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

6. La Subadministración de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "5" emitió el oficio ***** de veintinueve de junio de dos mil diez, por virtud del cual requirió a la contribuyente diversa información y documentación relacionada con su solicitud.
7. La quejosa desahogó dicho requerimiento con escrito de veintiuno de julio de dos mil diez.
8. Por escrito presentado en la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la quejosa, demandó la nulidad de la negativa ficta respecto de la devolución del saldo a favor por concepto del impuesto al valor agregado en cantidad de \$462,969.00 (cuatrocientos sesenta y dos mil novecientos sesenta y nueve pesos 00/100 M.N.) correspondiente al mes de abril de dos mil diez, a la Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos, de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.
9. Conoció de la demanda la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien la admitió y registró como juicio de nulidad 18705/12-17-10-10 y el dieciséis de junio de dos mil catorce, dictó sentencia en la que reconoció la validez de la resolución negativa ficta impugnada.
10. Derivado de esa decisión, la quejosa promovió juicio de amparo directo, del que correspondió conocer al Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el que lo radicó con el número de expediente 649/2014 y, en sesión de doce de marzo de dos mil quince resolvió conceder el amparo solicitado, toda vez que para la sala responsable pasó inadvertido que para decidir si había prescrito el derecho de la quejosa a la devolución solicitada, primeramente debía analizar la mecánica del impuesto al valor agregado y definir si le asistía tal derecho, puesto que al emitirse la resolución expresa, la demandada indicó que sólo tenía derecho a la deducción, lo que implícitamente significaba que no se le reconoció el derecho a la devolución.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

11. En cumplimiento a la ejecutoria antes mencionada, la Sala responsable emitió sentencia el veinticuatro de marzo de dos mil quince, en la que decidió reconocer la validez de la resolución administrativa impugnada y manifestó que no le asistía a la quejosa el derecho de devolución de la cantidad solicitada por concepto de saldo a favor del impuesto al valor agregado, toda vez que el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contempla el acreditamiento a través de la deducción y no así de la devolución que hace valer el accionante y, que aun en el supuesto sin conceder de que pudiera ser procedente la devolución solicitada, se advertía la prescripción de la misma.

II. DEMANDA DE AMPARO

12. Inconforme con esa resolución la parte quejosa, el siete de mayo de dos mil quince promovió demanda de amparo directo², la que fue radicada con el número de expediente 336/2015 ante el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
13. En sesión de once de febrero de dos mil dieciséis³, dicho órgano jurisdiccional dictó sentencia en la que determinó negar el amparo solicitado.

III. INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS DE REVISIÓN PRINCIPAL Y ADHESIVO

14. Inconforme con la determinación anterior, el siete de marzo de dos mil dieciséis⁴, *****, por conducto de su apoderado legal interpuso recurso de revisión.
15. Mediante acuerdo de diecisiete de marzo de dos mil dieciséis⁵, el Ministro Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, admitió el

² Fojas 3 a 101 del cuaderno del juicio de amparo 336/2015.

³ Ibidem. Fojas 166 a 185.

⁴ Del expediente en que se actúa, fojas 3 a 39.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

recurso con el número 1391/2016, turnó el expediente para su estudio al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y ordenó su envío a la Sala a la que se encuentra adscrito.

16. El doce de mayo de dos mil dieciséis⁶, el Presidente de esta Primera Sala instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó enviar los autos al Ministro Ponente para la elaboración del proyecto; asimismo, tuvo por interpuesto el recurso de revisión adhesivo presentado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de tercero interesado.
17. En sesión de esta Primera Sala de treinta y uno de agosto de dos mil dieciséis se determinó desechar el proyecto propuesto y que se hiciera el retorno del asunto a la ministra o a uno de los ministros de la mayoría.
18. En atención a lo anterior, por proveído de primero de septiembre de dos mil dieciséis⁷, el Ministro Presidente de la Primera Sala retornó los autos a su ponencia para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente.

IV. COMPETENCIA

19. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II, y 96 de la Ley de Amparo vigente, en relación con los diversos 11, fracción V, 21, fracciones III, inciso a, y XI de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo directo; así como en los puntos Primero y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013 publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece.

⁵ Ibidem. Fojas 41 a 43.

⁶ Ibidem. Fojas 71 y 72.

⁷ Ibidem. Foja 82.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

20. Cabe señalar que no se estima necesaria la intervención del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del citado Acuerdo, en virtud que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional.

V. OPORTUNIDAD DE LOS RECURSOS

21. Por tratarse de un presupuesto procesal, cuyo análisis debe hacerse de oficio, es necesario corroborar que la interposición de los recursos fue oportuna.
22. El recurso de revisión planteado por la parte quejosa en el juicio de amparo fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el Tribunal Colegiado de Circuito le fue notificada, de forma personal, el diecinueve de febrero de dos mil dieciséis⁸ y surtió efectos el día hábil siguiente.
23. Por lo tanto, el plazo de diez días previsto en la Ley de Amparo transcurrió del veintitrés de febrero al siete de marzo de dos mil dieciséis, sin incluir en el cómputo los días veintisiete y veintiocho de febrero de dos mil dieciséis y cinco y seis de marzo de dos mil dieciséis por corresponder a sábados y domingos, de conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
24. En tales condiciones, dado que de autos se desprende que el recurso de revisión fue presentado en la Oficialía de Partes del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el siete de marzo de dos mil dieciséis, el medio de defensa resulta oportuno.
25. Por su parte, el recurso de revisión adhesivo también se interpuso en tiempo; pues la notificación del acuerdo de admisión del principal se realizó por oficio

⁸ Foja 189, del juicio de amparo directo 336/2015.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

a la autoridad tercera interesada el catorce de abril de dos mil dieciséis⁹, surtiendo efectos en ese momento; por lo que el plazo de cinco días que al efecto señala la Ley de Amparo transcurrió del quince al veintiuno de ese mes. Luego, si el recurso de revisión adhesivo fue presentado el veintiuno de abril de dos mil dieciséis¹⁰, su presentación se hizo dentro del plazo de ley.

VI. LEGITIMACIÓN

26. En los términos del artículo 81, fracción II, de la Ley de Amparo, tanto la recurrente principal como el adhesivo tienen legitimación procesal para interponer los recursos, al haber sido quejosa y tercero interesado, respectivamente, en el juicio de amparo directo.
27. La recurrente está legitimada para interponer la revisión, ya que a través de este medio de defensa combate la resolución emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento, sobre el tema de constitucionalidad formulado en la demanda de amparo.
28. Igualmente lo está el recurrente adhesivo, quien pretende se mantenga la decisión del órgano recurrido en relación con la constitucionalidad del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

VII. CUESTIONES NECESARIAS PARA RESOLVER EL ASUNTO

VII.1. Demanda de amparo

29. El siete de mayo de dos mil quince el ahora recurrente, promovió demanda de amparo directo, la que fue radicada con el número de expediente 336/2015 ante el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, y a través de su **segundo concepto de violación**, demandó la invalidez del artículo 7, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por resultar violatorio de la garantía de proporcionalidad

⁹ Foja 56 del expediente en que se actúa.

¹⁰ Ibídem. Foja 70 vuelta.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

tributaria, contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General, en cuanto no permite recuperar, a través de una solicitud de devolución, el citado impuesto enterado por un contribuyente que realizó descuentos sobre el valor de actividades gravadas por la ley.

