

## Es inoperante la aplicación retroactiva de la norma general antiabuso

Daniel Esquer León

Puntos Prácticos - Número 112/2020 - 01/01/2020



**MIRAMONTES**  
CONTADORES PÚBLICOS Y ABOGADOS

### INTRODUCCIÓN

El **artículo 14** de la **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** (CPEUM), en su primer párrafo, establece entre otras importantes cuestiones, el principio de irretroactividad de las leyes, el cual precisa que *a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*.

Cabe mencionar que en la historia jurídica nacional, la irretroactividad de la ley –como principio de nivel constitucional– ha sido materia de una diversidad de análisis académicos, doctrinarios y jurisprudenciales, los cuales de manera genérica han derivado en teorías que definen los parámetros para determinar si existen violaciones a tal garantía en las actuaciones de la autoridad.

Esas teorías analizan las posibles afectaciones a partir del efecto de la nueva legislación, atendiendo a los *componentes de la norma*, o considerando si a partir de la norma anterior, existen *derechos adquiridos* que efectivamente pueden ser vulnerados por la nueva normativa o, en su caso, si se trata de simples expectativas de derechos, que al verse afectados por la legislación que inicia su vigencia, no se estaría propiamente ante una violación del aludido principio.

La *norma general antiabuso o antielusión*, como nueva figura legal aplicable en materia fiscal en el país, que se encuentra en el **artículo 5-A** del **Código Fiscal de la Federación** (CFF), vigente a partir del 1 de enero de 2020, modifica el paradigma relativo a las prácticas de los contribuyentes que, sin rebasar los márgenes permitidos por las leyes, realizan uno o diversos actos jurídicos, con la finalidad de obtener beneficios fiscales que se traduzcan en la eliminación, disminución o diferimiento de contribuciones, haciendo uso de cualquier tipo de mecanismo o instrumento legal, sin que ello implique la configuración de conductas infractoras o, en su caso, que pudieran tipificarse como *delitos*, por tratarse en todo momento de actuar apegado a la legalidad.

Después del proceso legislativo **1** correspondiente, el 9 de diciembre de 2019 se publicó en el DOF el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”, en el cual se incluye la adición del artículo 5-A a este último ordenamiento, que contiene la figura identificada como *norma general antiabuso o antielusión*, materia del presente análisis, mismo que se transcribe a continuación:

**Artículo 5-A.** *Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se*



habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

*En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional y oficio de preliquidación a que se refiere la fracción II (sic) el artículo 53-B de este Código y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendente a desvirtuar la referida presunción.*

*Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria y obtener una aplicación favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.*

*La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de éstos hubiera sido más gravoso.*

*Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.*

*Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.*

*La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.*

---

**1** Una vez modificado por la Cámara de Diputados y enviado al Senado de la República para su revisión, modificación y aprobación; el pasado 30 de octubre, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión envió al Ejecutivo Federal, para los efectos constitucionales correspondientes, el "Proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como del Código Fiscal de la Federación", mismo que fue aprobado por 298 votos a favor, 95 en contra y 44 abstenciones

## RETROACTIVIDAD Y DERECHOS ADQUIRIDOS

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha precisado **2** que el derecho adquirido se define como el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y ese hecho **no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario.**

A diferencia de lo anterior, la expectativa de derecho es una pretensión de que se realice una **situación jurídica concreta**, conforme a la legislación vigente, en un momento determinado.

En el mismo sentido, y definiendo un mayor alcance, la Primera Sala de la SCJN precisó **3** que los derechos adquiridos se deben entender como las ventajas o bienes jurídicos o materiales de que es poseedor un titular del derecho, y que figuran en su patrimonio, los cuales no pueden ser desconocidos por el causahabiente o por el hecho de un tercero o por la ley, debiéndose entender por **esperanza o expectativa de adquirir un derecho**, la posibilidad jurídica de obtener una ventaja, o bien, que todavía no se realiza.

