12 FEB 2019 SE TURNÓ A LA CÁMARA DE DIPUTADOS

CON INICIATIVA POR LA QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 23, PRIMER PÁRRAFO Y 32-D ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A FIN DE FORTALECER EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES SUSTANTIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y BENEFICIAR A QUIENES CUMPLEN DEBIDAMENTE DICHAS OBLIGACIONES A TRAVÉS DEL MECANISMO DE LA COMPENSACIÓN UNIVERSAL DE LOS CANTIDADES QUE TENGAN A SU FAVOR CONTRA LAS QUE ESTÉN OBLIGADOS A PAGAR POR ADEUDO PROPIO O POR RETENCIÓN A TERCEROS.

INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 23, PRIMER PÁRRAFO Y 32-D, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SE DEROGA LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019.

Los que suscriben, Minerva Hernández Ramos, Alejandro Armenta Mier y José Luis Pech Varguez, Senadores de la República de la LXIV Legislatura al Honorable Congreso de la Unión, e integrantes de los Grupos Parlamentarios de Acción Nacional y del Movimiento de Regeneración Nacional, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 71, fracción II, y 72, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 8, numeral 1, fracción I, 164, numerales 1 y 2 y 169, numeral 1 y demás aplicables del Reglamento del Senado de la República, sometemos a consideración de esta Soberanía, la presente Iniciativa con proyecto de decreto por el que **se reforman lo artículos 23, primer párrafo y 32-D, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y se deroga a fracción VI del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019,** al tenor de las siguientes consideraciones:

Exposición de motivos

En la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019 (en adelante, LIF 2019) el Ejecutivo Federal estableció en el artículo 25, fracción VI, modificar para dicho ejercicio fiscal el derecho a la compensación universal establecido en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (en adelante, CFF) limitando la compensación abierta entre los diferentes impuestos así como la posibilidad de aplicar este mecanismo respecto de las retenciones a terceros.

En la Iniciativa de la LIF 2019, el Ejecutivo Federal sustentó esa determinación conforme a los siguientes argumentos:

> "...En otro orden de ideas, es dable precisar que a partir del 1 de julio de 2004 entró en vigor la disposición establecida en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual se permite que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración puedan compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan fin específico, incluyendo sus accesorios.
>
> Dicha medida, se estableció con la finalidad de permitir a los contribuyentes la recuperación inmediata de las cantidades que tuvieran a su favor de un impuesto contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retenciones a terceros en otros impuestos, lo que además permitiría a la administración tributaria reducir el número de

solicitudes de devolución y, por lo tanto, una reducción de los costos operativos relativos a estos trámites.

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

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

Los mencionados saldos a favor se originan por la aplicación del acreditamiento de impuestos que fueron trasladados al contribuyente en los gastos o en las inversiones que realizan, acreditamiento que corresponde a impuestos causados previamente y que debieron ser enterados al fisco por parte de sus proveedores, **lo que en muchas ocasiones no ocurre así, ya sea por una evasión lisa y llana del impuesto a pagar, o bien, porque se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, que dan lugar a los saldos a favor que posteriormente se compensan contra otros impuestos, sin existir una revisión o autorización previa por parte de la autoridad. POR ELLO, PARA COMBATIR ESTAS PRÁCTICAS DE EVASIÓN FISCAL SE HACE INDISPENSABLE LIMITAR LA COMPENSACIÓN ABIERTA ENTRE LOS DIFERENTES IMPUESTOS.**

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

Así, se propone a esa Soberanía modificar, en la fracción VI del artículo 25 de la Iniciativa que se presenta, el mecanismo de compensación vigente a efecto de impedir las prácticas mencionadas y que la administración tributaria pueda tener un control eficaz sobre los acreditamientos del IVA, así como un mejor registro de la recaudación de cada uno de los impuestos. La propuesta consiste en que la compensación de cantidades a favor, contra las cantidades a pagar por adeudo propio, sólo proceda cuando se trate de un mismo impuesto, sin que sea aplicable a las retenciones a terceros y, por lo que hace al IVA, la recuperación de los saldos a favor únicamente se realizará mediante el acreditamiento contra el impuesto a cargo que corresponda en los meses siguientes hasta agotarlos o solicitar su devolución sobre el total del saldo a favor. Al igual que en la regulación vigente se establece que la compensación

no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.

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

..."