30. Lo anterior es así, dado que dicho numeral impide a la quejosa recuperar por la vía de devolución, el Impuesto al Valor Agregado que enteró a causa de la prestación de servicios independientes que realizó, y que posteriormente se transforma en una cantidad a su favor, al emitir diversas notas de crédito mediante las cuales realizó descuentos en las contraprestaciones por dichos servicios, disminuyendo así el IVA causado.
31. Además, la quejosa invoca diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que se sostuvo, en relación con el impuesto especial sobre producción y servicios, que cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo, para lo cual se actualiza una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues la compensación no reincorpora al patrimonio del contribuyente las cantidades, sino que simplemente le permite saldar su deuda con el fisco.
32. Con base en ello –argumenta– el artículo 7, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 5, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios tienen un contenido similar, en cuanto sólo permiten al contribuyente aplicar las cantidades a su favor en contra de las cantidades a cargo que corresponda en los siguientes meses, impidiendo su recuperación por la vía de devolución; con independencia que el primer ordenamiento se refiera a “deducción” y la segunda a “compensación”, toda vez que son equivalentes en términos económicos.
33. Continúa manifestando que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado inconstitucionales las normas que no permiten la devolución como medio para recuperar los saldos a favor del contribuyente, con

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

independencia que puedan compensarlos o deducirlos, pues con ello no se reincorpora cantidad alguna al patrimonio del contribuyente.

VII.2. Sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito

34. En relación con el planteamiento de inconstitucionalidad formulado en la demanda de amparo, el Tribunal Colegiado de Circuito analizó el argumento esgrimido por la quejosa y lo declaró inoperante, en una parte, e infundado, en otra, con base en lo siguiente:

a) La quejosa parte de una situación hipotética frente al sistema jurídico que ataca, por lo que existe impedimento para obtener la devolución de la contribución referida, en el caso de descuentos o devoluciones.

b) Con independencia de la inoperancia, no asiste razón a la quejosa, porque en tratándose de impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, el principio de proporcionalidad tributaria se encuentra vinculado con la cantidad que corresponde enterar al contribuyente, en función con el valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores, lo que se logra a partir de considerar el impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos.

c) Conforme a la mecánica del impuesto al valor agregado, se permite que el retenedor compense la incidencia de la contribución a través de figuras tales como el acreditamiento, la devolución o la compensación.

La primera de ellas permite al contribuyente restar el impuesto acreditable del que resulte a su cargo, mientras que en los supuestos segundo y tercero se contempla la posibilidad de solicitar devolución o

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

llevar a cabo la compensación contra otros impuestos federales, en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, cuando en la declaración del contribuyente resulte un saldo a favor.

Por lo tanto, en el caso del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando el contribuyente otorga descuentos o bonificaciones relativas a las actividades que grava, puede deducir en la siguiente o siguientes declaraciones el pago del mes calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto que se hubiere trasladado, fue restituido.

Luego, el impuesto al valor agregado sí permite la posibilidad de obtener la devolución de determinados montos, en el supuesto contemplado en el artículo 6 de la ley en cita; es decir, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor y la solicitud debe comprender el total del saldo a favor.

d) Aunque el numeral impugnado no contempla la posibilidad de obtener directamente la devolución como lo solicitó la quejosa, en todo caso contempla un beneficio fiscal para los sujetos que se ubiquen en los supuestos establecidos; el cual se traduce en la posibilidad de deducir el monto relativo a la devolución de bienes enajenados, respecto de los cuales se otorguen descuentos o bonificaciones, se devuelva los anticipos o depósitos recibidos, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto que se hubiera trasladado, fue restituido.

e) Contrario a lo que adujo la quejosa, el legislador no se encuentra obligado a considerar, al diseñar un sistema normativo, todas aquellas hipótesis excepcionales que puedan presentarse, sino las que sean más concurrentes y que permitan otorgar el grado de generalidad que requiere una disposición normativa, en términos de la jurisprudencia 1a./J. 81/2009 **“NORMAS FISCALES. EL LEGISLADOR DEBE**

PREVER EN ELLAS LOS SUPUESTOS DE MAYOR PROBABILIDAD DE OCURRENCIA, NO CASOS EXCEPCIONALES”.

f) Además, del análisis a la configuración legislativa, se aprecia que se consideró la naturaleza del impuesto, para establecer una mecánica que contempla figuras de traslado y acreditamiento, para que sea el contribuyente quien soporte la carga del impuesto y, en el caso de retenedores, se les otorga, incluso, beneficios fiscales, como la de obtener la devolución, la compensación o la deducción del monto que haya asumido a su cargo, lo que revela que considera la capacidad contributiva de cada uno de ellos y, por ende, se respeta el principio de proporcionalidad tributaria.

g) No obstante, pudieran existir montos del impuesto al valor agregado que, por una situación fáctica, no pudieran ser retribuidos al patrimonio de un retenedor; empero, incluso en estos supuestos, el sistema tampoco violenta el principio constitucional invocado, ya que el monto asumido debe entenderse incluido en el costo de la operación que se realiza y, además, soportado como consumidor final. Máxime que, al otorgar la nota de crédito o realizar el descuento o la devolución del impuesto retenido a su consumidor, se colocó por voluntad propia en un supuesto normativo específico consistente en deducción, por lo que el contribuyente debe soportar el costo de su operación mercantil.

h) En conclusión, el hecho de que la quejosa no pueda obtener directamente la devolución del impuesto, en sí mismo, no torna inconstitucional el precepto normativo que ataca; por un lado, porque el sistema normativo al que pertenece, en lo particular el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sí contempla esa posibilidad, en un supuesto diverso y, por otro, porque la mera posibilidad de no lograr la devolución, no es un aspecto que repercuta en la capacidad contributiva del quejoso; porque la dinámica del impuesto requiere que el monto enterado corresponda con aquélla, lo que se logra, precisamente, con las figuras del acreditamiento y traslado del impuesto, así como con los sistemas de reintegración de los montos pagados.

VII.3. Recurso de revisión

35. A través del recurso de mérito, el recurrente impugnó la determinación del órgano colegiado en relación con la cuestión constitucional planteada, para lo cual esgrimió un agravio “único” a través del cual pretende desvirtuar el razonamiento de constitucionalidad en el amparo directo. Al respecto, manifiesta lo siguiente:

a) Contrario a lo resuelto en la sentencia recurrida, la quejosa no sustentó la inconstitucionalidad del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a partir de una situación particular o hipotética, ya que no es cierto que haya tachado al citado numeral de resultar violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, por lo que resulta inaplicable la jurisprudencia 2a./J. 88/2003 ya que, como se observa en la demanda de amparo, en el segundo concepto de violación se hizo valer la inconstitucionalidad con base en la generalidad y abstracción de la norma.

b) El tribunal colegiado de circuito es incongruente en relación con la litis planteada, porque señaló la inconstitucionalidad del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, al no establecer un mecanismo que permita reincorporar al patrimonio del contribuyente el impuesto al valor agregado que, habiendo sido enterado al fisco, se torna en una cantidad a su favor, como consecuencia de descuentos en el valor de un acto o actividad gravada por la contribución, que naturalmente reducen la base gravable sobre la que se calcula la contribución.

