

00721
375



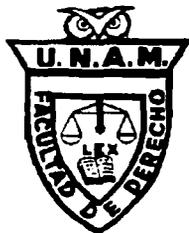
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

A

FACULTAD DE DERECHO

SALDOS A FAVOR DEL EJERCICIO EN EL IVA

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
GREGORIO ELIGIO ANGELES
ASESOR: LIC. JUAN CORONEL MARTINEZ



MEXICO D.F.

2003



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

B

GREGORIO ELIGIO ANGELES

**Saldos a favor del ejercicio
en el IVA**

ASESOR: LIC. JUAN CORONEL MARTÍNEZ



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
MÉXICO, 2003**



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMENARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., a 17 de julio de 2003.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante ELIGIO ANGELES, GREGORIO, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "SALDOS A FAVOR DEL EJERCICIO EN EL IVA".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÉ EL ESPIRITU"
Director.



LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2

*A mis padres GREGORIO y ANTELMA,
por su paciencia, comprensión y apoyo.*

*A mi maestro JUAN CORONEL,
por su invaluable enseñanza.*

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

INTRODUCCIÓN

Cuando se discute acerca del Impuesto al Valor Agregado y su mecánica de aplicación, una de las consecuencias que invariablemente surge, es la fijación de criterios encontrados cuya reconciliación se torna difícil, y en ocasiones imposible, lo que ha llevado a algunos sectores de la sociedad a expresar una significativa pasión sobre los aspectos más relevantes de este impuesto.

Dentro de esta dinámica, mucho se ha discutido acerca de la aplicación de las diversas tasas del impuesto, en especial la denominada "tasa 0", así como de la creación de una nueva Ley del IVA, y de la importancia que significa la recaudación de este impuesto dentro de los ingresos del Estado.

En tales circunstancias, y sin pretender modificar en forma alguna los principios rectores del IVA, toca el turno al presente trabajo en el que se abordara el tratamiento de los saldos a favor de este impuesto, haciendo énfasis en uno de sus aspectos cuya aplicación implica una problemática mayor, que es el caso del acreditamiento de dichos saldos y la viabilidad de la compensación de los mismos con base en las propias disposiciones fiscales.

De esta forma, en el Capítulo Primero, "GENERALIDADES", se retomarán los antecedentes históricos y aspectos prácticos más importantes del impuesto, incluyendo la mecánica de aplicación, determinación y pago del mismo; además, estableceremos el concepto de acreditamiento que servirá de base para fundamentar lo expresado en el presente trabajo.

En el Capítulo Segundo, "SALDOS A FAVOR EN EL IVA", señalaremos los procedimientos y las formas reconocidas por la ley para la aplicación de los saldos a favor del IVA, delimitando los aspectos más relevantes de los mismos para una mejor comprensión del siguiente capítulo.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

El Capítulo Tercero, "LA OPCIÓN DE LA COMPENSACIÓN", tiene como objetivo primordial establecer las bases mediante las cuales se sustentará la viabilidad de compensar saldos a favor del IVA contra cantidades a cargo del mismo impuesto, relacionando los aspectos más importantes de su aplicación tanto en lo teórico, como en lo práctico.

Finalmente, en el Capítulo Cuarto, "COMPENSACIÓN Y LEY DEL IVA", se abordará a la compensación como una clara posibilidad que tienen los contribuyentes para la aplicación de sus a favor, refiriéndonos a los aspectos más importantes para llevar a la práctica la propuesta de este trabajo, y realizando un breve análisis del contenido del proyecto de Nueva Ley del IVA propuesto por el Ejecutivo Federal en la denominada "Nueva Hacienda Pública Distributiva".