De acuerdo con el Ejecutivo Federal, el derecho a la compensación universal tal como se encuentra establecido en el artículo 23 del CFF, ha abierto espacios a la evasión fiscal, señalando como tipología de éste el hecho de que los saldos a favor del impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) sean compensados contra pagos que deban realizarse por concepto del impuesto sobre la renta (en adelante, ISR) propio o enteros que deben realizarse de impuestos retenidos.

El Ejecutivo Federal cuestionó el origen de dichos saldos a favor, señalando que en muchas ocasiones se evade lisa y llanamente el impuesto a pagar o bien, se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes (coloquialmente conocidos como facturas falsas) que dan origen a saldos a favor que se compensan contra otros impuestos.

A fin de combatir dicha tipología de evasión fiscal, el Ejecutivo Federal propuso que para el ejercicio fiscal de 2019 se limitara la compensación abierta entre los diferentes impuestos y que, asimismo, se estableciera que dicha compensación únicamente podría ser aplicada respecto de adeudos propios de contribuyente, sin incluir los que deriven de retenciones a terceros.

Con la citada medida, señaló el Ejecutivo Federal, se asegura mayor transparencia sobre el origen y aplicación de los recursos o montos devueltos y permitirá obtener información más precisa sobre el nivel de cumplimiento de los diferentes impuestos para evaluar su efectividad desde una perspectiva de finanzas públicas.

Sin embargo, lo cierto es que la medida anteriormente descrita y aprobada por el Congreso de la Unión, vulnera en forma flagrante los derechos de los contribuyentes y afecta principalmente a quienes debidamente cumplen con sus obligaciones fiscales, siendo evidente que **esta Soberanía requiere establecer una nueva regulación que permita cerrar espacios a la tipología de evasión fiscal identificada por el Ejecutivo Federal sin que ello implique afectación alguna a los contribuyentes cumplidos.**

Para tales efectos resulta necesario, en primer término, establecer que la naturaleza jurídica de la compensación universal prevista en el primer párrafo del artículo 23 del CFF es un derecho de los contribuyentes reconocido plenamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación siendo inconstitucional establecer afectaciones o menoscabos al mismo.

De conformidad con los artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal, tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho, siendo el efecto de la compensación extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

Así, la compensación se identifica como una[1] de las figuras jurídicas a través de las cuales puede darse la extinción de las obligaciones. En materia fiscal, se identifica a la compensación, junto con la caducidad, la prescripción, la condonación y el pago, como una de las formas de extinción de los tributos.[2]

En este contexto, César Augusto Domínguez Crespo[3] señala que *"...puede perfectamente ocurrir que fisco y contribuyentes sean deudores y acreedores recíprocamente, es decir, que el contribuyente deba pagar un determinado impuesto pero tiene un saldo a favor por uno diverso o por retenciones efectuadas, por lo que puede solicitarse la compensación..."*

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria de la contradicción de tesis 148/2004-SS que originó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 198/2004,[4] señaló que *"...la compensación constituye una forma de extinguir obligaciones, tanto para el sujeto pasivo como para el sujeto activo, cuando en ambos se reúne, a la vez, la calidad de deudor y acreedor,* ***evitando de esta forma un desplazamiento innecesario de efectivo*** *que se presentaría cuando el deudor pagara a su acreedor, para que éste a su vez, siendo deudor del primero, le hiciera un nuevo pago..."*

Aunado a ello, el citado órgano jurisdiccional expresamente reconoció que *"...el elemento sustantivo de la compensación regulada en el mencionado precepto del Código Fiscal de la Federación* ***se constituye por el derecho del contribuyente que cuenta con saldos a favor para extinguir sus obligaciones fiscales contra aquellas contribuciones a cargo*** *cuando no provengan de la misma contribución..."*

---

[1] De acuerdo con el Código Civil Federal, además de la compensación, las deudas pueden extinguirse mediante confusión de derechos, remisión de la deuda y novación.

[22] ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal,* Themis, 20ª. edición, México, 2010, p. 569.

[3] DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, *Derecho Tributario,* Tomo I: Teoría General y Procedimientos, Thomson Reuters, México, 2017, p. 204.

[4] Registro 179651, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 507.

En este sentido, **el carácter de derecho del contribuyente a la compensación** reconocido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido la máxima interpretación conforme a la cual se han regido los diversos y posteriores criterios del Poder Judicial de la Federación al respecto.

