

## **AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017**

**QUEJOSA: FERROCARRILES  
SUBURBANOS, PROMOTORA DE  
INVERSIÓN DE CAPITAL VARIABLE**

**VISTO BUENO  
SR. MINISTRO**

**PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA  
SECRETARIO: JUSTINO BARBOSA PORTILLO  
COLABORÓ: CAROLINA MARTÍNEZ DÍAZ**

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al, emite la siguiente:

### **S E N T E N C I A**

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 1281/2017, promovido en contra del fallo dictado el cuatro de enero de dos mil diecisiete, por el Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en la Ciudad de México, en el juicio de amparo indirecto \*\*\*\*\*.

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala consiste en determinar si los artículos 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4 en relación con el 5-A, fracción I, del mismo ordenamiento, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el siete de junio de dos mil cinco, transgreden los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, al otorgar un trato igual entre desiguales ya que obligan a todos los contribuyentes a restituir el impuesto al valor agregado acreditable que recuperaron cuando las actividades que originaron dicho acreditamiento estaban gravadas por ese tributo, desconociendo que no todos los contribuyentes modificaron el destino de sus inversiones por mutuo propio sino por la propia ley.

#### **I. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO**

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

1. **Juicio de amparo indirecto.** Mediante escrito presentado el once de marzo de dos mil catorce,<sup>1</sup> ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, **Ferrocarriles Suburbanos, Promotora de Inversión de Capital Variable**, por conducto de **\*\*\*\*\***, quien acreditó tener el carácter de representante legal de aquella empresa, solicitó el amparo y protección de la justicia federal, en contra de:

a) La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, específicamente el artículo 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

b) La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el siete de junio de dos mil cinco, particularmente los artículos 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4 y 5-A, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

c) Precisando que impugnaba dichas normas con motivo de su primer acto de aplicación, consistente en la declaración mensual de enero de dos mil catorce, del impuesto al valor agregado, presentada el dieciocho de febrero de dos mil catorce, a través de la cual se hizo el primer reintegro del citada impuesto a que se refiere el artículo 5-A, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

---

<sup>1</sup> Cuaderno de amparo indirecto **\*\*\*\*\***, foja 2.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

2. La quejosa señaló como garantías violadas en su perjuicio, las contenidas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y como autoridades responsables, a las siguientes:
  - H. Congreso de la Unión.
  - Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
3. De dicha demanda conoció el Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, mismo que mediante proveído de trece de marzo de dos mil catorce,<sup>2</sup> la tuvo por admitida registrándola con el número \*\*\*\*\*.
4. Por acuerdo de trece de enero de dos mil quince,<sup>3</sup> el Juez del conocimiento, remitió el asunto al Juzgado de Distrito Auxiliar de la Primera Región, con residencia en la Ciudad de México en turno, para que se abocara al conocimiento del asunto, en cumplimiento de la circular **CAR3/CCNO/2014**.
5. Por cuestión de turno, tocó conocer del asunto al Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, mismo que mediante proveído de veintinueve de abril de dos mil quince,<sup>4</sup> registró el asunto bajo el número de expediente \*\*\*\*\* y lo admitió a trámite.
6. Al respecto, la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causales improcedencia, la prevista en el artículo 61, fracciones XII de la Ley de Amparo al considerar que: a) la quejosa carece de interés jurídico para impugnar el artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y no acredita la afectación a su esfera jurídica por la aplicación de dicha norma y; b) tampoco exhibe prueba de la que se advierta el acto de aplicación de la norma impugnada. No procede el juicio de garantías en contra del artículo 31 Constitucional.

---

<sup>2</sup> *Ibidem*, foja 200.

<sup>3</sup> *Ibidem*, foja 811.

<sup>4</sup> *Ibidem*, foja 824.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

7. Igualmente, el Presidente de la República al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causal de improcedencia, las previstas en el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo, por considerar que la quejosa no demuestra cual es el derecho subjetivo que se encuentra tutelado en la norma reclamada, sino que sólo realiza afirmaciones respecto de la afectación económica que la aplicación de la norma le ocasiona.
8. Asimismo, dicha autoridad responsable al formular el escrito de alegatos, formuló como causal de improcedencia, la prevista en el artículo 61, fracción XXIII de la Ley de Amparo, por considerar que: a) en caso de concederse el amparo no podrían concretarse los efectos del amparo y; b) que en la quejosa reclama una omisión legislativa.
9. Seguidos los trámites de ley, el cuatro de enero de dos mil diecisiete, el Juzgado de Distrito dictó sentencia,<sup>5</sup> en la que resolvió:
  - a) Desestimar las causales de improcedencia planteadas por las autoridades responsables.
  - b) Conceder el amparo a la quejosa, al considerar que las normas recurridas no son aplicables a la quejosa, ya que en la hipótesis que ésta planteó no existe modificación en el destino de las inversiones que efectuó para prestar el servicio de transporte público ferroviario concesionado, pues continúa con el destino que se les había dado y lo que ocurrió fue que la actividad para la que se destinaron dejó de estar gravada por el impuesto al valor agregado, por disposición de la ley y no por su elección o decisión. Lo anterior para el efecto de que las autoridades hacendarias no le exigieran devolver el impuesto al valor agregado que acreditó en los ejercicios anteriores a dos mil catorce, por virtud del servicio de transporte público ferroviario que le fue concesionado y, en caso que hubiese reintegrado alguna cantidad, le fuera devuelta por las autoridades exactoras.

---

<sup>5</sup> *Ibidem*, foja 828.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

10. **Recursos de revisión.** Inconforme con dicha sentencia **\*\*\*\*\***, en su carácter de delegada del Presidente de la República, mediante escritos presentados el veintitrés de enero de dos mil diecisiete<sup>6</sup> ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, así como la relativa al Centro Auxiliar de la Primera Región con residencia en la Ciudad de México, interpuso recurso de revisión, en el que planteó como causal de improcedencia, la prevista en el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo, al considerar que el juzgado no analizó minuciosamente todas y cada de las causales de improcedencia y sobreseimiento, además, que: a) la quejosa consintió los actos reclamados y; b) con la declaración complementaria no acreditó su interés jurídico para promover la instancia, pues previamente había aplicado las normas reclamadas en la declaración definitiva presentada el diecisiete de febrero de dos mil catorce.
11. Asimismo, **\*\*\*\*\***, Administrador de Amparos e Instancias Judiciales “5”, de la Administración Central de Amparos e Instancias Judiciales, en representación del Servicio de Administración Tributaria, interpuso recursos de revisión, mediante escrito presentados el veintitrés de enero de dos mil diecisiete<sup>7</sup> ante la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Primera Región con residencia en la Ciudad de México.
12. De dichos recursos conoció el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien mediante acuerdo de uno de marzo de dos mil diecisiete,<sup>8</sup> los tuvo por admitidos con el número **\*\*\*\*\***.
13. Mediante escrito presentado el diez de marzo de dos mil diecisiete<sup>9</sup>, el autorizado de la quejosa interpuso recurso de revisión adhesiva.

---

<sup>6</sup> Cuaderno relativo al amparo en revisión **\*\*\*\*\***, foja 3.

<sup>7</sup> *Ibidem*, foja 142.

<sup>8</sup> *Ibidem*, foja 160.

<sup>9</sup> *Ibidem*, foja 168.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

14. Por acuerdo de catorce de marzo de dos mil diecisiete,<sup>10</sup> el Presidente del tribunal colegiado del conocimiento, tuvo por admitido el recurso de adhesión.
15. Mediante sentencia de quince de noviembre de dos mil diecisiete,<sup>11</sup> resolvió:
  - i)* desechar el recurso de revisión interpuesto por el Administrador de Amparos e Instancias Judiciales “5”, en representación del Servicio de Administración Tributaria, en virtud de que dicho órgano no fue señalado como autoridad responsable en el juicio de amparo indirecto, *ii)* desestimar la causal de improcedencia y sobreseimiento planteada por la delegada del Presidente de la República y declaró infundados el primero y segundo de sus agravios; *iii)* declarar fundado el agravio tercero de dicha revisionista principal, al considerar que la sentencia recurrida era incongruente, en consecuencia, revocó la sentencia recurrida; *iv)* declarar infundados los agravios planteados por la recurrente adherente y; *v)* que carecía de competencia legal para conocer del tema de constitucionalidad de los artículos 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4 en relación con el 5-A, fracción I, del mismo ordenamiento, por estimar que se surte la competencia originaria de esta Suprema Corte para analizar el planteamiento de constitucionalidad, por lo que ordenó remitir a este Tribunal Constitucional, dicho recurso de revisión, a través del oficio número **5367**.
16. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de tres de enero de dos mil dieciocho,<sup>12</sup> lo registró con el número 1281/2017 y proveyó que en virtud de que el asunto guardaba relación con el tema de estudio que corresponde a la Comisión 80 de Secretarios de Estudio y Cuenta, relativa a la “exención para transporte público terrestre de personas en zonas urbanas, suburbanas o metropolitanas -artículo 15, fracción V de la Ley de Impuesto al Valor Agregado-, se debía someter a consideración de la Ministra Norma Lucía Piña Hernández, encargada de dicha Comisión, si el juicio debía ser turnado a ésta.

---

<sup>10</sup> *Ibíd*em, foja 181.

<sup>11</sup> *Ibíd*em, foja 240.

<sup>12</sup> Cuaderno del amparo en revisión 1281/2017, foja 129.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

17. Mediante dictamen de dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, la Ministra Norma Lucía Piña Hernández, encargada de la “Comisión 80”, determinó que en caso no procedía radicar el presente asunto a dicha Comisión, ya que el análisis de fondo de los argumentos planteados por la quejosa, implicaría el análisis conjunto de todos los preceptos reclamados y no sólo del artículo 15, fracción V de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que el asunto debía turnarse al Ministro que correspondiera conforme al decanato.
18. Por acuerdo de veintiséis de febrero de dos mil dieciocho, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tuvo por recibido el dictamen de la Ministra Norma Lucía Piña Hernández y, en consecuencia, admitió a trámite los recursos de revisión y ordenó turnar los autos para su estudio y elaboración del proyecto, al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.
19. Mediante escrito presentado el veintidós de marzo de dos mil dieciocho, en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia, el autorizado de la quejosa, interpuso recurso de reclamación en contra del acuerdo que admitió el amparo en revisión de veintiséis de febrero de dos mil dieciocho.
20. Por acuerdo de tres de abril de dos mil dieciocho, se tuvo por interpuesto dicho recurso de reclamación radicándolo con el número \*\*\*\*\* y se turnó a la Ponencia de la Ministra Margarita Luna Ramos para su resolución, adscrita a la Segunda Sala de este Alto Tribunal.
21. Con fecha cuatro de abril de dos mil dieciocho,<sup>13</sup> esta Primera Sala, se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.
22. Mediante resolución de veintisiete de junio de dos mil dieciocho,<sup>14</sup> la Segunda Sala de este Alto Tribunal, desechó por extemporáneo el recurso de reclamación.

---

<sup>13</sup> Ibídem, foja 176.