---

**2** No. de Registro 232511. *Semanario Judicial de la Federación*. Volumen 145-150. Primera Parte. Pleno. Tesis aislada, p. 53

**3** No. de Registro 305958. *Semanario Judicial de la Federación*. CII. Primera Sala. Tesis aislada, p. 1741

## TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA

La SCJN ha precisado mediante jurisprudencia **4** que toda norma jurídica tiene un supuesto y una consecuencia, de tal manera que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así los derechos y obligaciones correspondientes.

El supuesto y la consecuencia son los componentes de la norma y, en ese tenor, para resolver sobre la procedencia de la aplicación retroactiva o no de una norma, el órgano máximo de la SCJN ha precisado que es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma, es decir, el supuesto y la consecuencia, en las hipótesis siguientes:

...

**a) Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella.**

*En este caso ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, ya que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.*

**b) Cuando la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas.**

*Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.*

**c) En el caso de que la norma jurídica contemple un supuesto complejo integrado por supuestos actos parciales sucesivos y una consecuencia.**

*En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva.*

*En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.*

...

*(Énfasis añadido.)*

Bajo tales consideraciones, para determinar si es posible la aplicación retroactiva de la nueva norma general antielusión establecida en el **artículo 5-A** del CFF, debe analizarse de manera pormenorizada el contenido y alcance del mismo, para efecto de identificar los componentes de esa norma y determinar igualmente si es posible identificar lo relacionado a derechos adquiridos o, en su caso, sólo expectativas de derecho que pudieran verse afectadas por la nueva norma antielusión.

4 No. de Registro 197363. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo VI. Pleno 87/97. Noviembre de 1997, p. 7. Tesis. Rubro: **IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.**

### CONCEPTO LEGAL DE RAZÓN DE NEGOCIOS

La definición como tal, de la expresión *razón de negocios*, no se incluye de manera literal en el **artículo 5-A** del CFF en análisis, por lo cual, su concepto y alcance deben inferirse de una **interpretacióna contrario sensu** del cuarto párrafo de éste, pudiendo conceptualizar que existirá razón de negocios considerando las dos hipótesis que contiene la norma en los términos siguientes:

1. Cuando el beneficio económico razonablemente esperado sea **mayor** al beneficio fiscal.
2. Cuando se realice el **menor número de actos jurídicos** posible con la finalidad de obtener un beneficio económico, no obstante que exista la posibilidad de realizar un mayor número de actos jurídicos y el **efecto fiscal de éstos hubiera sido menos gravoso**.

Atendiendo a la definición de *razón de negocios* propuesta, en su doble acepción, puede afirmarse claramente que cuando se carezca de la misma en todo acto jurídico, éste **no será válido; esto es, no generará efectos fiscales** debido a que sólo tendrá efectos fuera del plano de lo fiscal, es decir, en el **plano económico**.

En ese tenor, el objetivo de la norma antiabuso es **eliminar el beneficio fiscal directo o indirecto**, en el caso en que se compruebe que el acto jurídico celebrado carezca de una razón de negocios y para determinarlo, deberá atenderse al concepto de beneficio económico razonablemente esperado, y al de beneficio fiscal.

### BENEFICIO ECONÓMICO RAZONABLEMENTE ESPERADO

El sexto párrafo del artículo en análisis define el concepto de "beneficio económico razonablemente esperado", precisando que se considera como tal cuando las operaciones del contribuyente busquen, entre otros casos, los siguientes:

1. Generar ingresos.
2. Reducir costos.
3. Aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad.
4. Mejorar su posicionamiento en el mercado.

### BENEFICIOS FISCALES

Para determinar si se carece o no de una razón de negocios en los términos del primer supuesto que

establece el **artículo 5-A** del CFF, que se analiza (*beneficio económico razonablemente esperado sea mayor al beneficio fiscal*), debe atenderse al concepto legal y alcance de la definición de “beneficios fiscales”, en los términos de la nueva norma general antiabuso que considera como tales a cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, lo cual incluye los alcanzados a través de:

1. Deduciones.
2. Exenciones.
3. No sujeciones.
4. No reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable.
5. Ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución.
6. El acreditamiento de contribuciones.
7. La recaracterización de un pago o actividad.
8. Un cambio de régimen fiscal, entre otros.

