

Nº 92

2 Ejem

RECIBI
ANTILLAS
UNIVERSIDAD



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**



**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**

***"IMPUESTOS FEDERALES. RECUPERACION
DEL IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EXCESO
EN EJERCICIOS ANTERIORES DE UNA
PERSONA MORAL"***

TRABAJO DE SEMINARIO

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

RAMON MENDOZA ADAME

ASESOR:

C.P. ROMERO RUIZ RUIZ

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVANZA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: OFICIO DE TERMINACION
DE LA PRUEBA ESCRITA.

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S.-C.

Con base en los art. 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes, informo a ud., que ha sido concluido el trabajo del seminario Impuestos Federales. "Recuperación del Impuesto al Activo pagado en exceso en ejercicios anteriores de una persona moral".

que presenta el pasante: Ramón Mendoza Adame
con número de cuenta: 8510908-7 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría

Bajo mi asesoría, cubriendo los requisitos académicos.

A T E N T A M E N T E

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautilán Izcalli, Edo. de Méx., a 30 de noviembre de 1994.

Rafael Rodríguez Ceballos
NOMBRE Y FIRMA DEL ASESOR

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN

[Firma]
No. 10
DEPARTAMENTO DE EXAMENES
PROFESIONALES
EXAMENES PROFESIONALES

DEDICATORIA

A MI MADRE

Sara Adame de Medina
Por el inmenso cariño, confianza
y apoyo que siempre me has dado.

A MI PADRE

Ramon Mendoza Rivera
Por que con tu apoyo y ejemplo
has sido mi primer maestro.

A DIOS

Por haberme permitido seguir con vida
para lograr éste anhelo.

AGRADECIMIENTOS

A MIS COMPAÑEROS DE ESCUELA

Que amablemente me ayudaron aportando sus conocimientos y experiencia para la realización de éste trabajo.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Por la formación académica que recibí y que ha sido pilar de mi desarrollo profesional.

A PRICE WATERHOUSE

Empresa que me ha proporcionado los elementos necesarios para alcanzar las metas personales y profesionales que me he fijado.

TEMA.- Recuperación del Impuesto al Activo Pagado en exceso en ejercicios anteriores de una Persona Moral.

I N D I C E

Página

OBJETIVO

HIPOTESIS

INTRODUCCION	1
-------------------------------	----------

CAPITULO 1. <u>Conceptos Generales.</u>	
1.1. Antecedentes históricos.	5
1.2. Importancia del Impuesto al Activo.	8
1.3. Importancia de la recuperación del Impuesto al Activo de las personas morales.	9

CAPITULO 2. <u>Acreditamiento del Impuesto al Activo.</u>	
2.1. Acreditamiento del ISR causado en ejercicio contra el Impuesto al Activo causado en el mismo.	12
2.1.1. Generalidades.	12
2.1.2. Mecánica general.	12
2.1.3. Aspectos a considerar para el acreditamiento.	13
2.2. Acreditamiento del ISR en los pagos provisionales del Impuesto al Activo.	17

CAPITULO 3. <u>Devolución del Impuesto al Activo.</u>	
3.1. Devolución del Impuesto al Activo pagado en ejercicios anteriores.	20
3.1.1. Algunas consideraciones para la devolución del Impuesto al Activo.	24
3.2. Casos en que no procede la devolución del ISR pagado en exceso.	27
3.3. Modificaciones a la Regla 231 en la devolución del Impuesto al Activo.	28
3.3.1. Actualización de la compensación.	30
3.3.2. Compensación de Impuesto al Activo pagado en años anteriores.	32

ABREVIATURAS.	35
CONCLUSIONES.	36
BIBLIOGRAFIA.	38

OBJETIVO GENERAL.

Determinar la posibilidad de que el impuesto al activo pagado por una persona moral pueda ser recuperado en ejercicios posteriores.

OBJETIVOS PARTICULARES.

Enunciar las formas en que pueda realizarse la recuperación del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores.

Describir la mecánica general y los requisitos para la recuperación del impuesto al activo de las personas morales.

Establecer la importancia de la recuperación del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores para las personas morales.

JUSTIFICACION

Con motivo del cambio de la regla 231 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1994, en el sentido de que la compensación del Impuesto al Activo pagado en los diez ejercicios anteriores se puede realizar ahora contra el ISR a cargo determinado en el mismo ejercicio en que dicho impuesto exceda el Impuesto al Activo.