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN 3

ÍNDICE 5

CAPITULO PRIMERO **Generalidades**

I. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 9

1. El impuesto a las ventas 9

2. El Impuesto al Valor Agregado 11

3. Concepto de Valor Agregado 11

4. Aspectos principales del IVA 12

5. El IVA en México 14

6. Sujeto, objeto, base y tasa del IVA 16

II. DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 18

III. EL ACREDITAMIENTO EN EL IVA 21

1. Concepto de acreditamiento 22

2. Un término contable y fiscal 23

3. El objeto del acreditamiento en el IVA 24

IV. DECLARACIÓN MENSUAL DEL IMPUESTO 27

1. Impuesto causado 28

2. Impuesto acreditable (4 LIVA) 30

3. Retenciones 36

4. Saldo pendiente de acreditar del periodo inmediato anterior 38

5. Descuentos, bonificaciones y devoluciones 38

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CAPITULO SEGUNDO

Saldos a favor en el IVA

I. SALDOS A FAVOR		42
	1. Saldos a favor que derivan del acreditamiento del IVA	43
	2. Saldos a favor que derivan de las retenciones	43
	3. Saldos a favor que se mantienen	44
	4. Saldos a favor que derivan de un acreditamiento tardío	44
II. APLICACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR		45
a) Acreditamiento de saldos a favor		45
	1. Presupuestos	46
	2. Requisitos	47
	3. Procedimiento	48
	4. Plazos en su aplicación	49
	5. Efectos	49
	6. Consecuencias de su aplicación indebida	51
b) Devolución de saldos a favor		52
	1. Presupuestos	53
	2. Requisitos	53
	3. Procedimiento	54
	4. Plazos para la procedencia de la solicitud	56
	5. Efectos	56
	6. Consecuencias de una devolución indebida	56

CAPITULO TERCERO

La opción de la compensación

I. EL ACREDITAMIENTO EN EL IVA		59
	1. Falta de técnica jurídica	60
	2. La esfera jurídica y financiera de los contribuyentes	62

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

II. CONCEPTO EQUIVOCO DE ACREDITAMIENTO	67
1. El "acreditamiento" como forma de extinción de la obligación fiscal	67
2. Acreditamiento o compensación	70
3. Diferencias entre compensación y acreditamiento	78
III. LA OPCIÓN DE LA COMPENSACIÓN (23 CFF)	80
1. Presupuestos	82
2. Requisitos	85
3. Procedimiento	86
4. Plazos en su aplicación	88
5. Efectos	88
6. Consecuencias de su aplicación indebida	89
IV. CONVENIENCIA DE LA COMPENSACIÓN	92
1. Convenientes	92
2. Inconvenientes	93

CAPITULO CUARTO
Compensación y Ley del IVA

I. COMPENSACIÓN Y LEY DEL IVA	96
1. Periodo de causación y liquidación del impuesto	96
2. Ley del IVA y Código Fiscal de la Federación	99
3. Adecuaciones pertinentes (LIVA y CFF)	102
4. A manera de conclusión	104
II. LA COMPENSACIÓN DEL IVA EN LA "NUEVA HACIENDA PÚBLICA DISTRIBUTIVA"	105
1. Periodo de causación y liquidación del impuesto	105
2. El acreditamiento	107
3. Actualización de saldos a favor	108
4. Equidad jurídica en relación a los contribuyentes	111
5. Perspectiva actual	113

CONCLUSIONES	116
---------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA	121
---------------------	------------



CAPITULO PRIMERO

Generalidades

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

I. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. El impuesto a las ventas

Se dice que el impuesto a las ventas existe desde la época más primitiva de las civilizaciones china e india, como una imposición directa sobre el valor de los bienes vendidos y la prestación de servicios.

Los romanos establecieron un gravamen equivalente al 1% del valor de los productos vendidos en la plaza pública (*sentecima rerum venalium*) y del 4% tratándose de la venta de esclavos (*quinta et vicesima venalium mancipiorum*), gravámenes que eran semejantes a los establecidos durante la Monarquía Francesa a las mercaderías, y en Estados Unidos durante la Guerra de Secesión, sobre las transacciones de productos manufacturados y la prestación de servicios sobre dichos productos. En España, la *alcabala* fue un gravamen sobre el precio de las cosas vendidas o permutadas, que pasó con sus lineamientos generales al Virreinato de la Nueva España.¹

Alemania fue el primer país que introdujo con carácter general una imposición sobre las ventas; gravámenes similares se instauraron en Italia, Bélgica (1921), Cuba (1922), Yugoslavia (1922), Ecuador (1925), Australia (1930), Argentina (1931), Holanda (1933) Nueva Zelanda (1933) y Suiza (1941).²

"En México, desde finales del siglo pasado, se estableció el Impuesto del Timbre que se pagaba, como su nombre lo indica, agregando estampillas o timbres a las facturas."³

El impuesto a las ventas ha sido clasificado en impuesto monofase, impuesto plurifase acumulativo sobre el valor total, e impuesto plurifase no acumulativo sobre el valor total.