Por lo tanto, el recurrido puntualiza el alcance del principio de proporcionalidad en materia del impuesto al valor agregado considerando su manifestación positiva, que obliga al particular a contribuir en la medida de su capacidad; pero en su connotación negativa, prohíbe al fisco federal apoderarse de cantidades superiores a las debidas y le obliga a reintegrar al particular las sumas obtenidas de forma injustificada.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

Luego, el hecho de que el tribunal colegiado estableciera la mecánica del impuesto al valor agregado y si su metodología era correcta, lo cierto es que ello no era materia de discusión ni en la instancia natural ni en el amparo, sino si resultaba constitucional o no el hecho de que el artículo 7 de la ley relativa permite que los contribuyentes recuperen el impuesto al valor agregado que hubiere restituido a su cliente con motivo de esos descuentos, bonificaciones u otras figuras para que se deduzcan en las siguientes declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, sin posibilidad de solicitar su devolución.

Además, contrario a lo resuelto, salvo la condición prevista en el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este no tiene relación con el impuesto acreditable y, por lo tanto, con las figuras del acreditamiento, la devolución, la compensación; pues está orientado a regular el impuesto causado, mismo que se disminuye en la misma proporción que se reduce la base gravable del impuesto al otorgarse descuentos o bonificaciones, lo cual genera que la problemática propuesta en el amparo sea ajena a lo que dispone el diverso numeral 6 del ordenamiento en referencia.

c) Son incorrectas las aseveraciones que realiza el tribunal colegiado de circuito, porque la metodología que establece el multicitado artículo 7 no se traduce en un “beneficio fiscal” o concesión del legislador, sino una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria en su manifestación negativa, aunado a que su propósito no es reintegrar el impuesto al valor agregado al sujeto que soportó la carga tributaria, sino al adquirente de los bienes o servicios con motivo de descuentos, bonificaciones o devoluciones que llevó a cabo.

d) Tampoco asiste razón al órgano recurrido, al manifestar que el derecho a la devolución surja con motivo de que la contribuyente cese sus actividades en territorio nacional, sino solicitarla en cualquier

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

momento cuando a través de la deducción no sea posible reincorporar al patrimonio del contribuyente las cantidades que tiene derecho a recuperar.

e) El razonamiento del tribunal colegiado sería válido si la aplicación del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado resultara opcional; pero, dado que no lo es, debe ser aplicado forzosamente por cualquier contribuyente que se ubique en los supuestos de recibir la devolución de bienes enajenados, otorgar descuentos o bonificaciones o devolver los anticipos o depósitos recibidos, para recuperar los montos cuando no es posible su deducción.

f) Asimismo, contrario a lo resuelto, son aplicables en el caso los precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que se resolvió la inconstitucionalidad del artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en los que se resolvió inconstitucional la omisión en prever la devolución como mecanismo para “recuperar” el impuesto al valor agregado habiendo sido enterado por el contribuyente.

g) Finalmente, el tribunal colegiado de circuito, también resuelve de forma ilegal lo sustentado por la quejosa en los conceptos de violación tercero, cuarto y quinto, con base en los razonamientos de constitucionalidad expresados.

VII.4. Recurso de revisión adhesivo

36. El veintiuno de abril de dos mil dieciséis el Secretario de Hacienda y Crédito Público, presentó recurso de revisión adhesivo, en el que se hicieron valer dos agravios.
37. En primer lugar, manifiesta que lo argüido por la recurrente principal es inoperante, en atención a que la empresa quejosa aduce en su agravio que la litis en el juicio de amparo directo no radicaba en determinar si la metodología que establece la ley de la materia para calcular el impuesto al

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

valor agregado a cargo del causante resultaba o no constitucional, sino únicamente si el hecho de que, conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, con motivo de la realización de las actividades gravadas por esta ley, para recuperar el impuesto al valor agregado que hubiera restituido a su cliente por motivo de descuentos, bonificaciones, etcétera, deba necesariamente deducirse en la siguiente o siguientes declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, sin posibilidad de solicitar su devolución, si resulta o no violatorio del principio de proporcionalidad, en su vertiente negativa.

38. Sin embargo, la autoridad estima que la inoperancia del argumento radica en que la recurrente no controvierte en su totalidad las consideraciones que tuvo el Tribunal Colegiado al emitir la sentencia recurrida, pues debió desvirtuar la mecánica prevista por dicho tribunal que según el mismo si permite la devolución de los saldos a favor que resulten.
39. Por otra parte, aduce que la quejosa hizo valer situaciones particulares y/o hipotéticas, como lo refirió el tribunal colegido. Ello es así, ya que únicamente adujo la inconstitucionalidad del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dado que atento a su contenido y alcance, no permite recuperar por vía de la devolución el impuesto al valor agregado.

VIII. PROCEDENCIA

40. Para determinar la cuestión de procedencia del recurso de revisión, esta Primera Sala señala que debe tenerse presente lo establecido por los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal¹¹; 81, fracción II, de la

¹¹ **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:
[...]

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

Ley de Amparo¹²; 10, fracción III, y 21, fracción III, inciso a, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación¹³ y los puntos Primero y Segundo del Acuerdo General Plenario 9/2015¹⁴.

IX. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno.

La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras;

[...]

¹² **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión:

[...]

II. En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de acuerdos generales del pleno.

La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras.

¹³ **Artículo 10.** La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en Pleno:

[...]

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito, cuando habiéndose impugnado la inconstitucionalidad de una ley federal, local, del Distrito Federal o de un tratado internacional, o cuando en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dichas sentencias decidan u omitan decidir sobre tales materias, debiendo limitarse en estos casos la materia del recurso a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales;

[...]

Artículo 21. Corresponde conocer a las Salas:

[...]

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito:

a) Cuando habiéndose impugnado la constitucionalidad de un reglamento federal expedido por el Presidente de la República, o de reglamentos expedidos por el gobernador de un Estado o por el Jefe del Distrito Federal, o en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en estas materias, se haya decidido o se omita decidir sobre la misma inconstitucionalidad o interpretación constitucional;

[...]

¹⁴ **PRIMERO.** El recurso de revisión contra las sentencias que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito es procedente, en términos de lo previsto en los artículos 107, fracción IX, constitucional, y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, si se reúnen los supuestos siguientes:

a) Si en ellas se decide sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general, o se establece la interpretación directa de un precepto constitucional o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, o bien si en dichas sentencias se omite el estudio de las cuestiones antes mencionadas, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo, y

b) Si el problema de constitucionalidad referido en el inciso anterior entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia.

SEGUNDO. Se entenderá que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando habiéndose surtido los requisitos del inciso a) del Punto inmediato anterior, se advierta que aquélla dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional.