Es decir, ya no será necesario pagar primeramente el ISR del ejercicio y posteriormente solicitar la devolución o compensación del Impuesto al Activo pagado en ejercicios anteriores, además el efectuar la compensación del Impuesto al Activo pagado en ejercicios anteriores contra el ISR del ejercicio (antes de pagos provisionales) podría originar un saldo a favor de ISR motivado por los pagos provisionales, por el cual se tendría derecho a solicitar su devolución o a efectuar su compensación.

HIPOTESIS

El Impuesto al Activo pagado en ejercicios anteriores que excedía al ISR de los últimos diez años, puede ser recuperado si se cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9 de la Ley del ISR y de la regla 231 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1994.

INTRODUCCION

Como mencionaremos en el capítulo 1, la Ley del Impuesto al Activo surge como resultado de la evasión fiscal en México, apoyada en otras leyes y normatividades, principalmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. No obstante que ha sufrido importantes cambios (inclusive de nombre), éstos no han conseguido su total comprensión por lo que hoy en día podemos encontrar una diversidad de criterios en la interpretación de esta Ley y su Reglamento.

En el capítulo 2 observaremos que se podrá acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente del ISR efectivamente pagado que les correspondió en el mismo, y en donde, sólo se pagará la diferencia después del acreditamiento.

En el capítulo 3 veremos que cuando en un ejercicio se determine ISR por acreditar en una cantidad que exceda al Impuesto al Activo del ejercicio el contribuyente podrá solicitar la devolución hasta por el monto de la diferencia. Además, se comentará que con la modificación de la

Regla 231 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1994, se podrá solicitar compensación del Impuesto al Activo contra el ISR a cargo determinado en el mismo ejercicio en que dicho impuesto exceda al Impuesto al Activo.

Es importante conocer que con base en el artículo 90. de la Ley del Impuesto al Activo y de la Regla 231, las personas morales que cumplan con los requisitos que aquí se mencionan podrán recuperar éste impuesto, ya sea por acreditamiento o por devolución. Además, con la modificación que ha sufrido la Regla 231 en la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1994, el plazo para poder recuperar el Impuesto al Activo se amplió a diez ejercicios anteriores y se puede compensar contra el ISR a cargo determinado en el mismo ejercicio en que dicho impuesto exceda al IA.

Mi intención principal al elaborar esta tesis, consiste en poder aportar algunos comentarios en cuanto a la interpretación de la Ley del Impuesto al Activo, para determinar el importe de una devolución, compensación o acreditamiento de éste impuesto de una persona moral.

Para poder expresar mi interpretación y comentarios, he partido de la experiencia profesional, pero tratando siempre de ser objetivo y sobre todo de apegarme a la legalidad.

Para la realización de este trabajo me he basado en una investigación documental, tomando como fuente principal la Ley del Impuesto al Activo, y su Reglamento, Resoluciones de Carácter General, así como en revistas y publicaciones de índole fiscal

RAMON MENDOZA ADAME

C A P I T U L O 1

CONCEPTOS GENERALES

1.1. Antecedentes históricos

A finales del 1988, la necesidad del Gobierno Federal de allegarse de recursos para poder solventar el gasto público de nuestra Nación, el porcentaje tan reducido de contribuyentes en relación con el total de la población; el hecho de que más de la mitad de las empresas en México reportaban declaraciones sin pago de impuestos e incluso la política fiscal del entonces nuevo Gobierno Salinista y uno de los más importantes fue que las compañías, para no pagar impuestos realizaban inversiones en sus activos, éstas fueron unas de las causas que originaron que el 31 de diciembre de 1988 se publicara en el Diario Oficial de la Federación dentro del paquete fiscal para 1989, un nuevo impuesto federal que gravaba los activos de las empresas llamado "Impuesto al Activo de las Empresas".