IMPUESTO MONOFASE

Conocido también como de imposición única o singular, este impuesto grava únicamente una de las etapas del proceso productivo, y dependiendo de cual se trate, puede ser un impuesto a las ventas de productores, de mayoristas o de minoristas:⁴

a. IMPUESTO A LAS VENTAS DE PRODUCTORES

"La característica principal de este impuesto reside en que sólo grava las ventas que realicen los productores o distribuidores de artículos importados. Las operaciones subsecuentes que se hagan con lo que enajenó el productor o distribuidor no se encuentran gravadas."

b. IMPUESTO A LAS VENTAS DE MAYORISTAS

"Este gravamen recae en la última transacción al por mayor, declarándose exentas las ventas de artículos alimenticios, todos los bienes de producción y la producción que se exporta."

c. IMPUESTO A LAS VENTAS DE MINORISTAS

"Este tributo recae en la última operación que se efectúa con un bien, generalmente del minorista o detallista con el consumidor y excepcionalmente sobre las ventas del productor o mayorista, cuando enajenan directamente al consumidor."

IMPUESTO PLURIFASE ACUMULATIVO SOBRE EL VALOR TOTAL

Este gravamen, también conocido como impuesto en cascada, grava cada una de las etapas de producción y de distribución, dicho gravamen se establece sobre el valor del bien, incluyendo el monto del mismo gravamen pagado con anterioridad, lo que lo hace acumulativo; es el caso del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles vigente hasta 1980.

IMPUESTO PLURIFASE NO ACUMULATIVO SOBRE EL VALOR TOTAL

Es la categoría a la que pertenece el IVA, grava cada una de las etapas de producción y de distribución, pero exclusivamente el valor añadido, lo que no lo hace acumulativo; funciona mediante un sistema de deducciones o acreditamientos.

⁴ MARGAIN MANATOU Emilio. EXEGESIS DEL IVA MEXICANO. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981. pp.4-6.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2. El Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado representa el máximo grado de evolución del impuesto a las ventas, y su esquema de aplicación fue inicialmente formulado por la doctrina alemana y anglosajona.

En 1919 *Von Siemens* promovió la transformación del impuesto alemán, que era un impuesto sobre las ventas acumulativo, hacia un tipo valor agregado, mientras tanto, en 1921 *Adams* lo recomendó para incorporarlo al sistema fiscal de los Estados Unidos, no obstante, ninguno de los proyectos se concretó, pues teóricamente parecía una idea muy atractiva, pero inoperable en la práctica.⁵

En 1949 se había recomendado su implantación en Japón, que por causa de política macroeconómica no la llevo a cabo, y fue hasta 1953 cuando se estableció en el estado de Michigan, Estados Unidos, una de las modalidades del Impuesto al Valor Agregado, con el nombre de *Business Activities Tax*.⁶

Finalmente, en 1954 Francia estableció el Impuesto al Valor Agregado, pero para ello debió transcurrir un periodo de continua evolución tributaria que comprendió el *Impuesto Sobre Pagos* (1917), el *Impuesto sobre la Cantidad de las Ventas* (1920), que era acumulativo, diversos impuestos Únicos (1926-1936) y el *Impuesto General Sobre la Producción* (1936), que era una combinación de los anteriores.⁷

3. Concepto de Valor Agregado

El término *Valor Agregado* "es una de las expresiones que contiene en si misma lo definido"⁸, con ella se pretende diferenciar los nuevos agregados de riqueza que se manifiestan dentro de cada etapa del proceso productivo y de distribución.

"El valor agregado es el que la empresa añade a los materiales, bienes y servicios que adquiere de otras; se obtiene deduciendo del total de los ingresos brutos, el importe total de los pagos efectuados a otra empresa por adquisición de bienes o prestación de servicios. es decir, el

⁵ MATTIELLO CANALES Ángel, LOS EFECTOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, CONTABLES Y ADMINISTRATIVOS EN MÉXICO DEL IVA. IEESA, México, 1980, p. 40.

⁶ *Ibidem*.

⁷ *Ibidem*, pp. 41-42.

⁸ MATTIELLO, op. cit. p. 42.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

valor agregado está constituido esencialmente por el conjunto de utilidades netas, los intereses y las rentas de una empresa."⁹

La actividad industrial, comercial y de servicios concede a quien la realiza una ganancia, que de manera paralela, genera una adición de valor al producto o servicio, y es precisamente esa adición, la que contempla la administración tributaria como objeto de gravamen del IVA.

El valor agregado es entonces el resultado de disminuir al valor último del bien o servicio, las materias primas y los esfuerzos empleados para su realización.