### CLARA VIOLACIÓN EN LA APLICACIÓN RETROACTIVA

Los beneficios fiscales obtenidos por la celebración de actos jurídicos realizados de manera previa a la vigencia de la cláusula *antiabuso*, es decir, cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, **pueden claramente identificarse como derechos adquiridos**, en el mismo sentido que los derechos derivados de una deducción, exención, no sujeción, un cambio de régimen fiscal, entre otros, se ubican de forma indudable bajo el calificativo anterior.

Esto, debido a que, al generarse los efectos fiscales mencionados, derivados de la celebración de actos jurídicos hechos con anterioridad a la vigencia de la norma en cuestión, **se generaron situaciones jurídicas concretas, las cuales se tradujeron en bienes, ventajas, facultades y provechos** al patrimonio de una persona y, bajo esa consideración, de aplicarse por la autoridad fiscal la nueva normativa *antielusión*, **se estarían desconociendo tales situaciones o derechos** al obrar sobre el pasado, lo que vulneraría directamente el principio de irretroactividad de las leyes.

El siguiente criterio complementa lo expuesto, en el sentido de afirmar que en el caso de que una nueva norma desconozca situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos al obrar sobre el pasado, es posible confirmar claramente la aplicación retroactiva violatoria del principio constitucional:

**RETROACTIVIDAD DE LA NORMA JURÍDICA. HIPÓTESIS EN QUE OPERA (MATERIA FISCAL).** *Denomínase retroactividad a la traslación de la vigencia de una norma jurídica creada en un determinado momento histórico, a un lapso anterior al de su creación. Desde el punto de vista lógico, esa figura (retroactividad) implica subsumir ciertas situaciones de derecho pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su existencia dentro del ámbito regulativo de las nuevas normas creadas; el artículo 14 constitucional establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, principio éste que rige de acuerdo a la doctrina y a la jurisprudencia, respecto de las normas de derecho sustantivo como de las adjetivas o procesales. La aplicación retroactiva de las leyes a partir del enfoque sustantivo, se refiere a los efectos que tienen sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, al constatar si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos al obrar sobre el pasado, lo que va contra el principio de irretroactividad de las leyes inmerso en el artículo constitucional citado; en cuanto hace a las leyes del procedimiento, éstas no pueden producir efectos retroactivos, dado que los actos de esa naturaleza se rigen por las disposiciones vigentes en la época en la que se actualizan. En ese contexto, si el contribuyente, en atención al saldo a favor que obtuvo en un año, adquirió el derecho de acreditarlo en la forma prevista por el precepto 6 de*



*la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en esa época (contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo), es incorrecto que la Sala examinara la litis, al tenor de lo que dispone el último numeral en cita, vigente en dos mil, en tanto que se aplica éste en forma retroactiva, en perjuicio de la peticionaria, al sostener que la resolución administrativa impugnada en el juicio de nulidad es válida, porque con esa conclusión se obliga a efectuar un acreditamiento que pugna contra la legislación de dos mil, cuando lo procedente es que para tal fin se atendiera a la norma en vigor durante el año en que se generó el derecho para acreditar el saldo a favor, contra el impuesto a cargo del contribuyente beneficiado, acorde con la cual podía realizarse la acreditación aludida en los meses siguientes.*

No. de Registro: 183715. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XVIII. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia administrativa. Tesis aislada. Tesis VI.2o.A.49 A. Julio de 2003, p. 1204.

(Énfasis añadido.)