<sup>14</sup> Ibídem, foja 187.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

### II. COMPETENCIA

23. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a) de la abrogada Ley de Amparo, en relación con el Tercero Transitorio de la nueva Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de tres de abril de dos mil trece; 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 37, parte final y 86 primer párrafo, ambos, del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación vigente; y conforme a lo previsto en el Punto Tercero, por no darse los supuestos a que se alude en el Punto Segundo, fracción III, y Cuarto fracción I, todos del Acuerdo General Plenario 5/2013, de trece de mayo de dos mil trece, en virtud de que el recurso de revisión se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en un juicio de amparo en materia administrativa, en el que se cuestionó la constitucionalidad de los artículos 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4 en relación con el 5-A, fracción I, del mismo ordenamiento, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el siete de junio de dos mil cinco.
24. Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento dispone que –al igual que los amparos directos en revisión- los amparos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que si el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

dispuesto en el punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013, esta Sala debe avocarse al mismo.

### III. OPORTUNIDAD Y LEGITIMACIÓN

25. No es necesario analizar la oportunidad ni la legitimación con la que fue interpuesto el recurso de revisión por la autoridad recurrente, habida cuenta de que el tribunal colegiado que conoció del asunto examinó dichas cuestiones, concluyendo que fue presentado en los términos legalmente establecidos para ello, así como por persona legitimada, respectivamente.<sup>15</sup>

### IV. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

26. A fin de resolver el presente recurso de revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hizo valer la quejosa en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los argumentos del recurso de revisión, así como lo resuelto por el tribunal colegiado:
27. **Demanda de amparo.** La quejosa en el amparo **\*\*\*\*\***, relativo a la inconstitucionalidad de los artículos 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4 en relación con el 5-A, fracción I, del mismo ordenamiento, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el siete de junio de dos mil cinco, planteó los siguientes conceptos de violación:

**PRIMERO.** Señala que las normas reclamadas son violatorias de los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad, ya que de manera injustificada brindan un trato igual a los desiguales y, por ende, desproporcional, al obligar a los contribuyentes que de mutuo propio no hayan modificado el destino de sus inversiones respecto de sus actividades no gravadas, a efectuar el ajuste a que se refiere el artículo 5-A, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en dos

---

<sup>15</sup> Cuaderno Amparo en Revisión **\*\*\*\*\***, fojas 8, reverso a 10.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

mil catorce, respecto de otros contribuyentes que de mutuo propio, si hayan decidido modificar el destino de las inversiones, después de haberse financiado con el impuesto al valor agregado acreditable, derivado del pago de esas inversiones.

Indica que las disposiciones reclamadas no superan el test de proporcionalidad, dado que el ajuste a que se refiere el artículo 5-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el punto 4 del inciso d), de la fracción V del artículo 5 de la misma ley, injustificadamente y de forma arbitraria arrastra a todos los contribuyentes que por distintas razones hayan modificado el destino de sus inversiones, es decir, contribuyentes que en un principio desarrollaron actividades gravadas, pero que ahora, por mutuo propio o no, sus actividades estarán exentas para efectos del impuesto.

Aduce que las disposiciones combatidas no brindan un tratamiento específico para aquellos casos, en donde el contribuyente habiendo actuado de buena fe, vea modificado el destino de sus inversiones, cuando las mismas no hubieran estado, en principio, destinadas exclusivamente para actividades gravadas con el impuesto al valor agregado, es decir, en el caso particular, como consecuencia de una reforma legislativa, un contribuyente como lo es la hoy quejosa, ha visto modificado el destino de sus inversiones, derivado de que sus tarifas por los servicios de transporte ferroviario, ahora estarán exentas del impuesto al valor agregado, cuando lo cierto es que, anteriormente, el servicio de referencia estaba gravado para los efectos del impuesto.

Insiste en que el ajuste a que se refiere el controvertido artículo 5-A, constituye una disposición fiscal jurídicamente anti-elusiva, ya que la finalidad que persigue es impedir que el contribuyente se aproveche del financiamiento del impuesto al valor agregado acreditable por virtud de las inversiones efectuadas, cuando en realidad dichas inversiones no están destinadas a actividades gravadas, sino que estarán destinadas a actividades exentas; que aun cuando las disposiciones controvertidas persiguen una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, el tratamiento fiscal no es proporcional, es decir, pretenden alcanzar

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

objetivos constitucionalmente legítimos de un modo arbitrariamente desproporcional e inequitativo.

Señala que ello es así, porque existen contribuyentes que actúan de buena fe respecto del impuesto al valor agregado acreditable, derivado de inversiones efectuadas, cuando no tienen la menor intención de modificar el destino de esas inversiones, es decir cuando consideraron a sus actividades desde un principio y hacia un futuro, como actividades gravadas para efectos del impuesto al valor agregado y no como actividades exentas.

En ese sentido, estima que las disposiciones combatidas arrastran a los contribuyentes que no hayan alterado de mutuo propio el destino de las inversiones, como sucedió en el caso particular, en donde el destino se vio afectado por virtud de una reforma legislativa, es decir, por la reforma a la fracción V del artículo 15 de la ley de la materia, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, pues a partir de esa fecha estará exento del impuesto del transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

Así indica que nunca quiso modificar el destino de sus inversiones ferroviarias, de actividades gravadas a actividades exentas, por lo que de forma desproporcional e inequitativa se ha visto obligada a realizar el ajuste a que se refiere el artículo 5-A, restituyendo el impuesto acreditable que había pagado por virtud de esas inversiones, ello como consecuencia de un acto legislativo totalmente ajeno a ella.

Sostiene que aun cuando las disposiciones fiscales tienen una finalidad anti-elusiva, la restitución del impuesto no se justifica cuando el contribuyente no es el que modifica el destino de las inversiones, sino como sucedió en el caso en estudio, fue el legislador el que provocó la alteración en el destino de las inversiones, sin que la quejosa interviniera en ese procedimiento.

Aunado a ello señala que como acontece en otras disposiciones, el

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

legislador debió prever excepciones o casos particulares en donde se estableciera que el contribuyente por sus características particulares no debía restituir el impuesto al valor agregado acreditable que legítimamente estuvo acreditado en virtud de las inversiones efectuadas en su operación.

Reitera que si bien es válido establecer normas fiscales de carácter anti-elusivo, tales normas deben contener excepciones o casos particulares para poder brindar un trato equitativo y proporcionado, ya que no pueden arrastrar a todos los contribuyentes en sus hipótesis normativas, infringiendo un trato fiscal totalmente ajeno a los derechos fundamentales contenidos en la Constitución Federal.

Además indica que aun y cuando está facultada a modificar sus tarifas en los términos del punto 9 del Anexo 20 del “Título de Concesión para la Prestación del Servicio Público de Transporte Ferroviario de Pasajeros en la Modalidad de Regular Suburbano en la Ruta Cuautitlán-Buenavista”, ello derivado del cambio de régimen fiscal del impuesto al valor agregado, la nueva tarifa no alcanza absolver el impuesto que ha comenzado a restituir a partir de la reforma a la fracción V del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; es decir se verá imposibilitada para recuperar el impuesto al valor agregado que ha comenzado a restituir al fisco federal a partir del mes de enero de dos mil catorce, ello a través de las tarifas ferroviarias que ahora tendrá que implementar para el desarrollo de su operación.

**SEGUNDO.** Aduce la quejosa que en el caso concreto, las disposiciones impugnadas son contrarias al derecho de irretroactividad consagrado en el artículo 14 Constitucional, debido a que desconoce sus derechos adquiridos y las situaciones y consecuencias jurídicas concretas - derechos y obligaciones- además que la dejan en estado de inseguridad jurídica.

Señala que acuerdo con las disposiciones reclamadas, la inclusión del servicio de transporte público ferroviario a los servicios por los cuales no se pagará el impuesto al valor agregado obliga a la quejosa a observar

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

lo dispuesto por el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que se traduce en que debe reintegrar el acreditamiento efectuado desde la primera vez que lo hizo hasta la fecha, lo cual es violatorio del derecho de irretroactividad de la ley, pues desde la fecha que obtuvo el título de concesión y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, prestó un servicio que se encontraba gravado por el impuesto al valor agregado, lo cual le permitía acreditar el impuesto a cargo derivado de inversiones llevadas a cabo.

Añade, que en su caso particular las inversiones realizadas para el desarrollo de obras ferroviarias, venía destinando en forma exclusiva para realizar actividades por las que estaba obligada al pago del impuesto al valor agregado, lo que se traducía en que el impuesto trasladado resultaba acreditable en su totalidad en el mes correspondiente; sin embargo derivado de la reforma al artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la quejosa forzosamente se encuentra obligada a observar y aplicar el ajuste previsto en el artículo 5-A de la Ley.

Afirma que en el caso existe una violación al principio de irretroactividad de la ley, pues actualmente sin que fuera su voluntad y como consecuencia de un acto legislativo ajeno a ella, se modificó el destino de sus inversiones ferroviarias, dejando de ser un servicio gravado a un servicio exento, lo que la obliga a realizar el ajuste a que se refiere el artículo el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se traduce en la restitución del impuesto al valor agregado, que al momento en que la quejosa obtuvo la concesión para prestar el servicio público de transporte ferroviario y hasta el 31 de diciembre de dos mil trece, era impuesto acreditable que había cubierto por virtud de las inversiones necesarias para la obra ferroviaria objeto de la concesión.

Indica que de acuerdo con la teoría de los componentes de la normas en que se estable el alcance correcto del derecho fundamental de irretroactividad de la ley, el Alto Tribunal ha establecido en reiteradas ocasiones que una norma legal rige todos los hechos que durante el lapso de su vigencia ocurren en concordancia con sus supuestos.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

Insiste que en el caso particular el servicio prestado era un servicio gravado lo que permitía acreditar el impuesto que le fuera trasladado, por lo que resulta contrario a derecho que en virtud de un acto legislativo independiente a su voluntad, como la reforma al citado artículo 15, fracción V, se disponga que el mismo servicio que durante varios ejercicios fiscales estuvo gravado, ahora se encuentra exento y que por tal motivo deba restituir el impuesto acreditable, siendo evidente que tanto el impuesto como su acreditamiento se determinaron y efectuaron conforme lo dispuesto en la ley que se encontraba vigente al momento de su causación.

En ese sentido señala que los contribuyentes no tienen que aceptar las reglas, términos y condiciones que posteriormente se establezcan, cuando tales modificaciones obran hacia el pasado, modificando sustancialmente el marco jurídico que les era conocido y respecto de hechos que ya se consumaron en el tiempo, es decir, el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

Además, precisa que si bien nadie adquiere el derecho de tributa de cierta forma para el futuro, ello no implica que puedan variarse las condiciones de tributación de ejercicios concluidos en el pasado, pues debe entenderse que la potestad del legislador para modificar el marco jurídico de las leyes fiscales y particularmente cuando se trate del acreditamiento del impuesto, es completamente válida y legítima a condición de que no incida y modifique, obrando hacia el pasado, situaciones jurídicas definidas y consumadas bajo la existencia de un marco legal anterior.

También, señala que es violatorio de los derechos de retroactividad de la ley y de seguridad jurídica, que por un acto legislativo, a través del cual se decide desgravar el servicio público de transporte ferroviario, se pretenda que la quejosa reintegre el acreditamiento del impuesto al valor agregado, que realizó durante la vigencia de un precepto normativo que se lo permitía.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

Asimismo, indica que si hubiera tenido pleno conocimiento desde un principio, desde la primera vez que realizó el acreditamiento del impuesto, que en algún momento se vería obligada a reintegrarlo, como en el caso particular, voluntariamente elegir o no esos términos y condiciones, aceptando por tanto las consecuencias jurídicas de dicha aceptación, lo cual se traduce en la certeza jurídica respecto de los derechos y obligaciones que asume, sin embargo, tal situación no aconteció, pues las condiciones cambiaron al exentarse del impuesto al servicio que presta, lo que conlleva a que deba reintegrar un impuesto que durante un lapso de tiempo cierto fue acreditable.