Las Naciones Unidas han definido el valor agregado de la siguiente manera:

"Se entiende por valor agregado el valor de la mercancía y de los servicios producidos por una empresa, disminuido de las mercancías y de los servicios que tal empresa ha comprado de otras para emplearlas en el proceso productivo, disminuido del costo de mantener el capital intacto".¹⁰

4. Aspectos principales del IVA

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto porque grava las operaciones de consumo, y es susceptible de repercutirse o trasladarse a terceras personas.

Se entiende por traslación del impuesto "el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen temporalmente o reciban los servicios de un monto equivalente al impuesto establecido. Es la obligación de aquél el trasladar el impuesto en forma expresa y por separado del precio."¹¹

Como mencionamos anteriormente, el Impuesto al Valor Agregado es la última fase de evolución del impuesto sobre las ventas, que se clasifica como un impuesto plurifase no acumulativo sobre el valor total, y su mecánica de aplicación se puede sintetizar de la siguiente forma:

⁹ FLORES ZAVALA op. cit. p. 483.

¹⁰ MATTIELLO, op. cit. p. 44.

MARGAIN op.cit. pp. 48.



- a) Al valor de las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios se aplica la tasa que corresponda del Impuesto al Valor Agregado; en nuestro sistema impositivo puede ser el 15%, 10% o 0%.^①
- b) La cantidad que resulte es la que será trasladada, junto con el precio, al consumidor del bien o servicio ^②, aunque es necesario enfatizar, que en quien recaerá el total de impuesto causado será en el que resulte ser el consumidor final.^③
- c) La cantidad que resulte de la operación anterior deberá ser entregada a la administración tributaria que corresponda, pero para ello, el contribuyente podrá descontar (acreditar) las cantidades pagadas por concepto de IVA en las materias primas y servicios que fueron indispensables para la manufactura del bien o la prestación del servicio^④, de tal forma que lo único que se grava con el impuesto es el valor agregado.^⑤
- d) Para llevar a cabo esta disminución o acreditamiento, deberá contarse con el comprobante que ampare la cantidad erogada con motivo de la manufactura del bien o la prestación del servicio, en el que conste por separado la cantidad que corresponda al Impuesto al Valor Agregado, de modo que se aprecie la cantidad de la que se pretende su acreditamiento.

Es necesario precisar que cuando un contribuyente tiene actos y actividades gravadas y exentas de IVA, el acreditamiento de las cantidades pagadas por concepto de ese impuesto en la adquisición de bienes y la prestación de servicios indispensables para la realización de los mismos, esta sujeta a una *regla de prorrateo*.

Para Mattiello, "el fundamento de tal regla está en la exigencia de gravar empresas que fabrican productos gravados y aquéllas que fabrican productos gravados y exentos del IVA, al mismo tratamiento".¹²

En los cuadros siguientes podemos apreciar cada una de las etapas antes descritas, así como la tasa del impuesto, en este caso 15%, aplicada al valor agregado en cada acto o actividad dentro de un proceso productivo o de distribución.

¹² op. cit. p. 206.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

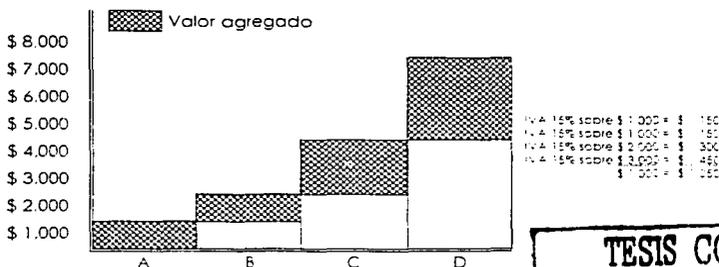
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

14

ENAJENACIÓN DE BIENES A CUATRO CONSUMIDORES

Proveedor	Relación con clientes	\$	Relación con la Administración Tributaria	\$
A	Factura a B IVA 15% ①	\$ 1,000	Ventas	\$ 1,000
		\$ 150	Costo ④	\$ 0
		\$ 1,150	Valor Agregado ⑤	\$ 1000
		②	Entera IVA por	\$ 150
B	Factura a C IVA 15% ①	\$ 2,000	Ventas	\$ 2,000
		\$ 300	Costo ④	\$ 1,000
		\$ 2,300	Valor Agregado ⑤	\$ 1,000
		②	Entera IVA por	\$ 150
C	Factura a D IVA 15% ①	\$ 4,000	Ventas	\$ 4,000
		\$ 600	Costo ④	\$ 2,000
		\$ 4,600	Valor Agregado ⑤	\$ 2,000
		②	Entera IVA por	\$ 300
D	A consumidor IVA 15% ①	\$ 7,000	Ventas	\$ 7,000
		\$ 1,050	Costo ④	\$ 4,000
		\$ 8,050	Valor Agregado ⑤	\$ 3,000
		②	Entera IVA por	\$ 450
CONSUMIDOR FINAL	Paga IVA por ③	\$ 1,050	NO RECUPERA NADA DE IVA	