También se considerará que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando lo decidido en la sentencia recurrida pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

41. Ello es así, porque de conformidad con lo dispuesto en los numerales antes referidos, para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo, es necesario que se reúnan ciertos requisitos:
- a) Que en la sentencia recurrida se haya realizado un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de normas generales o se establezca la interpretación directa de una norma constitucional o de los derechos humanos reconocidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte o que, habiéndose planteado alguna de esas cuestiones en la demanda de amparo, se haya omitido su estudio en la sentencia respectiva, y;
 - b) De haber un problema de constitucionalidad, éste debe entrañar la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la Sala respectiva.
42. En lo que se refiere al segundo de los requisitos antes mencionados, el punto Segundo del Acuerdo General 9/2015 señala que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando se advierta que el estudio del recurso de revisión no dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional, o cuando lo decidido en la sentencia recurrida no pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiese omitido su aplicación.
43. Por lo tanto, las interrogantes a responder para concluir si el presente amparo directo en revisión es procedente de acuerdo con los requisitos anteriores, se constriñen a determinar:
- a) Si en la demanda de amparo se planteó el estudio de alguna cuestión de constitucionalidad, esto es, el análisis de algún precepto o norma general a la luz de algún derecho humano reconocido en la Constitución Federal o en los instrumentos internacionales en la

relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiere omitido su aplicación.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

materia, o bien se solicitó directamente la interpretación de algún derecho humano o precepto constitucional.

b) Si el Tribunal Colegiado realizó el estudio de algún planteamiento formulado en la demanda de amparo o introdujo *motu proprio* un análisis que pudiera actualizar una cuestión de constitucionalidad y, a fin de cumplir con el segundo requisito relativo a la importancia y trascendencia, dilucidar si los agravios formulados en la revisión atacan la determinación del Tribunal Colegiado en la sentencia recurrida.

44. Bajo este marco contextual, el presente recurso de revisión es procedente, ya que en la demanda de amparo se planteó la inconstitucionalidad del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil cuatro, por la transgresión a la garantía de proporcionalidad que prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
45. Asimismo, la quejosa, ahora recurrente, alega que dicho planteamiento de constitucionalidad fue resuelto de forma incorrecta por el Tribunal Colegiado, lo que constituye precisamente la materia de la revisión y justifica su procedencia.
46. Finalmente, el tema de constitucionalidad resulta importante y trascendente en tanto puede generar un pronunciamiento novedoso y relevante para el orden jurídico nacional.

IX. ESTUDIO DE FONDO

47. Esta Primera Sala estima que el agravio propuesto por la recurrente es parcialmente fundado, pero suficiente para revocar la sentencia recurrida, toda vez que la interpretación realizada por el órgano colegiado no es conforme con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

48. Por lo anterior, en los términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, se procede al estudio del segundo concepto de violación propuesto por la quejosa en su escrito de amparo.
49. Como se precisó con anterioridad en esta ejecutoria, la quejosa impugnó la inconstitucionalidad del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al estimarlo contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria en tanto impide al contribuyente solicitar la devolución de los remanentes de la cantidad a deducir, derivada de la devolución de bienes enajenados o del otorgamiento de descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos gravados por la ley de referencia.
50. Para esto, el análisis para determinar el alcance de las normas impugnadas, debe llevarse a cabo con el fin de estar en aptitud de abordar la constitucionalidad de las mismas; para lo cual, es importante resaltar que la función que tiene esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la revisión en amparo directo no es, en principio, determinar cuál es la correcta interpretación de la ley.
51. Sin embargo, la gran mayoría de las disposiciones legales, incluidas las administrativas, ya sean locales o federales, admiten varias interpretaciones y corresponde a los tribunales ordinarios y a los tribunales de amparo encargados de controlar el principio de legalidad establecer la forma correcta en la que aquéllas deben interpretarse.
52. En este sentido, esta Primera Sala ha reiterado en diversos precedentes¹⁵ que el control de la interpretación de la ley puede hacerse fundamentalmente

¹⁵ Amparos Directos en Revisión 1273/2010, 301/2013, 204/2013 y 3758/2012 que dieron origen a la jurisprudencia 1a./J. 37/2014 "**INTERPRETACIÓN DE LA LEY EN AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN. CASOS EN LOS QUE LA SUPREMA CORTE PUEDE MODIFICARLA.** Si bien es cierto que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en varios precedentes que la interpretación de la ley puede formar parte de las cuestiones propiamente constitucionales que se abordan en el amparo directo en revisión, este criterio debe interpretarse en conexión con lo dispuesto en la fracción IX del artículo 107 constitucional. En efecto, la función que ejerce este alto tribunal a través de la revisión en amparo directo, no consiste, en principio, en determinar la correcta interpretación de la ley. La gran mayoría de las disposiciones legales admiten varias interpretaciones y corresponde a los tribunales ordinarios y a los tribunales de amparo encargados de controlar el principio de legalidad establecer la forma correcta en la que aquéllas deben interpretarse. En este sentido, el control de la interpretación de la ley puede hacerse fundamentalmente en dos escenarios a través del recurso de revisión que se interpone en contra de una sentencia dictada en un juicio de amparo directo: (i) cuando entre las distintas interpretaciones que admite una disposición sólo una de ellas resulta constitucionalmente válida y

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

en dos escenarios a través del recurso de revisión que se interpone en contra de una sentencia de amparo directo:

a) Cuando entre las distintas interpretaciones que admite una disposición, sólo una de ellas resulta constitucionalmente válida y ésta no es la que ha realizado la autoridad responsable, resulta *obligatorio* optar por la interpretación de la ley que esté conforme con la Constitución;

b) Cuando una disposición admite varias interpretaciones constitucionalmente aceptables y la autoridad responsable selecciona una que es inconstitucional, esta Suprema Corte debe declarar que esa interpretación se encuentra prohibida y, en consecuencia, interpretar el precepto en cuestión de una forma que tenga cabida en la Constitución.

53. Ahora bien, el caso que nos ocupa se ubica en la última hipótesis señalada; es decir, el Tribunal Colegiado de Circuito llevó a cabo la interpretación del conjunto de disposiciones reclamadas, concluyendo en una que resulta inconstitucional; por ende, toda vez que dicho análisis viola lo previsto en el Pacto Fundamental, es menester interpretarlas de forma tal que sean acordes con ésta.
54. Concluyendo en este punto, se considera que la interpretación conforme que debe realizarse de las diversas normas involucradas en el presente asunto, es aquella que tenga como finalidad reflejar de la mejor manera posible el mandato constitucional.
55. Conforme a lo expuesto, a juicio de esta Primera Sala, el tribunal colegiado de circuito no realizó una interpretación afín con la garantía de

ésta no es la que ha realizado o avalado el tribunal colegiado, resulta obligatorio optar por la interpretación de la ley que esté conforme con la Constitución; (ii) cuando una disposición admite varias interpretaciones constitucionalmente aceptables y el tribunal colegiado selecciona o avala implícitamente una que es inconstitucional, esta Suprema Corte debe declarar que esa interpretación se encuentra prohibida e interpretar el precepto en cuestión de una forma consistente con lo dispuesto en la Constitución. En consecuencia, cuando existen varias interpretaciones de una disposición que no violan la Constitución y se opta por alguna de ellas no es posible censurar la interpretación efectuada con el argumento de que no se ha hecho una "correcta" interpretación de la ley", publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 6, mayo de 2014, tomo I, página 460.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, por lo que el contenido del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde dos mil tres, deberá comprenderse con base en un análisis que sea adecuado a lo que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos impone.