Y que resulta no sólo retroactivo, sino injusto que una disposición posterior pretenda modificar o suprimir una situación jurídica concreta y constituida en que se encontraba al momento de acreditar el impuesto al valor agregado que le era trasladado por prestar un servicio público de transporte público que se encontraba gravado hasta antes de la creación de las normas reclamadas, la cual incide directamente en el establecimiento de cargas tributarias, respecto de situaciones jurídicas anteriormente creadas y definidas, consistentes en reintegrar el acreditamiento del impuesto desde el mes en que se acreditó y hasta el mes en que se trate, siendo que en el caso inicio a prestar el servicio y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

También enfatizó que el bien jurídicamente tutelado por el derecho fundamental de irretroactividad no es meramente de contenido económico, sino de uno de mayor entidad, consistente en la seguridad jurídica de los particulares que como la quejosa, tras analizar el marco normativo y las reglas aplicables al servicio público de transporte ferroviario, acreditó el impuesto al valor agregado, en total ignorancia de que el legislador modificaría en forma retroactiva, incidiendo en ejercicios fiscales anteriores al del inicio de la vigencia de las normas reclamadas.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

28. **Sentencia de amparo.** Las consideraciones por las que el Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, concedió el amparo a la quejosa fueron las siguientes:

En el considerando sexto el juez de distrito, precisó que resultaba conveniente privilegiar el examen de legalidad a fin de agotar todas las posibilidades para encontrar en los preceptos reclamados un significado que los haga compatibles con la Constitución y les permita subsistir en el orden jurídico, es decir, que sólo en caso de que la interpretación de la norma examinada no arrojará su conformidad con el sistema normativo, se estaría en aptitud de excluirla y anular su validez, criterio que sustentó en la tesis aislada 1a. CCCXL/2013 (10a.).

Además, señaló que en atención a las circunstancias y peculiaridades del asunto debía privilegiar el examen del argumento que identificó como punto 4, ya que lo que en realidad combatía la quejosa es el hecho de que la normatividad que reclama, la constriñe a restituir el impuesto al valor agregado acreditable que recuperó del fisco federal por las actividades que dejaron de estar gravadas por ese tributo, es decir, que la exención del pago del impuesto al valor agregado por parte de los usuarios del servicio de transporte público ferroviario que tiene concesionado, tenga por consecuencia el obligarla a devolver el acreditamiento obtenido cuando aún estaba gravada esa actividad, esto es, el obtenido hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

Así, estimó que en principio era necesario verificar que las normas reclamadas son aplicables a la quejosa, para después determinar la constitucionalidad de las mismas.

Y por ello analizó el concepto de violación que identificó con el punto 4, en el que la quejosa señaló que las normas reclamadas no le son aplicables, pues disponen que forzosamente debe restituir el impuesto al valor agregado acreditable que recuperó del fisco federal por las actividades que dejaron de estar gravadas por ese tributo; indicando que en el caso era necesario precisar sí los artículos 5, fracción V, inciso d), numerales 1 y 4, así como 5-A, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

al Valor Agregado, prevén la obligación de devolver todo lo acreditado en relación a una actividad gravada por el citado tributo y por la que se genera traslado, cuando dejó de estar gravada, como sostenía la quejosa, pues a partir de tal precisión se estaría en condiciones de establecer si el procedimiento que prevén les son o no aplicables.

En ese sentido, indicó que las disposiciones reclamadas disponen que será acreditable en su totalidad el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente por adquisición o pago por importación de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que esas inversiones se destinen exclusivamente para realizar actividades por las que esté obligado al pago del citado impuesto; sin embargo, en el evento de que se dejara de dar el destino exclusivo a las actividades previstas en los numerales 1 y 2 del inciso d) de la fracción V del artículo 5 de la referida Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá realizar el ajuste previsto en el artículo 5-A de esa Ley, consistente en reintegrar el acreditamiento que corresponda, actualizado desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate, conforme al procedimiento que prevé.

Por lo que conforme a las normas reclamadas, se debe reintegrar sólo cuando las inversiones adquiridas se dejen de destinar en forma exclusiva a realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado, reintegración que operará desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate, es decir que el supuesto de la reintegración se actualiza únicamente cuando se modifique el destino de la inversión.

En tal virtud, estimó que en la hipótesis que plantea la quejosa, no existe modificación al destino de las inversiones que efectuó para prestar el servicio de transporte público ferroviario concesionado, pues continúan con el destino que se les había dado; sin embargo, lo que en realidad ocurrió fue que la actividad para la que se destinaron dejó de estar gravada por el impuesto al valor agregado, por disposición de la ley, no por su elección o decisión.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

Bajo tales consideraciones determinó que el contenido normativo que prevén los artículos 5-A, fracción I, en relación al 5, fracción V, inciso d), numerales 1 y 4, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no es aplicable al caso planteado por la quejosa, pues disponen que se debe reintegrar el acreditamiento sólo cuando las inversiones adquiridas se dejan de destinar en forma exclusiva a realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado, pero no prevén la reintegración cuando el destino sea el mismo pero deje de estar gravada la actividad para la que se destina, de ahí que resultaba incuestionable que no existe razón para que sean aplicables al caso de la quejosa los artículos combatidos, al regular una hipótesis normativa diversa a la propuesta.

Además, indicó que el contexto en que están insertas las normas reclamadas permite considerar que la reintegración que prevén supone que hay una elección en el cambio del destino de las inversiones efectuadas, al disponer que se acreditará en su totalidad cuando las inversiones se destinen exclusivamente a realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado, o se deberá reintegrar cuando deje de darse ese destino; sin embargo, no se advierte que aluda al caso en que deje de estar gravada la actividad que originó la acreditación.

Por tanto, estimó que no era factible considerar que las normas reclamadas regulan el caso en que se acreditó el impuesto trasladado porque las inversiones realizadas se destinaban exclusivamente al desarrollo de las actividades por las que se está obligado al pago del impuesto al valor agregado, pero con posterioridad dejó de estar gravada la actividad que generó el acreditamiento.

Y que las normas reclamadas tampoco prevén la posibilidad de que se devuelva el acreditamiento que cumplió con todos los requisitos necesarios para tal efecto, ocurridos en ejercicios anteriores, por el contrario, dispone que se deberá realizar en el mes de que se trate.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

En tal virtud, concluyo que no son aplicables a la quejosa los artículos 5-A, fracción I, en relación al 5, fracción V, inciso d), numerales 1 y 4, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, por ende, no era factible analizar los argumentos de constitucionalidad que alegaba en su contra pues, pese a que se los haya aplicado, no regulan el supuesto que afirma que prevé.

En consideración de lo anterior, concedió el amparo a la quejosa para el efecto de que las autoridades hacendarias no exijan que devuelva el impuesto al valor agregado que acreditó en los ejercicios anteriores a dos mil catorce por virtud del servicio de transporte público ferroviario que le fue concesionado y, en caso que haya reintegrado alguna cantidad, le fuera devuelta por las autoridades exactoras.

Finalmente, precisó que en virtud del resultado al que se arribó, y a la interpretación de los artículos controvertidos, era innecesario realizar el examen de constitucionalidad propuesto por la quejosa, ya que no era el caso cuestionar su validez, pues subsistía legítimamente en el orden jurídico.

29. **Recursos de revisión.** En el tema de constitucionalidad que atañe a este Alto Tribunal, la autoridad recurrente expresó lo siguiente:

Cuarto. Señala que el A quo en la sentencia impugnada, sin analizar la constitucionalidad de las normas reclamadas, otorgó tácitamente a la quejosa el derecho de tributar conforme a la tasa del 16%, tal y como lo venía realizando antes de la reforma de dos mil catorce, pasando por alto que en materia fiscal no existe derecho adquirido para tributar siempre de la misma forma.

Indica que es criterio de la Suprema Corte, que en materia fiscal, la teoría de los derechos adquiridos no es aplicable para que los contribuyentes tributen de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un determinado momento, ya que es decisión del legislador, aumentar las contribuciones establecida, eliminar determinados regímenes fiscales o modificar los elementos esenciales de un tributo hacía el futuro, sin que

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

pueda estimarse que existe una afectación a los contribuyentes, pues el legislador cuenta con la libre configuración legislativa para diseñar el sistema impositivo, a fin de obtener recursos por ese conducto para sufragar el gasto público, razón por la que los sujetos no pueden argumentar la intención de tributar de la misma forma en que han estado tributando.

En ese sentido, aduce que dicho criterio se encuentra sustentado en el amparo en revisión \*\*\*\*\* del Pleno del Alto Tribunal, en que se determinó que en materia de deducciones no opera la teoría de los derechos adquiridos, pues el legislador ordinario, está facultado para modificar el “*quantum*”, de ahí que el derecho que tenía la quejosa para deducir sus inversiones provenientes de una concesión no implica que pueda realizar dicha deducción permanente bajo un determinado “*quantum*”, pues no puede alegar un derecho adquirido.

Por lo que sostiene que ante la notoria incongruencia de la sentencia recurrida, al no analizarse la constitucionalidad del artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y no obstante ello conceder el amparo de la quejosa, lo procedente es revocar dicho fallo, a efecto de corregir dicha incongruencia.

Quinto. Aduce que procede se revoque la sentencia recurrida ya que el A quo aplicó una tesis aislada 1a. CCCXL/2013 (10a.) de rubro: “*INTERPRETACIÓN CONFORME, NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA*” no resulta aplicable al caso concreto, porque en esta se definió que la interpretación conforme sólo aplica de manera previa a la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma; sin embargo el órgano colegiado aplicando de manera incorrecta la metodología prevista en dicha tesis, pues sin analizar la inconstitucionalidad de las normas, concedió el amparo dando un efecto que generó consecuencias de desaplicación de una norma, cuando la quejosa si se encuentra obligada a aplicar.

Además, precisa que contrario a las reglas que rigen el juicio de amparo, no analizó los conceptos de violación en los que la quejosa planteó

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

cuestiones de constitucionalidad, sino se limitó en analizar el cuarto concepto de violación, declarándolo fundado al llegar a la conclusión de que a la quejosa no le son aplicables los artículos reclamados.

Sexto. Señala que la sentencia recurrida es ilegal ya que el A quo parte de una interpretación de los artículos controvertidos arribando a la conclusión de que no le son aplicables a la quejosa y por tanto le concede el amparo, lo cual es erróneo pues las normas reclamadas sí son aplicables a la sociedad quejosa y si tendría que haber realizado el ajuste en los términos previstos en las mismas.

Lo anterior al estimar que si la quejosa realizó inversiones, cuyo destino habitual, lo constituía una actividad gravada para efectos del impuesto al valor agregado, consistente en la prestación del servicio de transporte público terrestre de personas por ferrocarril y que al quedar exenta dicha actividad a partir de dos mil catorce, se actualizó un cambio al pasar de una actividad gravada a una exenta, contrario a lo manifestado por el A quo la quejosa sí se encuentra obligada a aplicar el ajuste contenido en los artículos impugnados.