GRAVAMEN AL VALOR AGREGADO



5. El IVA en México

Debieron pasar poco más de 26 años, desde que Francia lo hizo, para que México implantara en su sistema tributario el Impuesto al Valor Agregado

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Lo cierto es que desde antes de su implementación en México, el IVA siempre ha permanecido como un tema de actualidad, de modo que su estudio nos ha permitido conocer el origen de tan novedoso sistema, y estar al tanto de las técnicas creadas para su aplicación.

Fue hasta 1968, después de haber observado los sistemas tributarios de varios países europeos, que las autoridades fiscales promovieron el *Anteproyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos*, con el objeto de sustituir al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM).

Una vez que se dio a conocer el contenido del mismo, numerosas personas, organismos y asociaciones de profesionales, se dieron a la tarea de analizar los aspectos financieros, contables y administrativos de su aplicación, con el objeto de dar a conocer sus puntos de vista y observaciones a las autoridades fiscales encargadas de su implementación.

Es el caso de la COPARMEX y de la CONCAMIN, que formaron una comisión que viajó por diversos países europeos, para posteriormente formular un *memorándum* a las autoridades con recomendaciones de carácter general sobre el Anteproyecto,¹³ además, "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público envió a los contribuyentes un cuestionario para ser contestado y devuelto en un plazo razonable"¹⁴.

Contando para entonces con las observaciones del sector privado, en 1969, las autoridades fiscales dieron a conocer el *Proyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos*, sin embargo, no se dieron las condiciones necesarias para su implantación.

Durante los años siguientes, permaneció un ambiente de inquietud en torno a la necesidad de sustituir el ya deficiente sistema del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, sobre todo por la importancia que adquiría México en el entorno económico mundial, además del latinoamericano, en el que para finales de los años 70's, países como Argentina, Brasil, Ecuador y Uruguay, optaron por implantar el IVA en sus sistemas impositivos.

Es hasta el 29 de diciembre de 1978, cuando se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

¹³PARAS PAGES, Alberto. JIMÉNEZ DELGADO, Miguel. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Centro de Investigación Tributaria. México, 1972, p. 22.

¹⁴Ibidem.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

para entrar en vigor el 1º de enero de 1980, abrogando entre otros impuestos, el ISIM.

Con el objeto de perfeccionar la implementación del IVA, se dio el plazo de un año para su conocimiento, y como medida de prevención y con el objeto de atenuar algunos efectos de su inicio, las autoridades fiscales emitieron el *Decreto del 28 de noviembre de 1979*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 1979, que concedió Crédito en Inventarios y Exenciones en Impuesto al Valor Agregado, de modo que el ISIM pagado por las empresas comerciales e industriales antes de 1980 no lo reflejaran en el costo de sus productos.

De contenido distinto, pero con la misma finalidad, la *Ley del 30 de diciembre de 1979 que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1979, introduce reformas a la Ley del IVA, con el objeto de precisar algunos de sus preceptos para su mejor interpretación.

Con la implementación del Impuesto al Valor Agregado se simplificó el sistema impositivo mexicano, aún cuando para ello no se atendieran las recomendaciones de los estudiosos del impuesto.

6. Sujeto, objeto, base y tasa del IVA

Quienes intervienen en este sistema impositivo son:

- a. EL SUJETO ACTIVO, representado por la administración tributaria.
- b. EL SUJETO PASIVO, que es el obligado al pago del impuesto pero que a su vez tiene el derecho y obligación de trasladar el monto del mismo al consumidor.
- c. EL CONSUMIDOR FINAL, que sin ser sujeto, es la persona en quien incide el impuesto, siendo su patrimonio el afectado por el monto del mismo.