56. En este sentido, es pertinente emprender el estudio del segundo concepto de violación propuesto por la quejosa en su escrito de demanda, siendo necesario traer a colación, nuevamente, los antecedentes del asunto, así como el marco jurídico sobre el cual se llevará a cabo el análisis.
57. Así, como había quedado expresado, la recurrente es una sociedad estadounidense que estableció en mil novecientos noventa y nueve una sucursal en territorio nacional, cuyo objeto social era, principalmente, la venta e instalación de partes y componentes de sistemas de conducción de agua potable, así como el tratamiento y disposición de aguas residuales.
58. De la realización de sus actividades, la quejosa llevó a cabo la prestación de servicios en favor de *****, entre marzo de dos mil dos y enero de dos mil tres en territorio nacional, por lo que causó impuesto al valor agregado a la tasa del 15% en términos de los numerales 1 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y lo enteró a las autoridades fiscales.
59. Posteriormente, el treinta de septiembre de dos mil cuatro, la recurrente emitió diversas notas de crédito en favor del mencionado cliente, mediante las cuales realizó descuentos en las contraprestaciones por los servicios independientes prestados, disminuyendo el impuesto al valor agregado causado y ya enterado, resultando una cantidad gravada equivalente a \$4'266,485.98 (cuatro millones doscientos sesenta y seis mil cuatrocientos ochenta y cinco pesos 98/100 M. N.) más \$639,972.90 (seiscientos treinta y nueve mil novecientos setenta y dos pesos 90/100 M. N.) por concepto del impuesto, el cual fue restituido expresamente al adquirente de sus servicios.
60. No obstante lo anterior, desde octubre de dos mil cuatro (mes calendario siguiente al en que se realizaron los descuentos), la quejosa dejó de llevar a

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

cabo las actividades gravadas en territorio nacional, pero **sin extinguir la sucursal**.

61. En ese sentido, como lo dispone el artículo impugnado, la cantidad que resultó de los descuentos fue deducida por la quejosa en su pago definitivo del mes de septiembre de dos mil cuatro, quedando un remanente equivalente a \$462,696 (cuatrocientos sesenta y dos mil seiscientos noventa y seis pesos 00/100 M. N.).
62. Toda vez que desde esa fecha y hasta abril de dos mil diez, momento en el que la quejosa decidió concluir, definitivamente, la existencia de la sucursal que tenía en la República Mexicana, por lo que decidió solicitar la devolución del remanente de los descuentos que estuvo imposibilitada a deducir hasta su agotamiento, al no haber llevado a cabo actividades gravadas hasta ese momento y que tampoco realizaría a partir de entonces.
63. Por lo tanto, mediante declaración complementaria de abril de dos mil diez, presentada el veintisiete de mayo de ese año, la quejosa manifestó un “saldo a favor” por concepto de impuesto al valor agregado, equivalente a la cantidad antes mencionada y el ocho de junio siguiente solicitó a la Administración Central de Fiscalización de Grandes Contribuyentes Diversos, una solicitud de devolución.
64. Derivado de ello y previos requerimientos efectuados por la autoridad fiscal, ante la falta de notificación de resolución alguna que resolviera sobre la petición de la contribuyente y, por ende, configurándose negativa ficta a la solicitud de la quejosa, ésta demandó la nulidad de dicha resolución.
65. Precedido de una primera sentencia de nulidad y de un juicio de amparo que la invalidó al determinar que la Sala fiscal debía precisar la litis en razón de si era procedente la devolución en favor de la actora y si no había prescrito su derecho, resolvió definitivamente en el juicio de nulidad que *[e]l artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado [...] no establece la figura de la devolución como medio para recuperar los saldos a favor que tengan los contribuyentes por el impuesto al valor agregado que hayan enterado, cuando reciben en devolución de bienes enajenados, otorguen descuentos o*

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

bonificaciones o devuelvan los anticipos a los depósitos recibidos con motivo de la realización de actividades gravadas por la ley.--- Ahora bien, de la negativa ficta impugnada se advierte que al no haber realizado actos o actividades en el período de abril de 2010 y, como consecuencia, de no haber obtenido ingresos en dicho período por los cuales el actor deba pagar el impuesto al valor agregado, la demandada resuelve que no cae en el supuesto establecido en el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para poder deducir los montos que se hubieran recibido en devolución de bienes enajenados, que otorgue descuentos o bonificaciones o que devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, por lo que el acreditamiento de [...], efectuado en la declaración de abril de 2010, no es procedente, aunado a que dicha devolución debe efectuarse en el plazo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación¹⁶.

66. En contra de esta resolución, la quejosa promovió, de nueva cuenta, juicio de amparo directo cuestionando, entre otros tópicos, la constitucionalidad del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuya interpretación no comparte esta Primera Sala, como se explica enseguida.
67. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal¹⁷ establece dos garantías que se relacionan con los principios de igualdad, justicia y legalidad concebidos desde la perspectiva del derecho tributario, a saber, la proporcionalidad y la equidad respecto de la contribución a que tienen obligación los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, con base en las leyes que al efecto se expidan.
68. Específicamente sobre la garantía de proporcionalidad, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado en diversos precedentes que ésta radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte

¹⁶ Foja 1710 frente y vuelta del juicio de nulidad.

¹⁷ **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

[...]

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

69. De conformidad con esta garantía, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo; es decir, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, lo que implica que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad contributiva de los causantes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.
70. Además, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.
71. En estos términos, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones sea, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.
72. De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad y menos el que la tiene en menor proporción.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

73. Corroboran lo anterior, las jurisprudencias P./J. 109/99 de rubro **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS¹⁸”** y P./J. 10/2003 **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES¹⁹”**.
74. De lo anterior, se advierte que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

¹⁸ Texto: “Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 22.

¹⁹ Texto: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, página 144.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

75. Ahora bien, ha sido criterio constante de este Máximo Tribunal que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida, únicamente, a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones; pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de todas las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el Fisco y los particulares.
76. Resulta entonces, que no pueden sustraerse del alcance de la proporcionalidad, aquellas situaciones que surgen cuando el particular tiene derecho a obtener por parte del fisco, las sumas de dinero que le ha entregado en los términos de las leyes fiscales, cuando tales enteros deban reintegrarse al patrimonio del particular en tanto que el Estado no tiene derecho a conservarlo por no corresponder a la justa medida del deber de contribuir impuesto a todos los gobernados.
77. En esta relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, los principios de proporcionalidad y equidad tributarias no actúan, como pudiera entenderse a primera vista, a modo de colocar al fisco y al particular en una situación de acreedor-deudor equiparable a la que puede establecerse entre dos sujetos de derecho privado; porque la autoridad hacendaria no actúa como acreedor común, sino como un ente investido de una potestad pública que lo coloca forzosamente por encima del particular en cuanto le corresponde la satisfacción de cometidos esencialmente distintos de los intereses privados.
78. En la hipótesis de mérito, tales garantías adquieren una dimensión distinta de la que usualmente se les atribuye cuando se examina la validez de las contribuciones, toda vez que la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa prohibiendo al fisco apoderarse de cantidades superiores a las debidas y obligándolo a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, en

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

congruencia con lo anterior, no únicamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen igual cantidad de dinero, sino obligando a reparar el estado de desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior de la debida a través de reintegrarle el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente.

79. La conclusión de lo hasta aquí expuesto es que tratándose de cantidades enteradas indebidamente a la autoridad fiscal, las garantías de proporcionalidad y equidad exigen al legislador prever los mecanismos para devolver al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.
80. Ilustra lo anterior, la tesis P. XI/2001 de rubro **“PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA²⁰”**.