Adiciona que de una correcta interpretación del artículo 5, fracción V, inciso d) numeral 4, se advierte que tratándose de inversiones señaladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado en la adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto debiéndose efectuar el ajuste que proceda cuando se altere dicho destino.

Así, determinó que el ajuste procede cuando el destino habitual de las inversiones realizadas en relación a las actividades gravadas, es modificado, es decir, pasar de una actividad gravada a exenta, resultando irrelevante si la quejosa continúa dando el mismo uso a las inversiones, como es la prestación del servicio de transporte terrestre de pasajeros, pues lo que el legislador pretendió con el establecimiento del ajuste fue evitar acreditamientos indebidos, respecto del impuesto

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

acreditable relacionado con activo fijo e inversiones, lo cual resulta acorde a la mecánica establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues tratándose de inversiones realizadas respecto de actividades exentas, dichas inversiones no son acreditables.

En ese sentido señala que contrario a lo resuelto por el A quo, en el caso sí existió un cambio de destino de la actividad que realiza la quejosa, es decir, paso hacer una actividad gravada a una exenta, por lo que de manera ineludible, se encuentra obligada a realizar el ajuste a que se refieren las normas impugnadas, pues para que el impuesto al valor agregado pueda ser acreditable es necesario deba estar vinculado con una actividad gravada y si por el contrario la actividad de la quejosa cambia a ser una actividad exenta, evidentemente ya no podrá realizar el acreditamiento de dicho impuesto; además, de la lectura de los artículos 5 y 5-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se desprende que para realizar el ajuste respecto del acreditamiento de inversiones, únicamente será procedente por cuestiones de voluntad del particular para modificar el destino habitual de las inversiones.

Asimismo, aduce que desde el momento en que realizó su inversión y la acreditó en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tenía pleno conocimiento de que sus actividades son objeto de modificaciones, con motivo de las circunstancias económicas del Estado o del contribuyente, así como la libre configuración del legislativo para gravar o exentar determinadas actividades, como lo determinó la Segunda Sala del Alto Tribunal al resolver el amparo en revisión 1160/2006, en el que se determinó que el artículo 4, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, constituía una regulación específica, respecto del acreditamiento de inversiones, cuyo destino habitual puede tener variantes, para realizar actividades exentas o mixtas, situación que puede trascender a varios periodos fiscales mensuales y en diferentes proporciones, por lo cual de existir una modificación superior al 3% se debe aplicar el ajuste correspondiente, únicamente respecto de la proporción de impuesto al valor agregado acreditable que

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

correspondería a los años pendientes de deducir de tales inversiones, ya que serán aquellos en que se utilicen para realizar actividades exenta.

Séptimo. Indica que la sentencia reclamada genera de manera indebida un doble beneficio en favor de la quejosa, ya que en virtud de la interpretación realizada por el tribunal colegiado, permite que le sea restituido a la quejosa un importe del impuesto al valor agregado no acreditable al que no tiene derecho, habilitándolo para realizar su acreditamiento, pese a haber dejado de ser sujeto del impuesto y a que percibe ingresos ante una ficticia causación y traslado del impuesto al valor agregado.

Así, indica que contrario a lo resuelto por el tribunal colegiado, la quejosa se encuentra obligada a realizar el ajuste del impuesto al valor agregado acreditable en la porción que los bienes se encuentren pendientes de amortizar por los efectos de la inversión, ya que la actividad a la que se dedica, dejó de considerarse objeto del impuesto en cuestión, y permitirle continuar acreditando la contribución le generaría una condición no prevista en la norma y contraria a la mecánica del acreditamiento.

También, señala que dado que el servicio prestado por la quejosa a sus usuarios finales, transporte público terrestre de personas, dejó de considerarse objeto del impuesto al valor agregado, en la misma porción que dicho impuesto, el costo final del servicio se encuentra reducido y como resulta viable realizar el ajuste del impuesto acreditable a que tendría derecho el contribuyente a aplicar.

Además, que resultaba importante señalar que el costo del boleto sigue igual convirtiéndose en costo para los pasajeros y utilidad para la quejosa, es decir, el importe no disminuido se considera un sobreprecio en la tarifa final que se le cobra a los usuarios y por consecuencia, un incremento en los ingresos acumulables que le corresponden a la sociedad quejosa, mismo que en dos mil trece, no tenía, de ahí que el estudio realizado por el tribunal colegiado y los efectos que precisó en

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

la sentencia generan en favor de la quejosa un doble beneficio que impacta directamente en sus ingresos.

Octavo. Señala que el A quo al establecer que las normas reclamadas no le resultan aplicables a la quejosa, determinó de manera ilegal que el efecto sea para que las autoridades no exijan a la quejosa que devuelva el impuesto al valor agregado que acreditó en los ejercicios anteriores a dos mil catorce, además que en caso de que haya reintegrado alguna cantidad le sea devuelta por las autoridades exactoras, ello sin hacer un debido examen de las normas impugnadas y pasando por alto que no procede la devolución del reintegro, en razón de que la quejosa sí se encontraba a aplicar correctamente la mecánica prevista en los numerales 5 y 5-A de la ley de la materia, al dejar de destinarse en forma exclusiva sus inversiones a una actividad gravada y realizar ahora de forma exclusiva actividades exentas.

También indicó que al modificarse sus inversiones de una actividad gravada a una actividad exenta, con independencia de que continúe prestando el servicio de transporte público terrestre de personas, implica que actualizó lo dispuesto en citados artículos 5 y 5-A, razón por la cual de ninguna manera es procedente devolver la parte que haya reintegrado al fisco federal.

30. **Sentencia del tribunal colegiado.** Mediante sentencia de quince de noviembre de dos mil diecisiete, el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió:

En el considerando segundo desechó el recurso de revisión interpuesto por \*\*\*\*\*, en su carácter de Administrador de Amparo e Instancias Judiciales “5” de la Administración Central de Amparos e Instancias Judiciales, en representación del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, al considerar que dicha autoridad recurrente carece de legitimación pues no fue señalada como autoridad responsable en el juicio de amparo indirecto.

En el considerando sexto, analizó los agravios del recurso de revisión

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

principal, determinando que resultaba infundado el motivo de disenso identificado en el inciso a) del agravio primero, en el que la autoridad recurrente asevera que debe reponerse el procedimiento con la finalidad de que se llame a juicio con el carácter de autoridad responsable al Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior, al estimar que en el caso no se estaba frente a un acto emitido por la autoridad fiscal, pues la quejosa llevó a cabo el pago de sus contribuciones al amparo de la autodeterminación, modalidad que parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias; y que suponiendo sin conceder, que el acto de aplicación consistente en la declaración complementaria, se hubiera atribuido al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, al no haberse reclamado por vicios propios, no procede reponer el procedimiento; porque el juicio de amparo se promovió en contra de normas generales.

También, declara infundados los argumentos identificados con el inciso b) del primer agravio, así como a) del segundo, en los que la inconforme alega que el juez de Distrito conculcó el contenido de la fracción IV, del artículo 93 de la Ley de Amparo, debido a que transgredió las reglas del procedimiento, ya que el *A quo* violó no recabó oficiosamente las constancias que acreditaran de manera fehaciente que el primer acto de aplicación que es la declaración de diecisiete de febrero de dos mil diecisiete, lo cual evidencia que se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XIV, en relación con el 17 de la Ley de Amparo, pues el juicio constitucional se promovió de forma extemporánea.

Ello, toda vez que del caudal probatorio aportado al juicio de amparo, no se llega a la convicción de que el primer acto de aplicación de las normas generales reclamadas sea a partir del diecisiete de febrero de dos mil catorce; inclusive, de las periciales rendidas por los expertos ofrecidos por la totalidad de las partes, no se señala que la aplicación de tales preceptos, aconteció en la fecha señalada por la autoridad recurrente.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

Asimismo, analiza el segundo agravio, en la parte en que la recurrente aduce que la sentencia en pugna es ilegal, debido a que el juez de Distrito omitió analizar la totalidad de las causas de improcedencia que le fueron propuestas en la substanciación del juicio de amparo, precisando que si bien el juez del conocimiento no se pronunció respecto de las causales que planteó mediante oficio presentado el doce de enero de dos mil quince, estas debían desestimarse por infundadas.

Así, estimó que toda vez que al margen de los efectos solicitados por el promovente, de la lectura integral de la demanda de amparo indirecto, se advertía que la quejosa impugnaba el sistema fiscal que causa un perjuicio en su patrimonio con motivo de las cargas tributarias impuestas generadas con la expedición de las normas reclamada, el cual tiene como consecuencia que le fueran aplicados los preceptos combatidos, por tanto la posible concesión de amparo, no actualiza como tal la improcedencia del juicio, ya que impugna la constitucionalidad de las referidas normas generales que, sostiene, impactan en su esfera de derechos.

Además, desestimó la causal de improcedencia planteada por la autoridad relativa a que la quejosa combate una omisión legislativa, toda vez que como se había señalado, la quejosa impugna el sistema fiscal que causa un perjuicio en su patrimonio con motivo de las cargas tributarias impuestas generadas con la expedición del artículo 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, el cual tiene como consecuencia que le fueran aplicados los preceptos legales 5, fracción V, inciso d), ordinarios 1 y 4, y 5-A, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de junio de dos mil cinco, las cuales manifestó conculcan los principios de proporcionalidad y equidad contemplados en el artículo 31, de la Constitución Federal, de ahí que es impreciso partir de que se impugne una omisión legislativa.

Por otra parte, declaró infundado el agravio aducido en el inciso b) del segundo motivo de disenso, en el que el recurrente aduce que el A quo

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

pasó por alto que en un juicio en contra de normas generales, debe acreditarse de manera fehaciente el interés con circunstancias que afecten de manera real y directa los derechos fundamentales que se estiman violados; toda vez que fue correcto lo resuelto por el juez del conocimiento al estimar que con las pruebas aportadas era posible concluir que la quejosa se ubicó en el supuesto de aplicación de las normas reclamadas, máxime que el *A quo* le concedió valor probatorio a los dictámenes rendidos por los expertos ofrecidos por las partes, lo cual no fue combatido por la hoy recurrente.

Señalando al respecto que con tales pruebas era posible concluir que, para efectos de la procedencia del juicio de amparo indirecto, la quejosa se ubicó en el supuesto de aplicación de las normas generales reclamadas, con la declaración provisional o definitiva de impuestos federales presentada el dieciocho de febrero de dos mil catorce, y su acuse de recibo, así como el comprobante de operación.

En diverso aspecto, declaró fundado el agravio tercero en el que la autoridad inconforme asevera que la sentencia recurrida adolece de congruencia.

Ello, en virtud de que el juez argumentó que previamente al análisis de la constitucionalidad de las normas generales reclamadas, debía privilegiarse el estudio de legalidad con la finalidad de agotar todas las posibilidades para encontrar en tales preceptos un significado que los hiciera compatibles con la constitución y les permitiera subsistir en el orden jurídico; sin embargo, ello no ocurrió, porque efectuó un estudio de aplicación de los preceptos legales en la esfera jurídica de la quejosa y arribó a la conclusión de que debía concederse el amparo solicitado, para el efecto de que las autoridades hacendarias no exijan a la quejosa que devuelva el impuesto al valor agregado que acreditó en los ejercicios anteriores a dos mil catorce, por virtud del servicio de transporte público ferroviario que le fue concesionado y, en caso que hubiera reintegrado alguna cantidad, le sea devuelta por las autoridades exactoras; lo anterior en el entendido de que no resultaban aplicables a la contribuyente los artículos 5-A, fracción I, en relación al 5, fracción V,

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

inciso d), numerales 1 y 4, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que resolvió que el estudio efectuado por el juez de Distrito tuvo como consecuencia un fallo incongruente, pues por una parte, señaló que las normas impactaban en la esfera de derechos de la parte quejosa, ya que le ocasionaban un perjuicio; sin embargo, posteriormente determinó que los preceptos legales de que se trata, no le son aplicables ya que regulan una hipótesis normativa distinta.