La laboriosa tarea de la autoridad fiscal de buscar áreas de oportunidad a reglamentar, pretendiendo generar ingresos adicionales importantes y regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dieron lugar a que la reglamentación del citado impuesto, se realizara precipitadamente, sin

tener la oportunidad de hacer un análisis detallado del efecto que tendría respecto a otras disposiciones, ni de la redacción y contenido de la nueva Ley. Es por esto, que desde el punto de vista jurídico ha sido considerado inconstitucional por algunos, habiendo dado lugar a diversos amparos desde el inició de su vigencia. Al 1o. de octubre de 1993 (fecha en que entró en vigor la última reforma a la LIA), este impuesto ha sido objeto de importantes modificaciones, al grado que en 1990 la Ley que lo regulaba fue reestructurada completamente, reformando la mayoría de sus artículos. Se cambió el nombre, para quedar simplemente como "Impuesto al Activo"; se amplió sustancialmente el número de sujetos del mismo, al incorporar entre otros a los contribuyentes menores y a quienes estuvieron sujetos a bases especiales de tributación; se limitaron las exenciones; se cambió la mecánica para incorporar en la base del impuesto a los activos fijos por los que se hubiera optado por la deducción inmediata, a los terrenos y al resto de los activos fijos y cargos diferidos; se eliminó de la base al efectivo en caja, las cuentas y documentos por cobrar a cargo de socios ó accionistas residentes en el extranjero y se incorporaron las inversiones en acciones de

sociedades de inversión de renta fija; se incorporó a la Ley la opción de tomar como base el penúltimo ejercicio, que en un principio se había otorgado en el reglamento; se cambió la mecánica de acreditamiento para dejar de ser este impuesto acreditable contra el ISR e invertir esta situación, se hicieron varios cambios a los pagos provisionales que se deben efectuar y se hicieron algunas otras modificaciones de menor importancia.

Otro hecho importante de señalar, es el que argumentó el ejecutivo en su iniciativa de Ley, en el sentido de que el impuesto de ninguna forma implicaría una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que se tiene que hacer para calcular el ISR a su cargo. Situación que realmente no se da, ya que para calcular la base gravable del IA se deben de considerar otros elementos que no se obtienen del ISR.

1.2. Importancia del Impuesto al Activo

La importancia de este impuesto radica en que se establece como un impuesto mínimo, complementario al ISR. Es decir, que los contribuyentes que no paguen el ISR deben cubrir por lo menos el IA.

En el capítulo 2, veremos el procedimiento para comparar estos impuestos y determinar cual se pagará, pero lo que es un hecho, es que independientemente de que se pague ó no, el IA se debe calcular para presentarlo en la declaración anual.

También hay que mencionar que de conformidad con el artículo 32-A del CFF, uno de los requisitos para que una persona esté obligada a dictaminar sus estados financieros por Contador Público independiente, es que en el ejercicio inmediato anterior, el valor de su activo, determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo haya sido superior a N\$ 13'095,810 en 1993.

Ahora bien, si hablamos de que tan importante es éste impuesto en función a la cantidad de dinero que genera a la federación, podemos decir que para el

ejercicio fiscal de 1994, según la Ley de Ingresos de la Federación se estima recaudar por este concepto "3,711 millones de nuevos pesos que representan el 6% del ISR estimado para el mismo período". (1)

1.3. Importancia de la recuperación del Impuesto al Activo de las personas morales.

Una de las principales razones para recuperar el Impuesto al Activo es no perder la opción que nos marca la modificación de la regla 231 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1994, en el sentido de que la compensación de IA pagado en los diez ejercicios anteriores se puede realizar ahora contra el ISR a cargo determinado en el mismo ejercicio en que dicho impuesto exceda al IA.

Además, solicitar el acreditamiento contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al ISR efectivamente pagado que les correspondió en el mismo, en donde, sólo se pagará la diferencia después del acreditamiento.

(1) Trejo Adrián. El Economista No. 1232 pag. 25

Por último, cuando en un ejercicio se determine ISR por acreditar en una cantidad que exceda al IA del ejercicio, el contribuyente podrá solicitar la devolución hasta por el monto de la diferencia.

C A P I T U L O 2

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO

2.1. Acreditamiento del ISR causado en el ejercicio contra el impuesto al activo causado en el mismo.

2.1.1. Generalidades

Como se ha comentado anteriormente, el IA es un impuesto mínimo, es decir, que sólo se va a pagar cuando sea mayor el ISR causado en el ejercicio y hasta por la diferencia entre ambos impuestos.

La mecánica de acreditamiento refleja la culminación de la razón de ser del IA, por lo que el artículo 9° de la LIA en el que se establece, resulta ser desde mi punto de vista el más importante de esta Ley.