Asimismo, debe señalarse que **este derecho a la compensación fue ampliado en forma significativa por el H. Congreso de la Unión** al aprobar la iniciativa enviada a la Cámara de Diputados por el Ejecutivo Federal el 5 de abril de 2001, relativa a la propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva.[5]

En la Exposición de Motivos de la iniciativa antes referida, el Ejecutivo Federal señaló lo siguiente:

> "...El Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que los contribuyentes que tengan saldos a favor de contribuciones federales puedan compensar los mismos contra los saldos a su cargo, con la limitante de que se trate de la misma contribución.
>
> La limitación anterior no es privativa del sistema tributario mexicano, sino que existe en la mayoría de los códigos fiscales del mundo. Esto es así en virtud de la problemática de operación tributaria y la absoluta pérdida de control que tendría lugar si se permitiera la compensación de cantidades derivadas de impuestos diferentes. Más aun, existen casos como en los impuestos indirectos en los que el contribuyente es un simple recaudador del impuesto que debe enterarse al fisco federal; en este caso, permitir la compensación implicaría que el contribuyente no pagara al fisco cantidades que legítimamente le corresponden al mismo.
>
> Sin embargo, al paso del tiempo se ha introducido en el sistema la posibilidad de que algunos contribuyentes puedan efectuar la compensación de saldos a favor y a cargo derivados de contribuciones de distinta naturaleza, siempre que así lo permita la autoridad fiscal. Ello, además de **los serios problemas de administración, genera inequidades para con el resto de los contribuyentes que no pueden realizar estas compensaciones y otorga facultades discrecionales a las autoridades fiscales para decidir que contribuyentes pueden efectuar dichas compensaciones.**
>
> Por lo anterior, se propone a esa Soberanía eliminar la facultad discrecional que hoy tienen las autoridades fiscales **para establecer la posibilidad de que se compensen contribuciones de distinta naturaleza,** de manera tal que ésta sólo opere tratándose de la misma contribución.
>
> Lo anterior además de generar un trato equitativo hacia todos los contribuyentes, evitará serios problemas de control a la Administración Tributaria.
>
> ..."

[5] Gaceta Parlamentaria, año IV, número 723, jueves 5 de abril de 2001.

Al respecto, el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de fecha 13 de diciembre de 2002, señaló lo siguiente:

"...Compensaciones

En materia de compensaciones, en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente se establece la facultad de la autoridad fiscal de otorgar a los contribuyentes que tengan cantidades a su favor y que no deriven de la misma contribución, el derecho de compensar dichos saldos.

Los integrantes de esta Comisión estiman acertada la propuesta del Ejecutivo en el sentido de derogar la facultad que tienen las autoridades fiscales para permitir la compensación de contribuciones de distinta naturaleza, de manera tal que **ésta sólo opere tratándose de la misma contribución.**

De esta forma, al sólo poder compensarse impuestos de la misma naturaleza, la Administración Tributaria tendrá un control más efectivo y eficiente de los impuestos a cargo y a favor de los contribuyentes, además, al tener el fisco federal la facultad discrecional de otorgar el derecho de compensar impuestos de distinta naturaleza, no todos los contribuyentes pueden acceder al derecho de solicitar una autorización, en virtud de que solamente los contribuyentes que cuentan con los recursos y la capacidad de sufragar los gastos que implican la gestión para solicitar una autorización van más allá de su presupuesto.

Cabe destacar que esta medida de ninguna manera genera un perjuicio o niega un derecho al contribuyente, por el contrario hace transparente el ejercicio del citado derecho. Además, los sistemas fiscales más modernos del mundo contienen medidas similares.

Sin embargo, se considera importante aclarar que la propuesta antes comentada sólo resultaría aplicable para los ejercicios de 2002 y 2003 debido al problema de control que ocasiona la llamada compensación universal. Así las cosas, se propone establecer una disposición transitoria que establezca que la citada compensación universal entrará en vigor en el año de 2004, permitiendo así a las autoridades mejorar y perfeccionar sus sistemas de control.

En lo que se refiere a las compensaciones improcedentes, se establece en el párrafo tercero del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en vigor, la generación de recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, los citados recargos se generan sobre la compensación indebida actualizada desde el mes en que se efectuó la compensación hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

Esta Dictaminadora considera pertinente eliminar para el cálculo de los recargos a que se refiere el citado precepto legal, la actualización de cantidades compensadas indebidamente, lo cual permite establecer un esquema de equidad tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

Cabe señalar que dicho esquema de equidad no se lograría si los contribuyentes pretendieran

> realizar la compensación actualizando las cantidades que tuvieran a su favor, por lo que también la compensación de cantidades que se considere procedente se llevaría a cabo considerando los montos históricos, esto es, sin actualización alguna.
> ..."