Además, que los efectos del fallo combatido tienden a restringir a las autoridades hacendarias a aplicar las normas impugnadas en la esfera de derechos de la quejosa, ya que estimó que ésta no se ubicaba en el supuesto ahí regulado y tampoco se precisó si existía o no, y en su caso, cuál era el nexo entre las normas generales reclamadas.

En tal virtud, señaló, es claro que *per se*, es inverosímil suponer un análisis de legalidad en el caso que nos ocupa, puesto se trata de un amparo contra normas generales, sin que se hubiese reclamado de manera destacada un acto de aplicación.

En consecuencia señaló que toda vez de que el agravio en análisis era fundado y suficiente para revocar la sentencia en la materia de la revisión, se estima innecesario el análisis de los restantes motivos de disenso hechos valer por la autoridad inconforme y lo procedente era revocar la sentencia recurrida.

Por otra parte en el considerando séptimo, estudió los agravios hechos valer por la recurrente adherente, determinando que resultaba inoperante el primer motivo de disenso, ya que el fin perseguido se encontraba satisfecho.

Lo anterior, ya que reiteró que en el caso no se estaba frente a un acto emitido por la autoridad fiscal, pues la quejosa llevó a cabo el pago de sus contribuciones al amparo de la autodeterminación, modalidad que parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias; por

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

tanto, no era procedente reponer el procedimiento para llamar a juicio al Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Aunado a que ya se había arribado a la determinación de que no se acreditó de manera fehaciente que mediante la declaración de impuestos federales presentada ante la exactora el diecisiete de febrero de dos mil catorce, se hayan aplicado las cargas tributarias impuestas generadas con motivo de la expedición del artículo 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debido a que de las documentales ofertadas por las partes, así como de los dictámenes periciales rendidos por los expertos propuestos de los contendientes, no se evidenció que desde la declaración presentada por la contribuyente el diecisiete de febrero de dos mil catorce, se efectuaron las operaciones fiscales previstas en las normas impugnadas.

Igualmente, declaró infundado el segundo agravio de la recurrente adherente en el que señaló que fue correcta la interpretación conforme efectuada por el juzgador, toda vez que como se había concluido en la sentencia en pugna, el A quo únicamente llevó a cabo un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos reclamados en la esfera jurídica de la contribuyente, no una conclusión a partir de una interpretación conforme de los preceptos legales de que se trata.

Finalmente en el considerando octavo, determinó carecer de competencia legal para conocer del recurso de revisión respecto del tema de constitucionalidad de artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como de los artículos 5, fracción V, inciso d), numerales 1 y 4, y 5-A, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de junio de dos mil cinco, ya que el conocimiento del medio de impugnación respecto de los referidos preceptos legales es de competencia exclusiva de la Suprema Corte de Justicia, por lo que ordenó remitirlo al alto tribunal, para que se defina lo que en derecho corresponda, puesto que con independencia de lo resuelto en el fondo del asunto, subsistía el problema de constitucionalidad planteado.

**V. CUESTIÓN PREVIA.**

31. Previamente a la emisión del pronunciamiento de fondo, resulta importante efectuar diversas precisiones, con el fin de delimitar la materia respecto de la cual esta Sala se pronunciará.
32. En el primer y segundo conceptos de violación de la demanda de amparo, la quejosa formuló argumentos en los que controversió la constitucionalidad del artículo 5, fracción V, inciso d), numerales 1 y 4, en relación con los artículos 5-A fracción I y 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
33. Al respecto el Juez de Distrito, concedió el amparo a la quejosa al estimar que no le resultaban aplicables los artículos 5-A fracción I, en relación al artículo 5, fracción V, inciso d), numerales 1 y 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto es, no realizó estudio de fondo sobre el tema de constitucionalidad.
34. Inconforme, el Presidente de la República en su carácter de autoridad responsable interpuso recurso de revisión, y la quejosa revisión adhesiva.
35. El Tribunal Colegiado del conocimiento revocó la sentencia dictada por el juez de distrito al considerarla incongruente y señaló que con independencia de lo resuelto en el fondo del asunto, subsistía el problema de constitucionalidad planteado respecto de los preceptos reclamados, por lo que dejó a salvo la competencia de este Alto Tribunal para conocer de la constitucionalidad planteada en los recursos de revisión principal y adhesiva.
36. No obstante lo anterior, esta Primera Sala advierte que sobre el tema de constitucionalidad no existe agravio pendiente de estudio del recurso de revisión planteado por las autoridades, en virtud de que los agravios primero, segundo y tercero ya fueron agotados por el órgano colegiado y los restantes cuatro, cinco, seis, siete y ocho, se encuentran dirigidos a controvertir la sentencia de amparo que fuera revocada por dicho tribunal colegiado.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

37. Igualmente, relativo a la revisión adhesiva no subiste argumento pendiente de estudio, ya que los dos agravios planteados en dicho recurso fueron materia de análisis por el tribunal colegiado, desestimándolos ante las razones por las que revocó la sentencia de amparo.
38. Sin embargo, como se anticipó, aún no se ha agotado el estudio de fondo de los conceptos de violación contenidos en la demanda de amparo, por ende, esta Suprema Corte procederá a efectuar el estudio correspondiente.
39. Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis aislada LX/89, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que es del rubro y texto siguientes:

**CONCEPTOS DE VIOLACION EN CONTRA DE LA LEY NO ESTUDIADOS POR EL JUEZ. LA SUPREMA CORTE DEBE EXAMINARLOS CUANDO RESULTEN FUNDADOS LOS AGRAVIOS POR INCONGRUENCIA INVOCADOS POR LAS RESPONSABLES.**

Cuando se demanda el amparo formulándose conceptos de violación en contra de una ley y su aplicación, y el juez de Distrito, a pesar de que sólo examina los invocados en contra del acto de aplicación, otorga el amparo en su totalidad, debe establecerse que si las responsables recurrentes alegan esa incongruencia en sus agravios, siendo fundados éstos, la Suprema Corte debe examinar los conceptos de violación en contra de la ley cuyo estudio omitió el a quo, aunque el quejoso no haya interpuesto la revisión; ello, no sólo porque conforme al artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, el revisor debe considerar los conceptos de violación emitidos por el juez de Distrito cuando sean fundados los agravios, sin distinguir qué parte los haya invocado, sino además, porque de no efectuar el tribunal revisor pronunciamiento sobre la materia silenciada, se dejaría abierta la litis en detrimento del quejoso, con violación de la garantía establecida en el artículo 17 constitucional.<sup>16</sup>

40. Ahora bien, de los conceptos de violación se advierte que la quejosa se duele esencialmente de lo siguiente:

- 1) Violación a los principios de equidad y proporcionalidad tributarios, ya que se trata de la misma manera a los contribuyentes que han actuado de buena fe en cuanto al acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, respecto de aquellos que se han aprovechado dolosamente en perjuicio del erario federal. Además, precisa que las normas

---

<sup>16</sup> Tesis LX/89, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III, Primera Parte, Enero-Junio de 1989, página: 45.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

reclamadas brindan un trato desigual y desproporcional a aquellos contribuyentes que de motu proprio no hayan modificado el destino de sus inversiones, y quienes se ven obligados a realizar el ajuste del Impuesto al Valor Agregado acreditado.

2) Violación a los derechos fundamentales de irretroactividad y seguridad jurídica al haber cambiado la situación que imperó hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, no obstante que adquirió el derecho a acreditar el Impuesto al Valor Agregado respecto de las inversiones efectuadas y que se identifican con actividades gravadas.

3) Que el artículo 5, fracción V, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no le es aplicable a la quejosa, al no haber alterado voluntariamente el destino de sus inversiones.

41. Por cuestión de método, esta Primera Sala estima necesario estudiar en primer lugar el concepto de violación tercero y con ello definir si la obligación de realizar el ajuste le resulta aplicable a la hoy quejosa. Posteriormente, se analizará la constitucionalidad de la medida legislativa impugnada a partir de los argumentos contenidos en los conceptos de violación primero y segundo, mismos que ya han quedado referidos.

## VI. ESTUDIO DE FONDO

42. A partir del primero de enero de dos mil catorce el legislador federal cambió la regulación para el transporte público de personas prestado exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas; específicamente el transporte público de personas en ferrocarril, de ser una actividad gravada pasó a ser una actividad exenta.

43. El cambio de decisión legislativa generó tres efectos sustanciales para los concesionarios de dicho transporte: **a)** Dejar de trasladar el impuesto al valor agregado a los usuarios; **b)** El impuesto al valor agregado que les fuera trasladado por sus proveedores de bienes y servicios dejó tener la categoría de impuesto acreditable; y, **c)** realizar el ajuste del acreditamiento de aquellas

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

inversiones adquiridas con anterioridad y cuya deducción para efectos del impuesto aún no concluyera.

44. De conformidad con los dos primeros supuestos -que no serán materia de estudio en la presente sentencia- los actos o actividades que por disposición del legislador federal se encuentren exentas implican para los consumidores de bienes o servicios que no se aplique tasa alguna de las previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, traduciéndose en un menor costo en el pago del servicio y, por ende, en una menor recaudación para el Estado; por su parte para el prestador de servicio la exención le impacta en el acreditamiento del impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado ya que deberá absorberlo [como si fuera consumidor final] o deducirlo como costo en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>17</sup>
45. Lo relevante para el presente caso, sin embargo, es el acreditamiento de las inversiones adquiridas con anterioridad y cuya deducción para efectos del impuesto sobre la renta aún no concluya. En este caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé en el artículo 5, fracción V, inciso d) lo siguiente:

**“Artículo 5.**

....

**V.**

...

**d)** Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del impuesto sobre la Renta, el impuesto al Valor Agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa del 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

...”

---

<sup>17</sup> **Artículo 28.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

[...]

**XV.** Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.”

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

46. Así, en el procedimiento de ajuste –que tampoco forma parte de la *Litis* del presente asunto- el concesionario deberá realizar lo siguiente:

- Al impuesto trasladado o pagado en la importación, se le aplica el porcentaje máximo de deducción establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la inversión de que se trate, y el resultado se divide entre doce.

Con lo anterior, se determina en primer término la parte de impuesto correspondiente a cada año de depreciación fiscal, y, en segundo y término, el correspondiente a cada mes.

- Al resultado de dicha división, se le aplica la proporción que correspondió al mes en que se llevó a cabo el acreditamiento.
- Al resultado se le aplica la proporción correspondiente al mes por el que se lleve a cabo el ajuste.

47. Finalmente, debe precisarse que, siguiendo la misma lógica de reglamentación de las inversiones que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Capítulo II,<sup>18</sup> la Ley del Impuesto al Valor Agregado también reglamenta el efecto que tendrá el cambio [de actividad gravada a exenta] en el acreditamiento del impuesto que efectuó el concesionario.