2.1.2. Mecánica general

El artículo 9° de la LIA señala que "los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al ISR efectivamente pagado que les correspondió en el mismo, en los términos del Título II ó II-A de la Ley

en materia. El impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impuesto a pagar".

Ejemplo:

IA del ejercicio	N\$20,000
Menos:	
ISR del ejercicio efectivamente pagado	<u>N\$18,000</u>
Cantidad por la que se está obligado a pagar	N\$ 2,000
	=====

De acuerdo con lo anterior, nos podemos percatar que en realidad lo que se está pagando es el importe más alto, es decir, N\$ 20,000; N\$18,000 vía ISR y N\$ 2,000 vía IA

2.1.3. Aspectos a considerar para el acreditamiento

- A) Debido a que el primer párrafo del artículo 9° de la LIA, precisa que contra el IA del ejercicio será acreditable una cantidad equivalente al ISR que le correspondió al contribuyente en los términos del Título II de la LISR y en virtud de

que en dicho Título se establece el ISR sobre el resultado fiscal del contribuyente.

- B) "Cuando el contribuyente no efectuó el acreditamiento en un ejercicio, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores".(1)
- C) Los derechos al acreditamiento "son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo en la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinando éste después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles de esta Ley".(2)

(1) Art. 9° LIA Fracc II, segundo párrafo

(2) Idem, quinto párrafo

D) Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero podrán acreditar contra el Impuesto al Activo, el Impuesto Sobre la Renta pagado en el extranjero por dichas sociedades, hasta en el monto que resulte conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6o. de la LISR".(3)

E) "Las sociedades cooperativas de producción, así como las sociedades y asociaciones civiles que distribuyan anticipos ó rendimientos a sus miembros"(4); podrán considerar de acuerdo con el artículo 11 de la LIA, el impuesto que hubiera retenido por dichos conceptos conforme al capítulo de sueldos del Título IV de la LISR, como ISR a cargo de la persona moral de que se trate, para efectos del acreditamiento del mismo contra el IA del ejercicio.

(3) Art, 9° LIA Fracc. II cuarto párrafo

(4) Art. II LIA

F) También, "los residentes en el extranjero que sean contribuyentes del impuesto podrán acreditar contra el mismo, el Impuesto Sobre la Renta que les haya sido retenido"(5) por el arrendamiento de bienes, "en los términos de los artículos 148 y 149 de la LISR".(5)

G) Los contribuyentes que otorguen el uso a goce temporal de inmuebles y que estén obligados al pago del IA únicamente por esos bienes, podrán acreditar contra el IA del ejercicio, una cantidad equivalente al ISR efectivamente pagado en el mismo correspondiente a sus ingresos por el arrendamiento de esos bienes. Para estos efectos, se calculará el ISR sin incluir los ingresos por arrendamiento y la cantidad que resulte se comparará contra el ISR determinado sobre el total de los ingresos. La diferencia entre las dos cantidades será el importe máximo del ISR por acreditar (art. 10 LIA).

(5) Art. 21 RIA

2.2. Acreditamiento del ISR en los pagos provisionales de Impuesto al Activo.

En el mismo artículo 9o. de la LIA, también contempla la opción para que los contribuyentes que tengan que efectuar pagos provisionales a cuenta del IA del ejercicio, pueden acreditar contra estos, los pagos provisionales del ISR. Señalando además que cuando un contribuyente no pueda acreditar la totalidad del ISR efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales o contra la cantidad que tuviera que pagar en la declaración del ejercicio.

Aunque el procedimiento para determinar el monto de los pagos provisionales del IA no será analizado, a continuación se presenta un ejemplo del referido acreditamiento en los pagos provisionales:

Ejemplo:	Acreditamiento de pagos provisionales					
	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABRIL</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Pago provisional ISR	200	400	460	920	1,380	1,656
Menos: Pagos provisionales anteriores	<u>0</u>	<u>200</u>	<u>400</u>	<u>460</u>	<u>920</u>	<u>1,380</u>
Cantidad a pagar por ISR	200	200	60	460	460	276
	===	===	===	===	===	====