²⁰ Texto: “Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas”, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, julio de 2001, página 9.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

81. Ahora bien, el artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde el uno de enero de dos mil tres y hasta la fecha en que se dicta esta ejecutoria, dispone:

ARTÍCULO 7o. El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, con motivo de la realización de actividades gravadas por esta Ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se restituyó.
[...]

82. Toda vez que el impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto en el que las personas que realizan actividades o actos relacionados con la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes o la importación de bienes o servicios, por regla general, deberán pagar dicha contribución, equivalente a la tasa que hubieran trasladado y retenido a sus consumidores o prestatarios, sobre el monto total de la operación que hubieren realizado²¹.
83. No obstante, existen situaciones en las que el contribuyente, al realizar alguna de las actividades gravadas por la ley, traslada el impuesto al adquirente de los bienes o servicios y éste, por alguna razón, devuelve los bienes o recibe alguna bonificación o descuento que implique le sea devuelta determinada cantidad, incluyendo el importe del impuesto al valor agregado,

²¹ **ARTÍCULO 1o.** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

[...]

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

derivando en que el contribuyente asuma el impuesto devuelto, bonificado o descontado y, por lo tanto, en una afectación en su patrimonio; pues ya enteró el impuesto relativo al fisco en el pago mensual correspondiente.

84. Para estos casos, el legislador federal, en uso de las facultades que le confirió el artículo 73, fracción VII,²² en relación con el diverso 31, fracción IX, ambos de la Constitución Federal, estableció un mecanismo para evitar que, en las circunstancias mencionadas, se generara un detrimento patrimonial en contra del contribuyente retenedor del impuesto trasladado y devuelto, bonificado o descontado; permitiendo que éste pudiera deducir el monto de las operaciones por los que tuviera obligación de pagar el impuesto y que el mismo hubiera sido restituido.
85. Lo anterior se evidencia en la redacción del artículo 7, desde la creación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho²³, que abrogó diversos ordenamientos fiscales que gravaban diversos actos y actividades²⁴; pero, especialmente, en su modificación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos setenta y nueve²⁵.

²² **Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

[...]

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

[...]

²³ Diario Oficial de la Federación de 29 de diciembre de 1978.

[...]

Ley del Impuesto al Valor Agregado

[...]

ARTÍCULO 7o. El contribuyente **que otorgue** descuentos o bonificaciones o devuelva lo que hubiere recibido con motivo de la realización de los actos gravados por esta Ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales el impuesto correspondiente a dichos descuentos, bonificaciones o devoluciones, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiera trasladado, se cancela o se restituye, según sea el caso. El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o la devolución citados, disminuirá el impuesto cancelado o restituido de las cantidades que tuviere pendientes de acreditamiento.

²⁴ **ARTÍCULO PRIMERO.** Esta Ley entrará en vigor, en toda la República, el día primero de enero de 1980.

ARTÍCULO SEGUNDO. Al entrar en vigor la presente Ley, quedarán abrogadas las leyes y decretos siguientes:

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.
3. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
4. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
5. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
6. Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.
7. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

86. En aquél momento previo a la entrada en vigor de la ley, el Ejecutivo federal presentó iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el veintisiete de noviembre de mil novecientos setenta y nueve, en la que señaló:

[D]esde que fue aprobada por vuestra soberanía la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Ejecutivo a mi cargo ha examinado diversos aspectos de la Ley, consultando a todos los sectores sociales, recogiéndose al efecto sus sugerencias, llegándose a la conclusión de que es necesario antes de que la misma inicie su vigencia, precisar algunos preceptos para su mejor interpretación, clarificar el contenido y alcance de diversas obligaciones de los contribuyentes y para crear seguridad jurídica y facilitar su cumplimiento.

[...]

Por otra parte, se mejora la redacción del artículo 4o. para dejar en claro que el impuesto acreditable es una cantidad equivalente al impuesto trasladado y no el impuesto mismo. Adicionalmente a la modificación que se propone al artículo 2o., en este precepto se establece como requisito para el acreditamiento del impuesto pagado en la importación de bienes tangibles, que el contribuyente compruebe que los bienes internados a las zonas libres o franjas fronterizas fueron enajenados utilizados en las mismas.

Por lo que se refiere a los saldos pendientes de acreditar que resulten de la declaración del ejercicio, se condiciona su devolución a que el saldo pendiente de acreditar en la declaración mensual correspondiente al último mes del ejercicio, no hubiera sido acreditado, total o parcialmente, en la declaración correspondiente al mes siguiente.

8. Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.

9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.

10. Ley del Impuesto sobre Lantas y Cámaras de Hule.

11. Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión.

12. Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo.

13. Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.

14. Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.

15. Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles.

16. Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.

17. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.

18. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

²⁵ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1979.

[...]

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

[...]

ARTÍCULO 7o. El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos gravados por esta Ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales el monto de dichos conceptos, del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiera trasladado, se cancela o se restituye, según sea el caso. El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes enajenados, disminuirá el impuesto cancelado o restituido de las cantidades acreditables o que tuviere pendientes de acreditamiento.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

Para ser congruente con las demás disposiciones legales, se establece que el monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones se deducirá, en las declaraciones mensuales, del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto y no el monto del impuestos (sic) para dicho impuesto.

[...]

87. La norma contenida en el referido artículo 7 se mantuvo esencialmente de esa manera en las subsiguientes reformas de veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa y de treinta de diciembre de dos mil dos, en las que las variaciones en el artículo sólo se relacionaron con la forma en que el impuesto debía declararse (declaraciones mensuales, declaraciones de pagos provisionales y, como hasta la fecha, pago definitivo mensual), sin afectar en lo medular la mecánica provista.
88. Bajo estas consideraciones y, sin que se soslaye lo resuelto por esta Primera Sala en las integraciones que precedieron a su conformación actual, al resolver los amparos en revisión 281/2005 y 1920/2009, así como los amparos directos en revisión 2468/2010, 2840/2010, 2045/2011 y 2146/2011, en los que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 5, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; se estima que el precepto impugnado es constitucional al no violar la garantía de proporcionalidad que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Norma Fundamental.
89. En atención al criterio del Tribunal Pleno P. XI/2001 de rubro **“PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA”**, señalado con anterioridad, se deriva una regla de aplicación genérica en relación con las garantías de proporcionalidad y equidad a las disposiciones fiscales, que se manifiestan en torno a que la autoridad fiscal no debe apoderarse de aquéllas cantidades que no le correspondan y, de ser el caso, reintegrarlas al patrimonio del contribuyente.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