Sobre el traslado del impuesto a terceras personas que no son sujetos del impuesto, el Pleno de la Suprema Corte ha determinado que ello no quebranta garantía constitucional alguna en los siguientes términos:

VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL. LA OBLIGACION A TRASLADARLO NO ES INCONSTITUCIONAL. En el sistema impositivo mexicano el Poder Legislativo puede, sin contrariar la fracción IV del artículo 31 constitucional, imponer a los terceros de la relación jurídica

TESIS CON
FALLA DE OR

tributaria obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación, pues dicha facultad está implícita en la norma constitucional citada, al decir que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes. A fin de obtener las contribuciones que señalen las leyes, es lógico que el Poder Legislativo puede fijar obligaciones a cargo de terceros que no sean los sujetos pasivos directos. Por ello, al señalar el artículo 1o. párrafo tercero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que el contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, no conculca garantía individual alguna, puesto que aun cuando el sujeto está claramente definido en la norma al establecer ésta que están obligados al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas o morales que otorgan el uso o goce temporal de bienes, dicho impuesto puede ser repercutido, o como se expresa en la ley a estudio trasladado.

Amparo en revisión 5323/81 José Manuel Chávez Campomanes. 7 de diciembre de 1982. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época, Tomo 175-180, Primera Parte, p. 200. También aparece en el Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 57, p. 116 (cuarta tesis relacionada)

El OBJETO del impuesto, que son los actos o actividades gravadas por el impuesto, lo constituyen la *enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes, así como la importación y exportación de bienes o servicios.*

La BASE del impuesto es el valor que corresponda a los actos o actividades gravados de conformidad con los artículos 12, 18, 23 y 27 de la LIVA.

La TASA del impuesto es del 15%, sin embargo, la Ley del IVA contempla que en la zona fronteriza ésta será del 10%, además de un régimen especial sujeto a tasa 0%, y diversos actos o actividades que son exentos.

La DETERMINACIÓN del impuesto y su ÉPOCA DE PAGO, son objeto de estudio en los apartados siguientes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

II. DETERMINACION Y LIQUIDACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La determinación tributaria "constituye un procedimiento que tiene por propósito constatar que los elementos configurativos del hecho generador de una obligación tributaria se han dado en la realidad y por ende concluir con certeza que ha surgido una determinada obligación tributaria."¹⁵

En tanto, la liquidación "se agota en un procedimiento más o menos complejo dependiendo de cada tipo de tributo que reconoce como fin natural la fijación del *quantum* o monto de la deuda tributaria."¹⁶

Algunos autores equiparan el contenido de ambos términos, sin embargo, la mayoría sostiene que la liquidación tributaria tiene dos aspectos, uno *amplio*, que incluye los conceptos de determinación y liquidación precisados en los párrafos anteriores, y otro *restringido*, que comprende sólo la cuantificación de la obligación tributaria. Nuestra legislación ha optado por emplear el vocablo *determinación* para hacer referencia a ambos aspectos de la liquidación.

Al respecto, el tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes la *determinación* de las contribuciones a su cargo, salvo disposición que de manera expresa señale lo contrario.

Por su parte, en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece que dicho impuesto se calculará por cada mes de calendario, con excepción del que derive de la enajenación de bienes o prestación de servicios realizados en forma *accidental*, caso en

¹⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, quinto ed., ECAFSA, México, 1998, p. 290.

¹⁶ *idem*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

el que se pagará dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación.

Cabe recordar, que antes de la reforma a la ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 2002, este mismo precepto establecía que dicho impuesto se calcularía por ejercicios fiscales, siendo este el periodo de tiempo adoptado inicialmente por las disposiciones fiscales para el cálculo del IVA desde su introducción en nuestro sistema tributario, tal como puede apreciarse de la tesis sustentada por la Primera Sala Regional Norte-Centro (Torreón), del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra dice:¹⁷

III-PSR-VIII-28

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SU CALCULO, ESTIMACION Y LIQUIDACION DEBE EFECTUARSE POR EJERCICIOS FISCALES. Conforme a lo que disponen los Artículos 5o., 35 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 11 del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado se debe calcular y estimar por ejercicios fiscales y éste coincidirá con el año de calendario respecto a las personas físicas y las morales que no tengan ejercicio social; ahora bien, si por disposición expresa de la Ley, el cálculo y estimación del impuesto citado se debe realizar por ejercicios fiscales, es evidente que su liquidación debe llevarse al cabo en los mismos términos; es decir, por ejercicios fiscales, de otra suerte carecería de sentido la forma establecida por el legislador para el cálculo y estimación del mismo; consecuentemente, el cálculo, estimación o liquidación del impuesto al valor agregado que no se realice por ejercicios fiscales carece de soporte legal.(11)

Juicio No. 627/86.- Sentencia de 23 de mayo de 1988, por unanimidad de votos.-Magistrado Instructor: Lorenzo Javier Gómez Torres.- Secretaria: Lic. Nora Elizabeth Urby Genel.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año I, Número 6, Junio de 1988, p. 50.