	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABRIL</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Pago provisional IA	100	200	900	1,200	1,500	1,800
Menos: Pagos provisionales anteriores	<u>0</u>	<u>100</u>	<u>200</u>	<u>900</u>	<u>1,200</u>	<u>1,500</u>
Pago provisional IA	100	100	700	300	300	300
Menos: Pago provisional de ISR	200	200	60	460	460	276
Menos: ISR pendiente de acreditar Cantidad a pagar por IA.	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>440</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
ISR del mes pendiente de acreditar	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>0</u>	<u>160</u>	<u>160</u>	<u>0</u>
ISR acumulado pendiente de acreditar	<u>100</u>	<u>200</u>	<u>0</u>	<u>160</u>	<u>320</u>	<u>0</u>

C A P I T U L O 3

DEVOLUCION DEL IMPUESTO AL ACTIVO

3.1. Devolución del IA pagado en ejercicios anteriores

Continuando con el análisis del artículo 9° de la LIA, encontramos que en un segundo párrafo se señala que cuando en un "ejercicio se determine ISR por acreditar en una cantidad que exceda al IA del ejercicio, el contribuyente podrá solicitar la devolución (hasta por el monto de la diferencia) de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el IA, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad" (6).

"El IA efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, se actualizará por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio en que se pagó, hasta el sexto mes del ejercicio en el cuál el ISR excede al IA" (7).

(6) Artículo 9° LIA, 2° párrafo

(7) Idem, 4° párrafo

Cabe mencionar que hasta el 30 de septiembre de 1993, sólo se podía solicitar devolución del IA pagado en los cinco ejercicios anteriores, "pero este plazo se amplió a diez ejercicios a partir del 1 de octubre de 1993" (8), con motivo de la firma de la segunda etapa del Pacto para la Estabilidad, la Competencia y el Empleo (PECE).

Ejemplo:

DEVOLUCION DEL IA.

A) Supuestos

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>
IA del ejercicio	10,000	11,000	11,500	12,000	12,100
Menos:					
ISR del					
ejercicio	<u>9,000</u>	<u>10,500</u>	<u>12,300</u>	<u>12,900</u>	<u>13,200</u>
IA efectivamente					
pagado	1,000	500			
	=====	=====			
ISR acreditable					
que excede al IA			800	900	1,100
			=====	=====	=====

(8) Artículo 8° Transitorio de las Reformas para 1994 publicadas en el Diario Oficial del 3 de diciembre de 1993.

B) Resolución:

I.- En 1992 (fecha en que se presentó la declaración anual de 1991), se puede solicitar la devolución del IA pagado en 1989 actualizado, hasta por un importe de N\$ 800, utilizando el siguiente procedimiento:

IA del ejercicio de 1989, efectivamente pagado	N\$ 1,000
Por: Factor de actualización	
<u>INPC Jun 91 = 27401.5 =</u>	<u>1.5524</u>
INPC Jun 89 17650.9	
IA de 1989 actualizado	N\$ 1,552
Menos:	
Cantidad máxima por la que se puede solicitar devolución	N\$ 752
	=====

II. En 1993, se puede solicitar lo devolución del IA pagado en 1989 y 1990 actualizado, hasta por un importe de N\$ 900.

Hay que tomar en cuenta que el saldo pendiente de devolución de 1989 determinado en el numeral anterior, ya está actualizado a junio de 1991.

Saldo de 1989 pendientes de devolución	N\$ 752
Por: Factor de actualización	
<u>INPC Jun 92 = 31744.1 =</u>	<u>1.1584</u>
INPC Jun 91 27401.5	
Saldo de 1989 pendiente de devolución actualizado	N\$ 871 =====
IA del ejercicio de 1990, efectivamente pagado	N\$ 500
Por: Factor de actualización	
<u>INPC Jun 92 = 31744.1 =</u>	<u>1.4261</u>
INPC Jun 90 22258.9	
IA de 1990 actualizado	N\$ 713 =====
IA de 1990 actualizado	N\$ 713
Saldo de 1989 pendiente de devolución actualizado	<u>871</u>
Total del saldo pendiente de devolución actualizado	1,584
Menos:	
Cantidad máxima por lo que se puede solicitar devolución	<u>900</u>
Saldo de 1990 pendiente de devolución	N\$ 684 =====

III. En 1994, se puede solicitar la devolución del saldo de 1990 pendiente de devolución actualizado, hasta por un importe de N\$ 1,100.