De la lectura a la exposición de motivos de la iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal, así como del Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se desprende claramente la intención de que el derecho de los contribuyentes a la compensación únicamente fuera procedente respecto de la misma contribución, señalándose incluso que a fin de evitar problemas de control de parte de la administración tributaria, ésta entraría en vigor a partir del año de 2004.

Sin embargo, en el Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Primera, del Senado de la República, de fecha 10 de diciembre de 2003, las dictaminadoras señalaron que:

> "...En el artículo 23, en materia de compensación, la minuta establece que los contribuyentes pueden optar por compensar las cantidades a favor contra las que tengan a cargo por adeudo propio; no obstante, **ESTAS DICTAMINADORAS ESTIMAN QUE LA COMPENSACIÓN DEBE OPERAR DE MANERA MÁS BENÉFICA PARA LOS CONTRIBUYENTES Y POR TANTO DEBE DE SER UNIVERSAL, DE MANERA QUE LOS CONTRIBUYENTES PUEDAN COMPENSAR, INCLUSO, LAS CANTIDADES QUE DEBAN POR RETENCIÓN A TERCEROS Y NO SOLAMENTE LAS QUE IMPLIQUEN UN ADEUDO PROPIO.** También consideran conveniente establecer que la compensación de dichas cantidades debe ser actualizada conforme al artículo 17-A del Código, así como eliminar el último párrafo del citado artículo 23, en virtud de que ya no corresponde con el esquema propuesto. En consecuencia, se precisa el texto legal de la siguiente forma:
> ..."

A consideración de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Primera, del Senado de la República, **el derecho a la compensación por parte delos contribuyentes debería operar en forma mucho más benéfica y universal,** siendo procedente que no solamente puedan compensarse las cantidades que impliquen un adeudo propio, sino también aquellas que tengan origen en la retención a terceros.

En este sentido, habiéndose aprobado por el Senado de la República el dictamen antes mencionado, conforme a lo establecido en el artículo 72-E de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se envió la minuta a la Cámara de Diputados para su dictaminación.

Así, en el dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de fecha 27 de diciembre de 2003, se manifestó estar de acuerdo con la Minuta de la Colegisladora no haciendo ningún otro comentario o cambio respecto del derecho a la

compensación universal previsto en el artículo 23 del CFF, y manifestando solamente que, en materia de las disposiciones transitorias relativas a dicha medida *"...esta Comisión considera conveniente que se reduzca el plazo previsto en los dos primeros párrafos de la fracción V del artículo Segundo del Decreto en estudio, para que opere el mecanismo de la compensación universal de cantidades a favor contra los adeudos que tenga el contribuyente, a fin de que dicho mecanismo comience a operar el 1 de julio de 2004 y no hasta enero de 2005..."*

En el dictamen del 28 de diciembre de 2003, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, estimaron conveniente aprobar la Minuta y reconocer que las modificaciones propuestas por la Colegisladora contienen disposiciones encaminadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De esta forma, el derecho de los contribuyentes a una verdadera compensación universal quedó incorporado en el derecho positivo mexicano a partir de la publicación de las reformas en comento en el Diario Oficial de la Federación del 1º de enero de 2004, desprendiéndose esencialmente dos aspectos: ***i)*** que la compensación procede respecto de cantidades que se tengan a su favor en contra de las que estén obligados a pagar los contribuyentes **por adeudo propio o por retención a terceros**; y, ***ii)*** que ambas cantidades susceptibles de compensación (tanto el saldo a favor como el adeudo en contra) pueden **derivar de impuestos federales distintos** de la importación, siempre que los administre la misma autoridad y no tengan un destino específico.

Ahora bien, en el Artículo Segundo, fracción V, de las Disposiciones Transitorias, se señaló que la compensación universal entraría en vigor a partir del 1º de julio de 2004 y que, antes de dicha fecha, se tendría derecho a la compensación de los saldos que tuvieran a su favor en contra de los adeudos propios o de las retenciones a terceros, **siempre que derivaran de una misma contribución.**

De lo expuesto hasta el momento, es por demás evidente que la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 **constituye un retroceso en materia de derechos del contribuyente,** puesto que un mecanismo de extinción de las obligaciones fiscales sustantivas –como lo es la compensación universal– injustificadamente se limitó en cuanto a: ***i)*** que las cantidades del saldo a favor y del adeudo en contra derivasen de un mismo impuesto; y, ***ii)*** que tratándose del IVA el saldo a favor únicamente pueda acreditarse contra el impuesto a su cargo.