48. Como se anticipó, el cambio de regulación legal (de ser actividad gravada a ser actividad exenta) conlleva la obligación para el concesionario de efectuar el ajuste del impuesto al valor agregado acreditado en periodos anteriores

---

<sup>18</sup> “**Artículo 34.** Los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

I. ...

II. Tratándose de ferrocarriles:

a) 3% para bombas de suministro de combustible a trenes.

b) 5% para vías férreas.

c) 6% para carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.

d) 7% para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.

e) 10% para el equipo de comunicación, señalización y telemando.

III. ...”

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

respecto de aquellas inversiones cuya deducción de los porcentos máximos autorizados aún no hubiere concluido.

49. Esto es, si bien al momento de adquirir la inversión [hablamos de aquellas adquisiciones ocurridas con anterioridad al primero de enero de dos mil catorce] la actividad a la que se destinó el activo fijo estaba gravada en su totalidad, ello generó para el contribuyente el derecho de acreditar íntegramente el impuesto al valor agregado que le fue trasladado por dicha adquisición.<sup>19</sup>
50. Ahora bien, si durante el periodo de deducción gradual que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta la inversión sufrió un cambio de regulación normativa en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (por ejemplo de ser actividad gravada pasa a ser actividad exenta), surge la interrogante si dicho supuesto normativo actualiza la obligación de realizar el ajuste por parte del concesionario al haber cambiado de destino el bien de activo fijo.

---

<sup>19</sup> Razonamientos que se tienen sustento en los siguientes criterios:

Tesis P./J. 4/2007, Novena Época, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 6, cuyo rubro dice: **“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL AJUSTE BASADO EN LA PROPORCIÓN DE ACREDITAMIENTO DE UN MES ANTERIOR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).”**

Tesis P./J. 2/2007, Novena Época, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 9, cuyo rubro dice: **“VALOR AGREGADO. EL PROCEDIMIENTO DE AJUSTE DEL ACREDITAMIENTO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 4o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES GRAVADAS, EXENTAS O MIXTAS QUE TENGAN INVERSIONES EN LOS TÉRMINOS DEL PROPIO PRECEPTO (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).”**

Tesis P./J. 1/2007, Novena Época, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 7, cuyo rubro dice: **“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL AJUSTE DEL IMPUESTO ACREDITABLE EN MATERIA DE INVERSIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).”**

Tesis P./J. 5/2007, Novena Época, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 10, cuyo rubro dice: **“VALOR AGREGADO. LA REMISIÓN QUE HACE EL ARTÍCULO 4o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO A LOS PORCENTAJES MÁXIMOS DE DEDUCCIÓN DE INVERSIONES ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).”**

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

51. **Dentro de este contexto normativo, se analizará a continuación el alcance del inciso d), fracción V del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**
52. Tal como se ha destacado, antes de la reforma al artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la prestación de servicios de transporte público de pasajeros en ferrocarril constituía una actividad gravada; a partir del primero de enero de dos mil catorce la decisión legislativa fue de considerarla una actividad exenta.
53. Con la modificación de dos mil catorce, no solo se eliminó la carga económica para el consumidor final [dejó de pagar el 16% sobre el valor del servicio de transporte], sino que, además, para los concesionarios de transporte suburbano se fijó como obligación realizar el ajuste del impuesto al valor agregado que hubieren acreditado respecto de las inversiones cuya deducción se hubiere efectuado en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
54. Así se desprende del contenido del artículo 5, fracción V, inciso d), cuyo texto reclama la quejosa, y que en la parte conducente condiciona el acreditamiento del impuesto al destino habitual que se hubiere dado a las inversiones. Añade la medida legislativa que cuando el destino habitual de las inversiones se haya modificado el causante del impuesto deberá efectuar el ajuste respectivo en el acreditamiento del impuesto al valor agregado que se le hubiese trasladado.
55. Al respecto, esta Primera Sala estima que el acreditamiento del impuesto al valor agregado, por regla general, tiene efectos en el mes por el que se determina el impuesto sin que exista posibilidad que impacte en la determinación del tributo en periodos subsecuentes.
56. Sin embargo, la excepción a la regla general ocurre tratándose de inversiones contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dada su naturaleza estas podrán ser utilizadas por el contribuyente en el desarrollo normal de sus actividades durante la vida útil del bien. El ajuste del impuesto

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

acreditable contenido en la porción normativa reclamada busca dar coherencia al sistema normativo, pues en éste caso la inversión habrá sido utilizado en la realización de actividades gravadas y exentas.

57. Para dar cuenta de esta calificativa, el presente sub-apartado se dividirá a su vez en tres secciones: en el primero detallaremos la naturaleza y alcance de la figura denominada “ajuste del acreditamiento”; en el segundo aludiremos la necesidad de modificar el impuesto acreditado en periodos anteriores cada vez que haya variación en el destino en el que fue utilizada la inversión y, en el tercero, precisaremos la relación que existe entre el sistema de deducción previsto para las inversiones en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el sistema de acreditamiento previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y aplicando todo lo anterior, expondremos las razones por las cuales consideramos que la norma reclamada genera la obligación para el concesionario de realizar el ajuste mencionado.

### El impuesto al valor agregado y el ajuste del acreditamiento.

58. No es la primera ocasión que esta Suprema Corte resuelve un caso en el que está involucrado el denominado “ajuste del impuesto acreditable”. Esta figura fue objeto de análisis por el Pleno de esta Suprema Corte al analizar la constitucionalidad del sistema normativo integrado por los artículos 4º, fracción II, inciso d), 4º-A y 4º-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reformada mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro –y cuyo contenido es idéntico al de la norma reclamada en la presente instancia-.<sup>20</sup>
59. A saber, en un primer momento, el Tribunal Pleno estableció que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se regula el procedimiento que deberá

---

<sup>20</sup> Al respecto, esta Primera Sala comparte los razonamientos sustentados por la Segunda Sala al resolver los siguientes asuntos:

Amparo en revisión 278/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de 2007.

Amparo en revisión 1160/2006. Universidad Regiomontana, A.C. 21 de febrero de 2007.

Amparo en revisión 1342/2006. Multiasistencia, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007.

Amparo en revisión 1383/2006. Maquinaria Diesel, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007.

Amparo en revisión 1416/2006. Inmobiliaria Nacional Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de 2007.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

aplicarse para ajustar el porcentaje de acreditamiento del impuesto al valor agregado por cuanto hace a las inversiones cuando el factor de acreditamiento se modifique en más de un 3%. Añadiendo: *"[E]ste mismo procedimiento aplicará para el caso de inversiones que habiéndose destinado en un principio de manera exclusiva a la realización de actividades gravadas o exentas, posteriormente se destinen a la realización de ambos tipos de actividades."*

60. Para el Tribunal Pleno, lo previsto en estos preceptos es la instauración de un procedimiento específico para las inversiones reguladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta que responde a la necesidad de actualizarlo en la medida en que la utilización de dichas inversiones, y en consecuencia, la aplicación del acreditamiento respectivo, no se agota en un mes determinado sino que continúa utilizándose en forma posterior al mes en que se acreditó por primer ocasión.
61. Tal como ha sido explicitado por el Tribunal Pleno (en particular, al resolver el amparo en revisión 1759/2005<sup>21</sup>), *"De no aplicarse el procedimiento de ajuste señalado las inversiones en meses posteriores podrían destinarse a la realización de actividades que originalmente no se efectuaban, situación que sí desatendería la capacidad contributiva del gobernado y la naturaleza misma de aquellas."*
62. Siendo importante precisar que el tratamiento específico guarda relación con la naturaleza de este tipo de bienes de activo fijo y lo dinámica que resulta la materia tributaria, pues mientras dichos bienes tengan el potencial de generar beneficios para el contribuyente es factible que el legislador realice un cambio en la regulación normativa de la actividad a la que se destinan, ello, hace necesario ajustar el acreditamiento a la realidad tributaria del contribuyente,

---

<sup>21</sup> El Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado dicho criterio al resolver los siguientes asuntos:

Amparo en revisión 1759/2005. Desarrollos Inmobiliarios Pegar, S.A. de C.V. y otra. 7 de agosto de 2006. Once votos.

Amparo en revisión 224/2006. Universidad La Salle, A.C. 7 de agosto de 2006. Once votos.

Amparo en revisión 497/2006. I U Construcciones, S.A. de C.V. 7 de agosto de 2006. Once votos.

Amparo en revisión 748/2006. Construcciones Brisas del Carmen, S.A. de C.V. 7 de agosto de 2006. Once votos.

Amparo en revisión 809/2006. The Anglo Mexican Foundation, A.C. 7 de agosto de 2006. Once votos.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

ya sea reintegrando al fisco el excedente del impuesto acreditado, o bien, solicitando la restitución de los montos resultantes de acreditar en mayor porcentaje por virtud del cambio legislativo.

63. Además, fue clara la intención del legislador federal de establecer una regla especial para el acreditamiento de inversiones ajustando su monto conforme cambie de tratamiento la actividad a la que fue destinada, pues en tal caso mientras perdure la vida útil del bien –para ello habrá que acudir a las reglas de deducción de inversiones prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta– se mantendrá vigente la obligación de realizar el ajuste cuando se altere el destino mencionado.

### Alteración del destino de la inversión.

64. Es este supuesto el que genera el agravio de la quejosa, para quien la alteración del destino de la inversión ocurre únicamente cuando el bien de activo fijo se destina materialmente a una actividad distinta de la que originalmente detonó su adquisición. Al respecto, la quejosa precisa que realizó inversiones, cuyo destino habitual lo constituía una actividad gravada para efectos del impuesto al valor agregado consistente en la prestación del servicio de transporte público de personas por ferrocarril y que al quedar exenta dicha actividad a partir del primero de enero de dos mil catorce, no se encuentra obligada a aplicar el ajuste referido al no haber cambiado motu proprio la actividad a la que destinó sus inversiones ya que estas siguen utilizándose en la prestación de servicio público de personas.
65. Conforme a los precedentes recién mencionados, esta Corte ha reconocido que la “alteración de destino” a que se refiere la porción normativa reclamada guarda íntima relación con el tratamiento legal previsto por el legislador de manera que si la actividad a la que se encuentra destinada se altera de tal manera que cambie la proporción de acreditamiento debe ajustarse en esa medida el acreditamiento del impuesto al valor agregado, ya que este no se vuelve definitivo en la medida que persista la vida útil del bien.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

66. El mecanismo de ajuste del impuesto acreditable fue analizado a partir de los trabajos legislativos que dieron lugar a la reforma del artículo 4°, fracción II, inciso d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil cuatro, de donde se desprendieron consideraciones, que por su importancia en el análisis del presente asunto, se precisarán a continuación:

“Por otra parte, se propone un tratamiento específico para el acreditamiento del impuesto correspondiente a las erogaciones por inversiones consideradas como tales en el impuesto sobre la renta, consistente en que el impuesto trasladado o pagado en su importación, se acredite en función del destino habitual que se les dé a estas para realizar las actividades gravadas o exentas, permitiendo una rectificación o ajuste, cuando se altere el destino de las mismas.”

....