Saldo de 1990 pendiente de devolución	N\$ 684
Por: Factor de actualización	
<u>INPC Jun 91 = 34877.1 =</u>	<u>1.0986</u>
INPC Jun 92 31744.1	
Saldo de 1990 pendiente de devolución actualizado	751
Menos:	
Cantidad máxima por la que se puede solicitar devolución	<u>751</u>
Saldo pendiente de devolución	N\$ 0 =====

Nótese que se agotó el IA efectivamente pagado en los ejercicios anteriores y por lo tanto, sólo se puede solicitar la devolución de N\$ 751 y no de N\$ 1,100.

3.3.1 Algunas consideraciones para la devolución.

- A) Es importante hacer la aclaración de que en 1989, año en que nació la LIA, la mecánica de acreditamiento consistía en acreditar el IA efectivamente pagado contra el ISR causado en el ejercicio y en caso de tener excedente acreditable, este podía aplicarse contra el ISR de los tres ejercicios siguientes; sin embargo, mediante disposiciones de vigencia anual contenida en la fracción I del Artículo Decimo Cuarto de la Ley que Establece Reforma, Adiciona

y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Adiciona a la Ley General de Sociedades Mercantiles publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989, se precisó que para tener derecho a la devolución del IA pagado en 1989, los contribuyentes podrían optar por aplicar para ese ejercicio la mecánica de acreditamiento vigente a partir del 1o. de enero de 1990, consistente en acreditar el ISR efectivamente pagado contra el IA causado en el ejercicio en lugar de la establecida en 1989. Inclusive para los ejercicios terminados en 1989 para los que ya hubieran presentado declaración complementaria, sin que este se considere dentro del límite de dos declaraciones complementarias, en los términos del artículo 32 del CFF.

- B) Al igual que el derecho de acreditamiento, el artículo 9o. de la LIA establece que el derecho a la devolución es personal y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión se podrá dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el

valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectua la escisión determinado este después de haber efectuado la disminución de las deudas.

- C) De acuerdo a la regla 194 de la Resolución Miscelánea para 1993 cuando los contribuyentes puedan solicitar la devolución del IA, podrán optar por compensar su monto contra las cantidades a pagar en los pagos provisionales del IA o el ISR en vez de solicitar devolución. Para la cual deberán presentar ante la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración correspondiente, el aviso de compensación y los documentos que en el mismo se solicitan. Cabe mencionar que no existe forma oficial para dar aviso de compensación del IA, para lo que deberá presentarse un escrito libre en los términos del artículo 31 del CFF, o bien, se podrían utilizar la forma para avisos de compensación de ISR, haciendo la aclaración pertinente.

3.2. Casos en que no proceda la devolución del ISR pagado en exceso.

También en el artículo 90. de la LIA en su párrafo V, contiene una disposición que desde mi punto de vista debería estar en la LISR, pues se refiere a aquellos casos en los que no se podrá solicitar devolución del ISR pagado en exceso.

El ISR pagado en exceso es la diferencia entre aquella cantidad que se paga efectivamente por concepto de ISR y el ISR causado, cuando éste sea menor. Como se puede ver, el ISR pagado en exceso es un pago de lo indebido y por el cual, en estricta teoría procedería su devolución, sin embargo, la fracción I del referido artículo 90. señala que se podrá solicitar su devolución cuando en el mismo ejercicio, el IA sea superior o igual a dicho impuesto. En este caso el ISR pagado en exceso, se considerará como pago del IA del mismo ejercicio.

Por su parte la fracción II del mismo artículo establece que tampoco se podrá solicitar la

devolución del ISR pagado en exceso, cuando su acreditamiento de lugar a la devolución del IA. Esto resulta lógico, ya que no sería congruente que además de solicitar la devolución del IA pagado en alguno de los diez ejercicios anteriores, se solicitará también la devolución del ISR pagado en exceso que origino la anterior devolución.

3.3. Modificaciones a la regla 231 de la devolución del impuesto.

En la regla 231 de la Resolución que Establece para 1994 Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los relacionados con Comercio Exterior (resolución), se señala que cuando los contribuyentes del Impuesto al Activo tengan derecho a solicitar la devolución del ISR o del IA, podrán compensar su monto contra las cantidades a pagar por concepto de cualquiera de ambos impuestos.