Sin embargo, tampoco puede soslayarse la tipología de evasión fiscal identificada por el Ejecutivo Federal, máxime cuando de conformidad con los *Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública*, entregados al Congreso de la Unión por parte de la Secretaría de Hacienda y correspondientes al cuarto trimestre de 2016 y 2017 y al tercer trimestre de 2018, se ha advertido lo siguiente en materia de compensaciones y devoluciones:

CONCEPTO	4T 2016	4T 2017	3T 2018
Devoluciones Totales (mdp)	$ 377,457.00	$ 475,635.10	$ 318,982.80
Compensaciones Totales (mdp)	$ 408,415.20	$ 492,795.60	$ 457,276.00
Compensación ISR	$ 145,965.50	$ 175,184.80	$ 167,765.60
Compensación IVA	$ 211,806.80	$ 260,479.40	$ 244,487.40

Fuente: Elaboración propia con información de la SHCP

En efecto, el monto de las compensaciones supera al de las cantidades solicitadas en devolución por los contribuyentes; además, la compensación en materia de IVA representó el 51.86% del total de las compensaciones efectuadas al cierre del 2016; el 52.85% al cierre del 2017 y el 53.46 al cierre del tercer trimestre de 2018.

En este sentido, como había sido señalado con antelación, **esta Soberanía requiere establecer una nueva regulación que permita cerrar espacios a la tipología de evasión fiscal identificada por el Ejecutivo Federal, sin que ello implique afectación alguna a los derechos de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales sustantivas.**

Es preciso señalar que en el derecho fiscal, la doctrina y la jurisprudencia han establecido una clara distinción entre las obligaciones del contribuyente que son de carácter formal y las obligaciones sustantivas.

En su obra *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, el tratadista Ernesto Flores Zavala[6] señaló que las obligaciones del sujeto pasivo de la relación tributaria son de dos clases: principales y secundarias, siendo la obligación principal solamente una, la de pagar el impuesto o contribución. Esto es así, pues de acuerdo con Alil Álvarez Alcalá,[7] la relación jurídica tributaria se refiere a la obligación de dar que tiene el contribuyente frente al Estado, es decir, la obligación de pago del tributo u obligación sustantiva.

[6] FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 13ª edición, Porrúa, México, 1971, p. 58.
[7] ÁLVAREZ ALCALA, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford, México, 2014, p. 7.

En este sentido, en la Tesis de Jurisprudencia P./J. 8/2012,[8] el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la obligación principal o sustantiva consiste específicamente en un dar, esto es, el deber de pago del impuesto o contribución. Y que, por su parte, *"...las obligaciones tributarias accesorias o formales son aquellas previstas en un acto materialmente legislativo, cuyo objeto es vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta, diversa al pago en sí de contribuciones, que permite al Estado recaudar en forma eficiente esas prestaciones patrimoniales de carácter público..."*

Sobre estas bases, se advierte que de la obligación tributaria sustantiva se desprenden otras obligaciones formales, y que la relación entre unas y otras es asegurar el cumplimiento de la obligación principal.

En tal virtud, cuando en el último párrafo del artículo 32-D del CFF el Legislador estableció la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria pudiera emitir una constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales, no distinguió si es que se trataba de las obligaciones fiscales de carácter sustantivo o de las obligaciones formales.

La importancia de obtener la opinión positiva del cumplimiento de las obligaciones fiscales a que se refiere el artículo en comento no solamente implica el poder contratar con la Administración Pública Federal Centralizada, Paraestatal, con la Procuraduría General de la República o con las Entidades Federativas, sino que también los contribuyentes requieren contar con ella a efecto de solicitar un subsidio o estímulo, realizar algún trámite fiscal u obtener una autorización en materia de impuestos internos o de comercio exterior, tal como ha sido señalado en la regla 2.1.39 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 publicada el 22 de diciembre de 2017 en el Diario Oficial de la Federación.

En este sentido, quienes suscribimos la presente iniciativa de reformas estimamos procedente modificar el último párrafo del artículo 32-D del CFF a efecto de establecer que **la constancia que el Servicio de Administración Tributaria emita sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente se debe encontrar referida a sus obligaciones de carácter sustantivo, es decir, sobre el debido y oportuno pago de las contribuciones a su cargo.**

De esta manera, obtener del Servicio de Administración Tributaria una opinión en sentido positivo respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas implicará que el contribuyente en cuestión actúa de buena fe y ha cumplido debida y oportunamente con el pago de sus contribuciones y adeudos a la Hacienda Pública.