Ahora bien, tomando en cuenta que la proporción de actividades gravadas y exentas del contribuyente puede cambiar con posterioridad, no obstante que se continúe empleando la misma inversión, se hace necesario establecer un mecanismo de ajuste para que, en la medida que se disminuya la proporción de las actividades gravadas respecto de las actividades totales, comparada con la proporción del mes en que se aplicó inicialmente el acreditamiento, se reintegre el acreditamiento que el contribuyente haya aplicado en exceso, exclusivamente por el mes en que ello ocurra. Por el contrario, cuando se incremente la proporción del valor de las actividades gravadas respecto de las actividades totales, comparadas también con la proporción del mes en que se aplicó inicialmente el acreditamiento, el contribuyente podrá incrementarlo, también en el mes en que ello ocurra.

Cabe mencionar que los ajustes mencionados únicamente se efectuarán cuando exista una variación de más del 3% en los meses posteriores a aquél en que se aplicó por primera vez el acreditamiento del impuesto correspondiente.”

67. Ahora bien, en complemento a lo dicho en los párrafos transcritos, esta Suprema Corte definió que la obligación de realizar el ajuste mencionado en meses posteriores a aquél en que se efectuó el acreditamiento por vez primera se justifica porque la utilización de las inversiones rebasa la causación mensual del impuesto en tanto que su destino puede ser alterado [al pasar de actividades gravadas a exentas o de exentas a gravadas] circunstancias que el legislador consideró para determinar la obligación de ajuste prevista en la norma reclamada.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

68. A juicio de esta Primera Sala las consideraciones que anteceden deben mantenerse vigentes al estar en presencia de una medida legislativa de contenido idéntico a la analizada por el Tribunal Pleno. Además, la obligación de ajustar el impuesto acreditable en la medida que cambie la regulación de la actividad a la que se destina la inversión es consistente con la mecánica de acreditamiento del impuesto al valor agregado cuya fórmula radica esencialmente en identificar el tratamiento que la propia ley da a la actividad, esto es, si se trata de una actividad gravada será acreditable en su totalidad, si se trata de una actividad exenta no será materia de acreditamiento y si se destina a actividades que no resultan identificables debe determinarse una proporción de acreditamiento.
69. Este esquema si bien atiende a la causación mensual del impuesto al valor agregado, tratándose de inversiones se extiende a periodos posteriores y hasta en tanto concluya la deducción gradual que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta.
70. Resultando intrascendente para efectos de la normativa analizada si la alteración de destino es consecuencia de la voluntad del contribuyente o atiende a circunstancias ajenas a él, pues como ha quedado explicitado, la razón de aplicar un ajuste al impuesto trasladado busca dar congruencia y proporcionalidad a la determinación del impuesto analizado.

### El ajuste del impuesto acreditable y su relación con la deducción de inversiones previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

71. Esta Suprema Corte también se ocupó de establecer la relación que existe entre el sistema de deducción de inversiones que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta y su necesaria relación con el sistema de acreditamiento de este tipo de bienes de activo fijo previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
72. Al respecto, esta Suprema Corte estableció que la Ley del Impuesto al Valor Agregado utiliza el sistema de deducciones del impuesto sobre la renta, en

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

virtud de que estas se originan con las erogaciones estrictamente indispensables para que las empresas lleven a cabo sus actividades, lo cual también constituye una característica de las erogaciones susceptibles de ser acreditables.

73. Al analizar el sistema de deducciones, el Tribunal Pleno determinó que al jugar un papel predominante en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, sólo los gastos y erogaciones que tuvieran una relación directa e indispensable para la realización de los fines de los sujetos del impuesto sobre la renta podían ser deducibles.
74. Tal razonamiento fue incorporado en el cálculo del impuesto al valor agregado, al establecerse por el legislador que para obtener el impuesto acreditable únicamente se podrá tomar en consideración el impuesto al valor agregado pagado por los conceptos que son deducibles para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, pues de no preceptuar tal relación entre los mencionados impuestos, existiría la posibilidad de que gastos o erogaciones que no se pueden deducir en el cálculo del impuesto sobre la renta, se acrediten al momento de calcular el impuesto al valor agregado. En otras palabras, la voluntad del legislador al condicionar el acreditamiento del impuesto al valor agregado a los requisitos de deducción exigidos por el impuesto sobre la renta, se traduce en una medida de control y congruencia entre los referidos sistemas impositivos.
75. Tomando en cuenta la interacción que existe entre ambos ordenamientos legales, se concluyó por el Tribunal Pleno *“es indudable que existiendo diversos tipos de inversiones y su deducibilidad esté sujeta a la aplicación de los porcentajes máximos precisados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal extremo debe ser tomado en consideración para llevar a cabo el ajuste del acreditamiento del impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o pagado en la importación, sin que ello implique desnaturalizar el impuesto al valor agregado o ingresar al procedimiento de ajuste reclamado un elemento ajeno al tributo.”*

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

76. En esa lógica, esta Primera Sala considera que el cuestionamiento relativo a si la quejosa adquirió la obligación de efectuar el ajuste del impuesto acreditable respecto de aquellas inversiones realizadas con anterioridad al primero de enero de dos mil catorce, y cuyo periodo de deducción aun no concluía a la entrada en vigor de la reforma al artículo 15, fracción V de la ley del Impuesto al Valor Agregado debe ser contestado en sentido afirmativo.
77. Atendiendo a estas consideraciones se analizará a continuación el argumento de constitucionalidad que sobre las normas reclamadas se efectúa por la sociedad quejosa.
78. De conformidad con lo resuelto, esta Sala procede a estudiar si el artículo 5, fracción V, inciso d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, así como de irretroactividad, en consideración de los conceptos de violación formulados por la quejosa.
79. **I. Violación al principio de proporcionalidad y equidad tributaria**
80. En principio cabe recordar que la quejosa en el primer concepto de violación esencialmente señala que las norma reclamadas violan los principios de proporcionalidad y equidad porque de manera injustificada brindan un trato igual a los desiguales y, por ende, desproporcional, al obligar a los contribuyentes que de mutuo propio no hayan modificado el destino de sus inversiones respecto de sus actividades no gravadas, a efectuar el ajuste, respecto de otros contribuyentes que de mutuo propio, si hayan decidido modificar el destino de las inversiones, después de haberse financiado con el impuesto al valor agregado acreditable, derivado del pago de esas inversiones.
81. Afirma que las disposiciones combatidas arrastran a los contribuyentes que no hayan alterado de mutuo propio el destino de las inversiones, como sucedió en el caso particular, en donde el destino se vio afectado por virtud de una reforma legislativa, es decir, por la reforma a la fracción V del artículo 15 de la ley de la materia, vigente a partir del primero de enero de dos mil

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

catorce, pues a partir de esa fecha estará exento del impuesto del transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

82. Además, que los preceptos reclamados no prevén excepciones respecto de que contribuyentes deben restituir el impuesto al valor agregado acreditable que recuperaron del fisco federal respecto de actividades que estaban gravadas y dejaron de estarlo, pues el ubicarse en ese supuesto no necesariamente obedece a que el contribuyente de mala fe se aproveche del financiamiento del impuesto al valor agregado acreditable, por lo que no se justifica que se otorgue trato igual a los desiguales.

83. Asimismo conviene precisar que en el presente asunto tiene como antecedentes:

- El veinticinco de agosto de dos mil cinco, fue otorgada a la quejosa una concesión para la prestación del servicio público de transporte ferroviario de pasajeros, en la modalidad de regular suburbano en la ruta Cuautitlán-Buenavista, con vigencia de treinta años. En esa fecha tal actividad se encontraba gravada para efectos del impuesto al valor agregado.<sup>22</sup>
- El once de diciembre de dos mil trece fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro del que se encontró el artículo 15, fracción V<sup>23</sup>, en el que se establece que quedaban exentos del pago del impuesto los usuarios del transporte público terrestre prestado exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas, incluyendo así la modalidad de ferrocarril.
- En virtud de la reforma del citado artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la quejosa realizó el ajuste a que se refieren los artículos 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4 y 5-A, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, restituyendo al fisco la parte proporcional del acreditamiento del impuesto al valor

---

<sup>22</sup> Texto antes de la reforma publicada en diciembre de dos mil trece:

Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

...

V. El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

<sup>23</sup> Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios

...

V. El transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

agregado que le fue trasladado por las inversiones realizadas en la obra ferroviaria.

84. En consideración de esta Sala, el concepto de violación de la quejosa resulta infundado, en virtud de las siguientes consideraciones.
85. Como se observa la quejosa hace depender su argumento de inconstitucionalidad señalando que el cambio de destino de las inversiones se realizó en virtud de la reforma al artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -en el que se establece que la actividad relativa a la prestación del servicio de transporte público terrestre de personas en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas- dejó de tener el tratamiento de gravada e incorporándose al régimen de exenta- por lo que es desproporcional que se obligue a los contribuyentes que de mutuo propio no hayan modificado el destino de sus inversiones respecto de sus actividades no gravadas, a efectuar el ajuste, respecto de otros contribuyentes que de mutuo propio, si hayan decidido modificar el destino de las inversiones.
86. Lo anterior denota que el trato de desigualdad que alega, se sustenta en la modificación de régimen en que se regula la actividad relativa a la prestación del servicio de transporte público terrestre de personas en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.
87. Tal como se anunció dicho argumento resulta infundado, ya que del marco jurídico que rige el acreditamiento de las inversiones que fue descrito en párrafos anteriores, se advierte que precisamente el requisito que detona el ajuste al acreditamiento de las inversiones es la alteración o modificación del destino que se otorgue a éstas para la realización de sus actividades, de ahí que como ya fue precisado en el presente fallo el cambio de régimen en que se encuentren sujetas las actividades a las que se dirige la inversión es uno de los supuestos de alteración en su destino que obliga a realizar el ajuste correspondiente.
88. De no aplicarse el procedimiento de ajuste señalado, las inversiones en meses posteriores podrían destinarse a la realización de actividades que

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

originalmente no se efectuaban, situación que sí desatendería la capacidad contributiva del gobernado y la naturaleza misma de aquéllas.

89. En efecto, la disposición toma en consideración el hecho de que el contribuyente cambie el destino de sus inversiones, de modo que estas sean aplicadas a actividades que pueden estar gravadas o no por el impuesto al valor agregado para determinar la proporción en que pueden ser acreditadas, lo cual puede suceder en cualquier momento, según lo decida el propio contribuyente.
90. Tal circunstancia implica el respeto al principio de proporcionalidad tributaria pues, como se ve, el contribuyente al destinar sus inversiones a una actividad o a otra, considerando que ésta puede estar afecta al pago del impuesto al valor agregado o no, o se haya aplicado indistintamente para realizar actividades mixtas, tendrá la posibilidad de contribuir a los gastos públicos en la medida de su verdadera capacidad contributiva, ya que se toma como referencia el destino que le dé a sus inversiones considerando el porcentaje exacto de acreditamiento del mes anterior a aquel respecto del que se vaya a aplicar el ajuste, y en el cual se advierta la existencia de una variante en más de 3%, sin que ello implique que el acreditamiento realizado en un mes específico, no pueda ajustarse en uno posterior tratándose de inversiones.
91. Por lo que la aplicación de la mecánica del cálculo del ajuste del acreditamiento del impuesto al valor agregado, depende de la alteración del destino de las inversiones que puede suscitarse por la modificación del régimen a que se encuentran sujetas las actividades a las que está dirigida la inversión y no sólo por el cambio material que el contribuyente unilateralmente realice de la actividad material a la que se dirige la inversión.
92. Por otra parte no existe trato desigual que aduce la quejosa, pues como ya fue señalado la alteración del destino de las inversiones puede depender de la propia naturaleza de la actividad que se encuentra regulada por la norma, como gravada, exenta para efectos del impuesto al valor agregado.