La modificación en el periodo de causación del IVA obedece, según el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, a que "ello repercute en una simplificación administrativa en beneficio de los contribuyentes, pues al convertir las

¹⁷ Los artículos 30 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a que se hace referencia en la tesis transcrita, fueron derogados el 29 de diciembre de 1997 con la entrada en vigor del Régimen de Pequeños Contribuyentes, en ellos se establecían diversas disposiciones relativas al pago del impuesto de los contribuyentes menores.

TELEFONO
FALLA DE ORIGEN

declaraciones mensuales, de provisionales a definitivas, se hacen innecesarios tanto la declaración del ejercicio, como el ajuste semestral a los pagos provisionales de este impuesto".¹⁸

El IVA es entonces un impuesto, que por disposición de Ley se calcula por cada mes de calendario, de modo que la determinación y la liquidación de la obligación fiscal se agota conforme transcurre este periodo de tiempo, concluido el cual, el contribuyente conoce con certeza y de manera definitiva si es deudor o acreedor de la administración tributaria, a diferencia del periodo de cálculo del impuesto vigente hasta 2002, en el que el contribuyente tenía que esperar hasta el final del ejercicio para conocer si la cantidad enterada en los pagos provisionales correspondía a la de los actos o actividades gravadas realizados durante el ejercicio, y en su caso, si los pagos realizados le arrojaban un saldo a cargo o a favor.

Una vez establecido lo anterior, analizaremos el principio de acreditamiento, y de manera breve mencionaremos la mecánica para el cálculo del IVA, haciendo énfasis en la parte relevante para nuestro estudio.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

¹⁸ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1147, lunes 9 de diciembre de 2002

III. EL ACREDITAMIENTO EN EL IVA

De acuerdo con Mattiello¹⁹, la estructura del Impuesto al Valor Agregado se constituye fundamentalmente del *principio de acreditamiento* y del *método de pagos fraccionados*.

El *método de pagos fraccionados* era recogido por las disposiciones fiscales bajo el esquema de pagos provisionales vigente hasta 2002, por lo que en este apartado únicamente nos ocuparemos del principio de acreditamiento.

Según el *principio de acreditamiento*, "los impuestos que han gravado los elementos de costo de producción de una operación imponible (impuesto trasladado al contribuyente) son acreditables contra aquellos debidos sobre la venta de la operación misma (impuesto trasladado o causado)".²⁰

Dentro del *principio de acreditamiento*, se distingue el *acreditamiento físico* del *acreditamiento financiero*.

En el *acreditamiento físico* quedan comprendidas las cantidades pagadas por concepto de Impuesto al Valor Agregado en las adquisiciones de materias primas, de productos terminados y semiterminados, incluyendo los de importación.

En tanto el *acreditamiento financiero*, comprende los gastos e inversiones. "El concepto de gastos corresponde a todos los rubros establecidos por la técnica contable bajo la clasificación general de 'costo de operación', y 'costo integral de financiamiento'. El concepto de inversiones comprende la adquisición de activos fijos, así como la inversión en gastos y cargos diferidos, según la especificación que de

¹⁹ op. cit. p. 168.
²⁰ MATTIELLO, op. cit. p. 191.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

estos rubros se da en el artículo 42²¹ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta."²²

El acreditamiento es un término que se emplea constantemente en la dinámica del IVA, razón por la cual se hace indispensable utilizarlo atendiendo a su contenido y sus diversas acepciones gramaticales.

1. Concepto de acreditamiento

Conforme al Diccionario de la Lengua Española **acreditar** consiste en "*abonar, admitir en pago, asentar una partida en el haber, tomar en cuenta un pago*".²³

Advertimos que el acreditamiento requiere que exista un acreedor, y un deudor que tenga a su favor una cantidad de dinero que será tomada en cuenta al momento de liquidar el adeudo.

El acreditamiento se realiza con el objeto de determinar la cantidad de dinero a pagar en una obligación, y los actos de los que deriven las cantidades que se acreditarán, deben ser anteriores a dicha liquidación, lo cual queda de manifiesto en las diferentes acepciones en que se desglosa la definición del Diccionario de la Lengua Española:

Abonar: *Entregar una cantidad de dinero a cuenta de un adeudo que será pagado con posterioridad.*

Admitir en pago: *Reconocer que una cantidad de dinero será tomada en cuenta para cubrir un adeudo.*

Asentar una partida en el haber: *Registrar a favor un cantidad de dinero que se reflejará a favor en el momento de efectuar el balance.*

Tomar en cuenta un pago: *Aceptar como parte del pago de un crédito, uno diverso que se ha realizado con anterioridad.*

El acreditamiento implica la disminución de una cantidad de dinero a favor generada con anterioridad, de la que es exigible en un momento determinado.