---

[8] Registro 2001091. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, julio de 2012, Tomo 1, página 5.

En congruencia con el propósito de la presente iniciativa, los suscritos consideran oportuno reformar el primer párrafo del artículo 23 del CFF a fin de establecer que aquellos contribuyentes que cuenten con una opinión favorable del Servicio de Administración Tributaria respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales sustantivas, podrán ejercer plenamente su derecho a la compensación universal de las cantidades que tengan a su favor en contra de aquellas que estén obligados a pagar, por adeudo propio **o por retención de terceros**, sin que tenga que ser límite para ello el que deriven de un mismo impuesto, sino que sea procedente cuando deriven de impuestos federales distintos a los de la importación, siempre que los administre la misma autoridad y no tengan un destino específico.

De esta manera se garantiza de manera inequívoca el respeto a los derechos de los contribuyentes y, para aquellos contribuyentes cumplidos, se restablece el ejercicio a la compensación universal sin que ello implique un obstáculo para el Gobierno Federal en el establecimiento de mecanismos tendientes a evitar la evasión fiscal identificada con motivo de los saldos compensados cuyo origen es contrario a derecho.

En estricta observancia al principio constitucional de irretroactividad de las leyes y de acuerdo con la interpretación constitucional que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la Tesis de Jurisprudencia P./J. 123/2001,[9] considerando la teoría de los componentes de la norma, los suscritos Senadores de la República estiman que se deben establecer disposiciones transitorias que impidan cualquier afectación retroactiva de aquellos contribuyentes que tengan saldos a favor susceptibles de ser materia de la compensación universal.

Finalmente, a fin de generar conflictos de leyes entre lo establecido por el CFF y la LIF 2019, los suscritos proponen derogar la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 en que se contienen las disposiciones normativas que menoscaban los derechos de los contribuyentes a la compensación universal en los términos y para los efectos que se han señalado en la presente iniciativa.

Por lo expuesto, sometemos a la consideración de esta Honorable Soberanía la siguiente Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman los artículos 23, primer párrafo, y 32-D, último párrafo, ambos del Código Fiscal de la Federación y se deroga la fracción VI, del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

[9] Registro 188508. "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA" *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XIV, octubre de 2001, p. 16.

Artículo Primero.- Se reforma el primer párrafo del artículo 23 y el último párrafo del artículo 32-D, ambos del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, **incluyendo sus accesorios,** siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad, ~~y~~ no tengan destino específico~~,~~ **y tengan vigente la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas expedida por la autoridad fiscal en término del artículo 32-D de este Código** ~~incluyendo sus accesorios~~. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

(...)

(...)

(...)

(...)

Artículo 32-D.- (...)

I. a IV. (...)

(...)

(...)

(...)

(...)

(...)

(...)

Los proveedores a quienes se adjudique el contrato, para poder subcontratar, deberán solicitar y entregar a la contratante la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales **sustantivas** del subcontratante, que se obtiene a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo Segundo.- Se deroga lo establecido en el artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

Transitorios.

Artículo Primero.- El presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo Segundo.- Los contribuyentes que, al 31 de diciembre de 2018, tengan saldos a favor de impuestos o cuenten con algún remanente de saldos a favor por concepto de impuestos no compensados, aplicarán lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las normas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria que se encuentren vigentes hasta el 31 de diciembre de 2018.

Suscriben,

Senadora Minerva Hernández Ramos
Partido Acción Nacional

Senador Alejandro Armenta Mier
Movimiento de Regeneración Nacional

Senador José Luis Pech Várguez
Movimiento de Regeneración Nacional

ASUNTO: INIC. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	FECHA:

NOMBRE	FIRMA
[illegible]	[illegible]
Mayuli L. Martínez	Simón [illegible]
[illegible]	[illegible]
Gustavo Madero	[illegible]
Gina A. Cruz Blackledge	[illegible]
Martha Cecilia Márquez	[illegible]
Xóchitl Galves	[illegible]
Josefina Vázquez	[illegible]
Alejandra Noemí Reynoso Sánchez	[illegible]

ASUNTO:	FECHA:
INIC. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	

NOMBRE	FIRMA
Indira Rosales San Román	
DAMIAN ZORRA V.	
Ismael Cabeza de Vaca	
Roberto Moyo Alarcón	
Kenia López Rabadán	
Raúl Paz A	
Juan Antonio Martín del Campo Martín del Campo	