Con relación a la teoría de los componentes de la norma, el efecto fiscal considerado como “beneficio” en los diversos ejemplos como lo son las deducciones, exenciones, no sujeciones, cambio de régimen fiscal, entre otros, se constituye en el supuesto o las hipótesis establecidas en la norma fiscal, de tal manera que una vez efectuados, se producen consecuencias jurídicas, citando —a manera de ejemplo— la aplicación de la deducción de una inversión en materia del impuesto sobre la renta (ISR), misma que, dependiendo el caso, se amortizaría en los porcentajes anuales permitidos por la ley, por lo cual esa sería la consecuencia por haberse realizado el supuesto (*acto jurídico mediante el cual se adquiere y utiliza una inversión*).

En esa tesitura, puede afirmarse que, atendiendo a la teoría de los componentes de la norma, la regla general es que **ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia** sin violar la garantía de irretroactividad, debido a que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizó ese supuesto y sus consecuencias.

Por lo que, en tal orden de ideas, sólo bastaría precisar que la materia de análisis en la aplicación de la nueva norma antielusión será igualmente determinar en cada uno de los casos concretos el alcance legal de las consecuencias, aún no generadas por los supuestos realizados al amparo de la norma previa, para determinar si efectivamente se traducen en una violación al principio de irretroactividad de la ley.

La controversia planteada en el presente análisis ha sido materia de discusión por parte del Poder Judicial de la Federación (PJF) en diversos casos, tal y como se advierte del siguiente criterio con relación a la eliminación del régimen de consolidación fiscal, en el cual se hace referencia a las sociedades que nunca se ubicaron en las hipótesis de desconsolidación de la ley abrogada (*siendo éste el supuesto de la norma*) y al hecho de que nunca se generaron las consecuencias por no ubicarse en tal régimen, definiendo la Primera Sala de la SCJN que la nueva ley puede regular situaciones o circunstancias jurídicas *no alcanzadas* por los supuestos y consecuencias previstos en la ley anterior:

**RENTA. EL ESQUEMA DE SALIDA DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL, PREVISTO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL APOYARSE EN UN NUEVO SUPUESTO DE DESCONSOLIDACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.** Al abrogar la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y no incluir en la vigente a partir del 1 de enero de 2014 el régimen de consolidación fiscal, el legislador eliminó el citado régimen y tomó esa circunstancia como detonante para ordenar la desconsolidación de los grupos de empresas que vinieran tributando de manera consolidada. Ahora, con independencia de que hasta el ejercicio fiscal de 2013 se previeran supuestos específicos para proceder a la desconsolidación, ello no implica que las sociedades controladoras hubiesen adquirido el derecho a desconsolidar exclusivamente bajo esas hipótesis, porque en tanto no se actualizaran los supuestos respectivos, sólo contaban con una expectativa de desconsolidar conforme a la ley abrogada, a partir de la cual no se generó una situación concreta y menos un derecho a no desconsolidar mientras no se verificara alguno de los supuestos contenidos



en esa ley anterior. Asimismo, **en tanto esas sociedades nunca se ubicaron en alguna de las hipótesis de desconsolidación previstas en la ley abrogada (supuesto), es claro que tampoco se desplegaron los efectos jurídicos correlativos (consecuencia), de lo cual se sigue que la nueva ley puede regular situaciones o circunstancias no alcanzadas por los supuestos y consecuencias previstos en la ley anterior.** Así, el esquema de salida de la consolidación fiscal bajo un nuevo supuesto de desconsolidación (eliminación del régimen), previsto en el artículo noveno, fracciones XV y XVIII, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, no viola el principio de irretroactividad de la ley contenido en el **artículo 14** de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **porque no desconoce derechos adquiridos ni modifica o altera supuestos y/o consecuencias de éstos surgidos conforme a la ley vigente hasta 2013**, tomando en cuenta que, hasta ese ejercicio fiscal, las sociedades controladoras tuvieron la oportunidad de diferir el pago del tributo conforme al citado régimen tributario.

No. de Registro 2020140. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 67. Tomo II. Primera Sala. Materias constitucional y administrativa. Tesis aislada. Tesis 1a. LI/2019 (10a.). Junio de 2019, p. 1019.