Los cambios de esta regla, en comparación con la vigente hasta el 31 de marzo de 1994 (Regla 194), son los siguientes:

- A. Ya no se hace referencia a que el ISR o el IA compensable son exclusivamente los pagados en el ejercicio, lo cual, además de carecer de sentido, en estricta teoría restringía la posibilidad de compensar saldos a favor por pagos en exceso de años anteriores o incluso el IA de años pasados recuperable en virtud de excesos de ISR sobre el IA del año. Consecuentemente ahora se podrán efectuar, sin lugar a dudas, compensaciones a saldos a favor de años anteriores.
- B. La compensación tampoco queda limitada a efectuarla contra pagos provisionales, por lo que también podrá llevarse a cabo contra el saldo a cargo resultante de la declaración anual, e incluso contra el ISR retenido.

Sobre el particular cabe mencionar que la Regla 231 de la Resolución no señala específicamente que la compensación del saldo a favor del ISR o IA se pueda acreditar contra las retenciones efectuadas del ISR, como si lo hace la Regla 15 en el caso de compensación de saldo a favor del IVA; sin amargo, tampoco señala que sea exclusivamente contra el impuesto a cargo, por lo

que concluimos que la compensación se puede realizar contra cualquier pago por concepto de ISR.

- C. Ya no se hace alusión a la necesidad de cumplir con la Regla 10 de la Resolución de 1993 consistente en presentar dentro de los cinco días siguientes a efectuada la compensación, el aviso de compensación respectivo, con la documentación que adicionalmente se solicitaba en el punto 11 de la Resolución de 1993. Sobre el particular es importante mencionar que estos puntos 10 y 11 ya no se reproducen en la Resolución de 1994; sin embargo, el aviso de compensación (forma HISR-15) si se reproduce, por lo que, para evitar problemas, recomendamos que se siga presentando el mismo.

3.3.1 Actualización en compensación

El artículo 23 del CFF señala que tratándose de compensaciones de saldos a favor con impuestos a cargo y siempre que ambos deriven de una misma contribución, bastará con hacerla considerando el saldo actualizado desde el mes en que se presentó la

declaración hasta aquel en que la compensación se realice. En el caso de que el saldo a favor se derive de la misma contribución por la que se esté obligado al pago, sólo se podrá compensar cumpliendo con los requisitos que señala la SHCP, los cuales, en el caso que nos ocupa, son el satisfacer los supuestos del artículo 90. de la LIA y la Regla 231 de la Resolución para 1994.

En mi opinión, lo que debe entenderse por el artículo 23 del CFF delega en la SHCP son los requisitos para compensar contribuciones distintas y no el monto que podrá compensarse, o los aspectos relativos a su actualización. por lo tanto, los comentarios anteriormente expresados en materia de actualización en devoluciones son también aplicables en el caso de compensaciones.

Es importante mencionar que, en todo caso, el saldo a favor del IA que se pretenda actualizar tendrá que haber sido consignado como tal en la declaración en la cual se enteró el ISR que dio origen a la devolución del IA pagado en ejercicios anteriores.

3.3.2. Compensación del Impuesto al Activo pagado en años anteriores.

En el Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1994 se modificó la Regla 231 de la Resolución Miscelánea. El cambio de esta Regla en relación con la vigente hasta el 25 de julio de 1994, es en el sentido de que la compensación del IA pagado en los diez ejercicios anteriores se puede realizar ahora contra el ISR a cargo determinado en el mismo ejercicio en que dicho impuesto exceda al IA.

Es decir, ya no será necesario pagar primeramente el ISR del ejercicio y posteriormente solicitar la devolución o compensación del IA pagado en ejercicios anteriores.

Sin embargo, la redacción de la nueva Regla no es del todo clara para casos en los que durante el ejercicios se efectuaron pagos provisionales equivalentes o en exceso al impuesto anual y, en consecuencia, no existe un saldo de ISR a pagar o existe un ISR a favor, respectivamente, sin que por lo tanto, en principio, pueda efectuarse compensación alguna del IA.

Al respecto, la Regla señala que cuando de conformidad con el segundo párrafo del artículo 9o. de la LIA, los contribuyentes de dicho impuesto determinen en un ejercicio Impuesto Sobre la Renta a su cargo, en cantidad mayor que el IA correspondiente al mismo ejercicio y hubieran pagado Impuesto al Activo en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, podrán compensar contra el Impuesto Sobre la Renta determinado, las cantidades que en los términos del referido artículo 9o., tenga derecho a solicitar su devolución

Ahora bien, en mi opinión el ISR a cargo del contribuyente es el que correspondió al ejercicio. antes de efectuar el acreditamiento de los pagos provisionales.