90. Luego, tales circunstancias envuelven una obligación a cargo del fisco de reparar el estado de desigualdad que nace cuando un contribuyente paga una cantidad superior a la debida, por lo que es imperativo que reintegre los montos obtenidos injustificadamente y que afectan el patrimonio del particular, en atención a la garantía de proporcionalidad.
91. De dicha virtud que el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir de dos mil tres no transgreda la garantía de proporcionalidad, al permitir que el contribuyente recupere los montos del valor de los actos o actividades gravados y por los que se restituyó el impuesto al valor agregado trasladado; lo que se traduce en que el legislador estableció un mecanismo a través del cual el sujeto pasivo de la contribución puede recuperar la afectación patrimonial que sufrió, en la modalidad de deducción en los pagos definitivos mensuales del mes siguiente o siguientes, hasta agotar la cantidad resultante.
92. Por lo tanto, la falta de previsión en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la devolución por las cantidades “pagadas injustificadamente” en razón de la devolución de bienes enajenados, descuentos, bonificaciones o devolución de anticipos o depósitos al contribuyente no transgrede la proporcionalidad de la norma; porque permite al sujeto pasivo de la norma identificar un remanente en su favor y a recuperarlo a través del mecanismo de la deducción, al haber sido el que el creador de la norma estimó más apropiado en relación con el diseño y funcionamiento del impuesto al valor agregado, sin perder de vista los principios, derechos y garantías que protegen al gobernado, principalmente, en su patrimonio.
93. Luego, la mecánica prevista en el numeral cuya inconstitucionalidad se reclama, impide que la autoridad fiscal se apropie de los montos o cantidades, sino que ésta únicamente los conserva hasta en tanto el contribuyente los deduzca hasta agotarlos y, en consecuencia, este vea reintegrada su esfera patrimonial.
94. En suma, se reitera que el numeral reclamado de ninguna manera limita, condiciona o cuestiona la existencia de un remanente a favor del gobernado,

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

permitiendo su cuantificación en la medida que corresponde a la mecánica del impuesto al valor agregado; pues establece que la manera en la que el contribuyente podrá disponer de esas cantidades será mediante la deducción, lo cual no es contrario a la garantía constitucional de proporcionalidad, al permitir la reincorporación de dichas cantidades al patrimonio de los contribuyentes, a través de la modalidad precisada.

95. Ahora bien, lo determinado con anterioridad obedece a la regla general de funcionamiento del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde dos mil tres y cuyo contenido no viola derechos ni garantías constitucionales; pero la interpretación establecida no puede operar de igual manera en todos los casos y en los que deberá ampliarse la perspectiva de análisis del artículo en comento.
96. En efecto, como acontece en la presente litis, en tratándose de contribuyentes que cesarán operaciones en territorio nacional y que, por ende, no podrán deducir aquellas cantidades por concepto del impuesto al valor agregado en relación con la devolución de los bienes que hubieran enajenado, descuentos, bonificaciones o la devolución de anticipos o depósitos, entonces deberá proceder un mecanismo alternativo para retribuir al contribuyente en su patrimonio en tanto –se insiste– el fisco no deberá conservar los montos que no le corresponden.
97. Toda vez que los sujetos pasivos en la situación descrita no podrán recuperar las cantidades a su favor a través de mecanismo diverso que pueda ser aplicado, como en la especie, en los pagos mensuales del impuesto al valor agregado siguientes hasta agotar ese “remanente” o “cantidad” a favor del gobernado; la única vía posible para hacerlo se traduce en una devolución de los montos que el fisco conservaba para aplicarlo en los términos previstos en el artículo 7 del ordenamiento que se analiza, ya que el contribuyente no podrá tener retribuido su patrimonio de otro modo.
98. Ello encuentra sustento en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales y,

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

específicamente en el caso de impuestos indirectos, quien hubiere trasladado el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Sin embargo, de la lectura *contrario sensu* o por excepción de este dispositivo debe entenderse que si el contribuyente que trasladó el impuesto recibe en devolución los bienes enajenados, los anticipos o los depósitos u otorga descuentos o bonificaciones, entonces tendrá derecho a la devolución por haber asumido el importe del impuesto de que se trate.

99. Por ende, en tratándose del impuesto al valor agregado lo previsto en el artículo 22, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación operará en los casos excepcionales en los que no haya lugar a aplicar la mecánica prevista en el numeral 7 de la ley relativa.
100. No obstante lo expuesto hasta ahora, la excepción al sistema de retribución patrimonial de lo pagado indebidamente al fisco, deberá sujetarse a algunos requisitos para obtener la devolución relativa, pues es indispensable demostrar que se actualiza una situación jurídica en la contribuyente, que efectivamente le impedirá deducir el monto que conserva el fisco en los siguientes pagos mensuales del impuesto al valor agregado y, consecuentemente, le dé el derecho a la devolución.
101. En ese aspecto, tanto el Código Fiscal de la Federación²⁶ como su reglamento²⁷, vigentes al momento en que se solicitó la devolución (dos mil

²⁶ **Artículo 27.** Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como 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, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en el que tenga lugar dicho cambio salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación. La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto. Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada, así como presentar los avisos que señale el Reglamento de este Código, los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.

[...]

El Servicio de Administración Tributaria llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de este Código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Tratándose de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de sus actividades, los contribuyentes deberán presentar aviso de apertura o cierre de dichos lugares en la forma que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria y conservar en los lugares citados el aviso de apertura, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.

La solicitud o los avisos a que se refiere el primer párrafo de este artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados. Las autoridades fiscales podrán verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en el aviso respectivo.

[...]

Artículo 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.

[...]

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las Leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para los efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, **saldo a favor** o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos. Cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago.

[...]

²⁷ CAPÍTULO III

De la Inscripción y Avisos en el Registro Federal de Contribuyentes

[...]

SECCIÓN II

[...]

De los Avisos al Registro Federal de Contribuyentes

Artículo 25. Para los efectos del artículo 27 del Código, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes:

[...]

IX. Cierre de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier lugar que se utilice para el desempeño de actividades;

[...]

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

diez) establecen en lo que interesa que los contribuyentes dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos que ahí se señalan, deberán continuar presentando sus declaraciones fiscales periódicas por los impuestos que tengan a su cargo, hasta en tanto no presenten los avisos que correspondan.

102. En ese sentido, si el contribuyente cerrará establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde almacene mercancías o cualquier otro lugar que utilice para el desempeño de actividades y, en su caso, cancele su registro federal de contribuyentes por cese total de operaciones, deberá dar aviso a la referida unidad hacendaria sobre esta situación, cuyo plazo comenzará a correr una vez presentada la última declaración que deba presentar el sujeto obligado, expresando las razones por las cuales no existe saldo a favor del fisco que pagar y el “saldo a favor” que tenga derecho, en términos del numeral 31, párrafo sexto, del código tributario federal.
103. Una vez hecho lo anterior, el contribuyente contará con elementos suficientes para que su solicitud de devolución prospere, al hacer evidente ante la autoridad fiscal que ya no será aplicable la mecánica que el legislador previó en el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, por lo tanto, que es procedente la devolución de los montos que el fisco conserva y

XV. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por cese total de operaciones; Los avisos a que se refiere este artículo se deberán presentar dentro del mes siguiente a aquél en que se actualice el supuesto jurídico o el hecho que lo motive, **previo a la presentación de cualquier trámite que deba realizarse ante el Servicio de Administración Tributaria**, con excepción de los avisos señalados en las fracciones X, XIV y XVII de este artículo, los cuales se presentarán en términos del artículo 26, fracciones VII, XI y XIV de este Reglamento.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional que se encuentren obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes de conformidad con el artículo 19, fracciones I y VII de este Reglamento, en su caso, deberán presentar los avisos establecidos en esta Sección.

Artículo 26. Para los efectos del artículo anterior, se estará a lo siguiente:

[...]

XII. El aviso de cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por cese total de operaciones, se presentará por los residentes en el extranjero **que dejen de realizar operaciones en México o cierren sus establecimientos permanentes**.