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

93. Además, como quedó advertido el legislador federal dispuso una mecánica que permite determinar que parte del impuesto acreditado, se encuentra pendiente de cubrir, como consecuencia de la alteración del destino habitual de la inversión, pues al aplicarse la mecánica de ajuste, se permite conocer cuál es el monto de esa inversión que aún se encuentra sujeta al pago de impuesto al valor agregado y el monto de la inversión que ya se considera cubierto para efectos del pago del impuesto, mecánica que se aplica por igual a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto previsto por la norma, independientemente de que la modificación se hubiese realizado con motivo de que las inversiones destinadas exclusivamente a actividades gravadas pasa a una o varias actividades exentas, o viceversa, o se utilicen indistintamente para llevar a cabo actividades gravadas y exentas, o viceversa, o cuando el contribuyente decida unilateralmente cambiar la actividad material a la que se dirige tal inversión.
94. Por lo que el ajuste al acreditamiento del impuesto no es desproporcional, ya que el objeto del procedimiento es que el contribuyente puede acreditar la cantidad que efectivamente ésta con sus actividades gravadas, pues de lo contrario el contribuyente se beneficiaría al acreditar la totalidad del impuesto trasladado no obstante que parte de dicho tributo éste relacionado con actividades exentas.
95. Además, la norma pretende equilibrar el cambio que pueda existir en el destino de las inversiones, al establecer que cuando se disminuya la proporción del valor del impuesto al valor agregado y cuando aumente la proporción de las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado se puede incrementar el acreditamiento.
96. Por ello, contrario a lo argumentado por la quejosa el legislador no puede prever excepciones en las reglas del acreditamiento de las inversiones atendiendo a las características particulares de cada contribuyente como lo señala la quejosa.
97. Por el contrario precisó las diversas hipótesis en que se pueden ubicar los contribuyentes que acreditan las inversiones, disponiendo un procedimiento

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

específico en caso de que la porción del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto o se aplique la tasa del 0% disminuya respecto del valor de las actividades totales -reintegrar el acreditamiento-, así como para cuando aumente la proporción del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa del 0% con relación al valor de las actividades totales -el contribuyente puede incrementar el acreditamiento-.

98. Aunado a lo anterior, se advierte que el legislador estableció que para obtener el impuesto acreditable, únicamente se podrá tomar en consideración el impuesto al valor agregado pagado por los conceptos que son deducibles para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, pues de no disponer tal relación entre los mencionados impuestos, existiría la posibilidad de que gastos o erogaciones que no se pueden deducir en el cálculo del impuesto sobre la renta, se acrediten al momento de calcular el impuesto al valor agregado.
99. Tal circunstancia implica el respeto al principio de proporcionalidad tributaria pues, como se ve, el contribuyente al destinar sus inversiones a una actividad o a otra, considerando que ésta puede estar afecta al pago del impuesto al valor agregado o no, o se haya aplicado indistintamente para realizar actividades indistintas, tendrá la posibilidad de contribuir a los gastos públicos en la medida de su verdadera capacidad contributiva, ya que se toma como referencia el destino que le dé a sus inversiones considerando el porcentaje exacto de acreditamiento del mes anterior a aquel respecto del que se vaya a aplicar el ajuste, y en el cual se advierta la existencia de una variante en más de 3%, sin que ello implique que el acreditamiento realizado en un mes específico, no pueda ajustarse en uno posterior tratándose de inversiones.
100. Así, al haber realizado el acreditamiento por tratarse de inversiones destinadas a actividades gravadas y con posterioridad se cambia el destino de las mismas y ahora se trata de inversiones destinadas a actividades exentas procede realizar el ajuste en el cálculo del impuesto -sin que sea relevante que el cambio de destino de las inversiones este sujeto a la buena fe o mala fe del contribuyente-, pues la voluntad de los contribuyentes en la

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

alteración del destino de la inversión no hace patente violación al texto constitucional.

101. En ese sentido, no se debe soslayar que las leyes son de naturaleza genérica, abstracta e impersonal, y tales asertos se apoyan en situaciones o circunstancias personales de las quejas, que en modo alguno evidencian la aducida inconstitucionalidad de los preceptos reclamados. En su caso, para cumplir con el principio de legalidad tributaria, el legislador federal incluyó en el texto legislativo los elementos necesarios para proceder al ajuste del acreditamiento tratándose de inversiones que, por su sola dificultad, no implica la violación al principio tributario aludido y que la autoridad fiscal incurra en arbitrariedades al momento de aplicarlo.
102. De ahí que a consideración de esta Primera Sala, estas afirmaciones resultan **inoperantes** en términos del criterio jurisprudencial 2a./J. 88/2003 sustentado por la Segunda Sala y que se comparte:

***“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley.”***

103. En consideración de lo anterior, es que esta Sala concluye que la norma controvertida no transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

### 104. **II. Violación al principio de irretroactividad de las leyes.**

105. En su segundo concepto de violación la quejosa esencialmente plantea que las normas reclamadas vulneran el principio de irretroactividad porque desconocen los derechos adquiridos y las situaciones y consecuencias jurídicas concretas de los contribuyentes, pues al momento que obtuvo el título de concesión el artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

Agregado, no exentaba del pago de dicho tributo al servicio de transporte público ferroviario, por tanto, no debe aplicarse tal disposición a los supuestos y consecuencias de la anterior aplicación ya que antes de la vigencia de la nueva ley ya se habían realizado tanto los supuestos como las consecuencias que establecía el texto anterior de citado artículo 15.

106. En consideración de esta Primera Sala los agravios resultan **infundados**, ello en virtud de que el procedimiento de ajuste del impuesto al valor agregado acreditable tratándose de inversiones previsto en los artículos 5° y 5°-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se vulnera el principio de irretroactividad de la ley establecido en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, pues a través del citado ajuste no se desconoce algún derecho adquirido por la quejosa.
107. Ello, al estimar que la circunstancia de que hasta el mes de diciembre de dos mil trece la actividad se encontrara gravada y por ende, la quejosa no se encontrara obligada a llevar a cabo el procedimiento de ajuste referido, no significa que esa condición entró en su esfera de derechos en forma irrevocable, esto es, que dicha situación resultara inalterable, pues la circunstancia de que el legislador no previera la nueva obligación a su cargo conforme a la ley anterior, de ello no se sigue que tuvieran el derecho a que no se les impusiera a partir de la entrada en vigor de la nueva ley.
108. Por lo que el procedimiento de ajuste establecido en los artículos 5° y 5°-A de la ley reclamada, no obra hacia el pasado afectando situaciones jurídicas generadas con anterioridad a su entrada en vigor, ni permite situaciones de retroactividad en perjuicio de los gobernados, ya que la proporción de acreditamiento del impuesto, tratándose de inversiones, puede cambiar con posterioridad en la medida en que varíe su destino habitual para realizar actividades gravadas, exentas o mixtas, no obstante que se siga empleando la misma inversión.
109. Además, de considerar que las circunstancias económicas de los contribuyentes se encuentran en constante cambio y de suyo entrañan dinamismo en la realización de sus actividades respecto de las cuales son

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

causantes del impuesto al valor agregado en relación con el cual pueden aplicar el acreditamiento respectivo conforme a las reglas generales establecidas en los incisos a), b), c) y d) de la fracción V del artículo 5° de la ley analizada, en el caso específico de las inversiones, sin desconocer la periodicidad mensual del impuesto, deben tomarse en cuenta las particularidades antes destacadas, pues la utilización de las inversiones rebasa la causación mensual del impuesto en tanto que su destino habitual puede ser alterado, circunstancias que el legislador consideró para determinar el porcentaje del impuesto trasladado o pagado en la importación que por dicho concepto es acreditable y, particularmente, su ajuste de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 5°-A para obtener un porcentaje de acreditamiento que refleje con toda exactitud la proporción que de esas inversiones se empleó para la realización de actividades gravadas a lo largo de su vida útil.

110. Al respecto es aplicable por analogía la jurisprudencia 2a./J. 29/2007<sup>24</sup>, cuyo texto comparte esta Primera Sala, misma que enseguida se transcribe:

**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL AJUSTE DEL IMPUESTO ACREDITABLE EN MATERIA DE INVERSIONES, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).** Con la entrada en vigor del precepto aludido se introdujo un procedimiento de acreditamiento específico tratándose de inversiones, conforme al cual debe aplicarse el ajuste correspondiente de la proporción acreditable cuando ésta se modifique en más de 3% atendiendo al destino habitual de dichas inversiones para la realización de actividades gravadas, exentas o mixtas; sin embargo, ello no implica que se afecten derechos adquiridos, pues el hecho de que con anterioridad a la reforma los contribuyentes no estuvieran obligados a llevar a cabo el ajuste referido, no significa que adquirió un derecho a su favor en forma irrevocable; esto es, la circunstancia de que el legislador no previera la nueva obligación conforme a la ley anterior, no implica que los contribuyentes tuvieran el derecho a que no se les impusiera a partir de la entrada en vigor de la nueva ley. Por otra parte, si bien es cierto que conforme a dicho procedimiento deben tomarse datos del acreditamiento efectuado en meses previos, también lo es que en dicho dispositivo no se establece que deberá tenerse en cuenta el impuesto al valor agregado causado y regulado conforme a la ley anterior, o que se alteren supuestos o consecuencias jurídicas acontecidos conforme a esa ley, sino que, por el contrario, se regulan supuestos y consecuencias jurídicas ocurridos bajo el imperio de la nueva ley. En tales condiciones, el artículo 4o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1o. de enero de 2005, que prevé el ajuste del impuesto acreditable en materia de inversiones, no viola la garantía de irretroactividad de la ley contenida en el primer párrafo del artículo 14 de la

---

<sup>24</sup> Época: Novena Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, Marzo de 2007, Página: 664

## AMPARO EN REVISIÓN 1281/2017

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no obra hacia el pasado afectando situaciones jurídicas generadas con anterioridad a su entrada en vigor, ni afecta derechos adquiridos por el gobernado.

111. Bajo las razones expuestas, es que el argumento de la quejosa respecto de que las normas reclamadas vulneran el principio de irretroactividad de las leyes, resulta infundado.

### VI. DECISIÓN

112. Al haberse agotado el análisis de los aspectos de constitucionalidad, de conformidad con todo lo razonado, lo procedente es negar el amparo solicitado en contra del artículo 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4, en relación con el 5-A, fracción I y 15, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo expuesto y fundado se,

### RESUELVE:

**ÚNICO.** La justicia de la unión no ampara ni protege a **Ferrocarriles Suburbanos, Promotora de Inversión de Capital Variable**, en contra del artículo 5, fracción V, inciso d) numerales 1 y 4, en relación con los artículos 5-A, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil catorce.

**Notifíquese;** con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el presente toca como asunto concluido.

EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113 Y 116 DE LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA, Y 110 Y 113 DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA; ASÍ COMO EL ACUERDO GENERAL 11/2017, DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PUBLICADO EL DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIECISIETE EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.