(Énfasis añadido.)

### NORMAS PROCESALES Y COMPARATIVO CON EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

Para efectos de complementar el presente análisis, debe indudablemente hacerse referencia a las normas procesales, así como al procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones que incluye el numeral citado.

En atención a la redacción de la norma establecida en el **artículo 5-A** del CFF, se advierte que es una norma que se aplica en el ejercicio de las facultades de comprobación y que, aparentemente, pudiera afirmarse de manera preliminar que se trata de una norma de procedimiento.

Al respecto –y a la luz de lo mencionado en el segundo párrafo del numeral 6 del CFF– debe señalarse que las normas procedimentales sí pueden aplicarse retroactivamente. Sin embargo, **no debe pasar desapercibido** que el principio de irretroactividad es de rango constitucional, por lo cual prevalece sobre la normativa del artículo precitado y, adicionalmente a ello, la nueva disposición *antiabuso*, no obstante, el referirse a aspectos de procedimiento por ser aplicable en el curso de las facultades de comprobación, **ello no quiere decir que no incida en aspectos sustantivos o que pueda aplicarse retroactivamente**, porque –como ya se ha confirmado en el presente análisis–, de aplicarse a situaciones previas, claramente violaría derechos adquiridos, debiendo precisar que el Máximo Tribunal del país funcionando en Pleno ya se ha pronunciado en ese sentido **5** al afirmar que las leyes de procedimiento, aunque de orden público, no deben aplicarse retroactivamente cuando lesionan derechos adquiridos.

**Artículo 6.** Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*

...

Por otra parte, el comparativo de la aplicación del **artículo 69-B** del CFF, vigente a partir del 1 de enero de 2014, se cita como ejemplo en atención a que su aplicación derivó en procedimientos que dieron lugar al pronunciamiento de la Primera Sala de la SCJN, **6** con relación al principio de irretroactividad de la ley, en el sentido de afirmar que ese numeral no viola tal principio **porque no modifica una situación previamente creada**, puesto que el efecto del mencionado procedimiento es detectar a los contribuyentes quienes emitieron documentación sin que hubiera existido la operación y, en cambio, el efecto no significa “quitarle validez” a un comprobante, sino evidenciar



que las operaciones que están señaladas en aquél no cuentan con soporte, es decir, no gozaban de eficacia, concluyendo el órgano judicial que si tal documento no soportó desde un principio una operación real, **no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada** cuando nunca existió, por lo que no se vulnera el principio de irretroactividad de la ley.

**5** No. de Registro 232114. *Semanario Judicial de la Federación*. Volumen 205-216. Pleno. Tesis. Mayo de 1996, p. 99. Rubro: *PROCEDIMIENTO, IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES DE REGLAS RELATIVAS*.

**6** No. de Registro 2010275. *Semanario Judicial de la Federación*. Volumen 205-216. Tesis 2a./J. 132/2015. Octubre de 2015, p. 99. Rubro: *PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY*.

### COMENTARIO FINAL

En la dinámica regular de la operación de los contribuyentes resulta claro afirmar que se generan derechos derivados de la aplicación de las disposiciones fiscales, mismos que pueden traducirse en la aplicación de un acreditamiento, deducción, exención o los que se refieran al cambio de un régimen fiscal a otro.

En ese tenor, las ventajas, provechos o beneficios que se incorporaron ya al patrimonio del contribuyente son situaciones jurídicas concretas que definitivamente no pueden ser vulnerados por norma posterior, sin importar que se trate de una norma sustantiva o procedimental.

En este orden de ideas, y en cumplimiento al principio de irretroactividad de la ley, la nueva normativa general antiabuso por regla general no deberá aplicarse por la autoridad fiscal a situaciones jurídicas concretas del pasado que se hayan traducido para los contribuyentes en beneficios fiscales directos e indirectos, como es el caso de la eliminación, reducción o diferimiento temporal de una contribución entre los diversos que contempla la propia normativa antielusión. •