El aviso a que se refiere esta fracción también deberá presentarse por las personas morales no obligadas a presentar los avisos de cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por liquidación, fusión o escisión de sociedades y por los fideicomisos que se extingan.

El cómputo del plazo para la presentación del aviso a que se refiere esta fracción inicia una vez que se ha presentado la última declaración a que estén obligados los contribuyentes;

[...]

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

que no le pertenecen, de conformidad con lo que establece el artículo 22, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación.

104. Con base en esto, tampoco es viable aducir la prescripción de la obligación del fisco a devolver lo que conserva indebidamente, desde el momento en que se generó el monto o remanente a favor del contribuyente, en términos del citado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 146 del mismo ordenamiento²⁸.
105. Sobre el particular, debe señalarse que en las relaciones acreedor-deudor, para el primero se genera un derecho y para el segundo una obligación; por lo que, de conformidad con lo que señala el Código Civil Federal, de aplicación supletoria a las leyes fiscales, en términos del artículo 5, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación²⁹, la prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, la cual puede ser positiva (en virtud de la posesión) y negativa (la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento). La prescripción negativa se verifica por el sólo transcurso del tiempo fijado por la ley³⁰.

²⁸ **Artículo 22.** [...]

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

[...]

Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

[...]

²⁹ **Artículo 5o.** [...]

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

³⁰ **ARTÍCULO 1,135.** Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.

ARTÍCULO 1,136. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa.

ARTÍCULO 1,137. Sólo pueden prescribirse los bienes y obligaciones que están en el comercio, salvo las excepciones establecidas por la ley.

[...]

ARTÍCULO 1,158. La prescripción negativa se verifica por el sólo transcurso del tiempo fijado por la ley.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

106. Así, la obligación del fisco a devolver una cantidad inversamente implica un derecho a favor del contribuyente acreedor.
107. En este sentido, no es posible alegar la prescripción de una obligación a cargo del fisco sobre un derecho que no ha sido reconocido en favor del contribuyente; en el caso, por ejemplo, es inexacto señalar que aun cuando el contribuyente hubiera tenido derecho a la devolución de las cantidades que se generaron con motivo de lo previsto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha prescrito a favor del fisco por haberse solicitado seis años después de que se generó el monto de las devoluciones, bonificaciones o descuentos; pues, en ese momento, la mecánica de retribución operó con base en el sistema de deducción en los pagos definitivos del impuesto de los meses siguientes, el cual, al no haber sido agotado por las circunstancias apuntadas, permite al contribuyente recuperarlas mediante devolución en los casos que proceda conforme a lo que se estableció anteriormente en esta ejecutoria.
108. Por ende, es imposible calificar que ha prescrito una obligación a cargo del fisco y, por el contrario, un derecho a favor del contribuyente que la ley no reconoce y cuya actualización se da, sólo, a través de una decisión judicial que interpreta la norma y las circunstancias en las que la devolución puede darse en los casos del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Pero no antes, toda vez que no puede sujetarse a prescripción una obligación y un derecho inexistente.
109. Además, porque en términos del artículo 146, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y, toda vez que en la especie, el pago es exigible a partir de que se solicita en la declaración respectiva y que dará origen al trámite de los avisos respectivos al registro federal de contribuyentes precisados con antelación, el plazo para que se actualice la prescripción comienza a partir de que la obligación se exigió.
110. Para robustecer lo anterior, se invoca el criterio 1a. CCLXXXI/2012 **“PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS**

AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE UN SALDO A FAVOR, EL PLAZO INICIA A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE EL FISCO FEDERAL TIENE CONOCIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE ÉSTE³¹”.

111. Con base en todo lo expuesto, esta Primera Sala concluye que la interpretación constitucional realizada por el Tribunal Colegiado de Circuito del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde el uno de enero de dos mil tres no armoniza con el contenido del numeral 31, fracción IV, constitucional respecto de la garantía de proporcionalidad, cuando se niega la devolución a un contribuyente que, dadas sus circunstancias de cese de operaciones o cierre de sucursales u otro tipo de establecimientos, no podrá deducir las cantidades que tenga a su favor derivadas de la devolución de bienes enajenados, bonificaciones, descuentos o devolución de anticipos o depósitos por los que hubiere trasladado el impuesto al valor agregado, en los pagos mensuales siguientes a los en que se generó el derecho a dicha mecánica; por lo que, bajo estas situaciones especiales, podrá solicitar la devolución de los montos que el fisco conserva y que ya no podrán reintegrarse al patrimonio del contribuyente a través del sistema que el legislador previó en el artículo impugnado.

³¹ Texto: “En términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y dicho término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido; así que tratándose de la devolución de los saldos a favor, el término de la prescripción inicia a partir del momento en que el Fisco Federal tiene conocimiento de la existencia de éstos a través de una declaración normal o complementaria. Lo anterior es así, en virtud de que no será sino hasta el momento en que se consigna en la declaración respectiva un saldo a favor, cuando éste puede ser legalmente exigible por parte de los contribuyentes; de modo que, el derecho a obtener la devolución de un saldo a favor surge y se hace exigible hasta el momento en que se consigna en una declaración normal o complementaria y no al momento en que se hizo el entero respectivo, a diferencia de lo que sucede con los pagos de lo indebido, ya que en ese instante no existía el derecho del particular de solicitar la devolución, ni la obligación a cargo del Fisco Federal de restituirle cantidad alguna”, visible en la Décima Época del Semanario Judicial, libro XV, diciembre de 2011, tomo 1, página 529.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

X. RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVO

112. Con base en los razonamientos, motivos y fundamentos expuestos en el apartado que antecede, resultan infundados los agravios esgrimidos por la autoridad tercera perjudicada aquí recurrente adhesiva.
113. Se concluye esto, porque la adherente busca que esta Primera Sala declare la inoperancia de los agravios de la principal, pero –como quedó demostrado– resultaron suficientes para revocar la sentencia recurrida y dictar la presente ejecutoria, en la que se declara la constitucionalidad del artículo y su interpretación conforme para los casos en que los contribuyentes se encuentren imposibilitados para ejecutar la mecánica de retribución en su patrimonio establecida en el numeral 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde el uno de enero de dos mil tres.

XI. DECISIÓN

114. Ante lo fundado de los agravios y del concepto de violación esgrimidos por la quejosa recurrente, lo procedente es revocar la sentencia del tribunal colegiado del conocimiento, para el efecto de que la Décima Sala Regional Metropolitana emita una nueva sentencia en la que tome en consideración que la actora tiene derecho a la devolución de las cantidades que no podrá deducir en los términos del artículo 7, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre que cumpla con los requisitos que le impone el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; sin que haya lugar a la prescripción de la obligación de la autoridad de realizar la referida devolución, toda vez que el derecho de la contribuyente nace a partir de la solicitud que al efecto realice y derivado de la interpretación constitucional que en esta sede constitucional se llevó a cabo.
115. Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia de la revisión, se revoca la sentencia recurrida.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1391/2016

SEGUNDO. Es infundado el recurso de revisión adhesivo.

TERCERO. Devuélvanse los autos al Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, para los efectos legales precisados en los apartados IX y XI de esta resolución.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese este expediente como asunto concluido.

En términos de lo previsto en los artículos 3º, fracción II, 13, 14 y 18, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.