Consecuentemente, al efectuar la compensación del IA pagado en ejercicios anteriores contra el ISR del ejercicio (antes de pagos provisionales) podría originar un saldo a favor de ISR motivado por los pagos provisionales, por el cual se tendría derecho a solicitar su devolución o a efectuar su compensación.

Con la finalidad de reducir el saldo a favor del ISR, podría solicitarse a la SHCP autorización para compensar el IA pagado en ejercicios anteriores desde los pagos provisionales, situación que quizá fuera difícil lograr, dado que no es sino hasta finalizar el ejercicio cuando se conoce con certeza si el ISR del año superará al IA y por lo tanto hasta entonces surge el derecho de recuperar el IA pagado en años pasados, hasta por el monto de ese exceso.

ABREVIATURA

IA	Impuesto al Activo
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LIA	Ley del Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
DOF	Diario Oficial de la Federación
INPC	Indice Nacional de Precios al Consumidor
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

CONCLUSIONES

Como ya se comentó el Impuesto al Activo surgió como un impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta, que realmente se causa cuando es superior a éste último y hasta por el monto de la diferencia. Este hecho, provoca que algunos contribuyentes sólo estén obligados a determinar en cada ejercicio el Impuesto al Activo, más no a pagarlo.

Se podría decir, que el IA es un castigo a la improductividad. Desafortunadamente las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento no son del todo claras y mucho menos accesibles.

La razón más importante para recuperar el Impuesto al Activo es aprovechar la opción que nos marca la modificación a la Regla 231 publicada en el Diario Oficial de la Federación en conjunción con el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

En lo referente en la recuperación del Impuesto al Activo se puede decir que éste se puede dar por

acreditamiento, devolución o compensación siempre y cuando se cumpla con los requisitos del artículo 9o. de la misma Ley y de la Regla 231 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1994, como lo mencionamos en el capítulo 2 para el acreditamiento y en el capítulo 3 para la devolución y la compensación.

BIBLIOGRAFIA

González Vilchis y Cía., S.C.
Anexos de la Resolución que
Establece Reglas
Generales y Otras Disposiciones de
Carácter
Fiscal para el año de 1993.
Price Waterhouse
México, D.F. 1993

González Vilchis y Cía., S.C.
Modificaciones Fiscales de 1989.
Price Waterhouse
México, D.F. enero de 1989

González Vilchis y Cía., S.C.
Modificaciones Fiscales de 1990
Price Waterhouse.
México, D.F. enero de 1990

González Vilchis y Cía., S.C.
Modificaciones Fiscales de 1991
Price Waterhouse.
México, D.F. enero de 1991

González Vilchis y Cía., S.C.
Modificaciones Fiscales de 1992
Price Waterhouse.
México, D.F. enero de 1992

González Vilchis y Cía., S.C.
Modificaciones Fiscales de 1993
Price Waterhouse.
México, D.F. enero de 1993

González Vilchis y Cía., S.C.
Modificaciones Fiscales de 1994
Price Waterhouse.
México, D.F. enero de 1994

González Vilchis y Cía., S.C.
Resolución que Establece Reglas
Generales
y Otras Disposiciones de Carácter
Fiscal
para el año de 1993
Price Waterhouse
México, D.F., 1993

Domínguez M., Enrique
Compilación Tributaria 1994
Ley del Impuesto al Activo
Dofiscal Editores
México, D.F., diciembre 1993

Domínguez M., Enrique
Compilación Tributaria 1994
Reglamento de la Ley del Impuesto al
Activo
Dofiscal Editores
México, D.F. diciembre 1993

Secretaría de Hacienda y Crédito
Público
Resolución que Establece para 1994
Reglas de
Carácter General Aplicables a los
Impuestos y
Derechos Federales, Excepto a los
Relacionados
con el Comercio Exterior.
Diario Oficial de la Federación.
Tomo CDLXXXVI No.21
México, D.F. 18 de marzo de 1994

Trejo, Adrián
Mendez, Enrique
Rodríguez, Flavia
El Economista.
Reactivar Economía y Empleo, metas
de la octava
etapa del pacto.
Número 1231, pag.1 y 25-30
México, D.F. 4 de octubre de 1993