²¹ Artículo 38 de la Ley del ISR vigente.

²² PEREZ INDA, Luis M., *EL NUEVO SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IVA*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, pp. 20 y 21.

²³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *DICCIONARIO DE LA LENGUA*, vigésima primera ed., ESPASA-CALPE, Madrid, 1992, p. 23.

El acreditamiento como concepto jurídico no existe, sin embargo la ley no deja de reconocer los efectos y consecuencias que derivan de su aplicación, es el caso del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM que ha señalado en una connotación eminentemente fiscal, que "este término es usado por las leyes fiscales para indicar que una cantidad de un impuesto o tributo puede ser 'tomado en cuenta' para el pago del mismo o de otro impuesto o tributo que haya de pagarse en ciertas circunstancias."²⁴

Es el caso del acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero a que se refiere el artículo 6 de la Ley del ISR, que permite a los residentes en México acreditar el Impuesto Sobre la Renta causado por una fuente de riqueza en el extranjero contra el Impuesto Sobre la Renta determinado conforme a esa Ley.

Lo mismo ocurre con el IVA trasladado a los contribuyentes (enterado a terceras personas), el cual es acreditable en los términos del artículo 4 de la Ley del IVA: "El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso...".

Otro supuesto es el de los pagos provisionales pagados "a cuenta del impuesto del ejercicio" a que se refieren los artículos 14, 113, 127, 143, 157, 169 y 170 de la Ley del ISR.

En todos estos casos nos referimos a pagos realizados con anterioridad a la determinación y liquidación de las cantidades a pagar del impuesto, lo cual quiere decir que el acreditamiento implica necesariamente la existencia de un crédito a favor del deudor generado con anterioridad a la época de pago, así como el reconocimiento que el acreedor (administración tributaria) hace del mismo en la liquidación.

El acreditamiento se aplica durante la determinación y liquidación de la obligación fiscal, y tiene como propósito determinar la cantidad de dinero a pagar como resultado de la obligación fiscal.

2. Un término contable y fiscal

El acreditamiento es un término contable y fiscal, cuyo concepto carece de naturaleza jurídica alguna que permita ubicarlo

²⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. IJ-Portúa. México, 1998. p. 63.

dentro del amplio campo del derecho, a pesar de ello, el derecho no puede ser ajeno a los efectos y consecuencias jurídicas que genera la aplicación del mismo en las relaciones interpersonales, máxime que ello supone la existencia de una relación jurídica, e involucra elementos económicos de las partes.

El término acreditamiento, en cualquiera de sus acepciones, es una expresión empleada básicamente por contadores en razón de su actividad, relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales, ejemplo de ello es el acreditamiento de ISR pagado en el extranjero, o bien, cuando realizan el cálculo del IVA donde la aplicación del sistema de acreditamiento a que se refiere el artículo 4 de la Ley del IVA es constante, sin embargo, no existe una definición que permita delimitar los aspectos básicos del acreditamiento aplicados al aspecto contable, y su entendimiento permanece en la más común de sus acepciones: *reconocer un pago ya efectuado*.

Por lo menos eso sucede cuando se reconoce el pago de un impuesto efectuado con anterioridad para efectos del cálculo del impuesto, ya sea a un órgano recaudador distinto, como el ISR pagado en el extranjero; al recaudador mismo, como sucede en los pagos provisionales (tratándose de ISR, por ejemplo); o a un tercero, que es el caso del IVA que le es trasladado al contribuyente.

Hablando en términos estrictamente fiscales, tampoco existe una definición que aporte mayores elementos de los que se han destacado con anterioridad, e incluso su aplicación es más "sencilla", pues fiscalmente conceptuamos al acreditamiento como una simple resta que se realiza al momento de expresar nuestra situación fiscal en las declaraciones que se entregan a la administración tributaria.

Sin embargo, lo anterior no ha sido un obstáculo para el contribuyente en el desarrollo de sus actividades, ya que el acreditamiento de impuestos es un concepto plenamente comprendido, del cual se conoce su aplicación práctica, además de que la ley señala los supuestos y requisitos de procedencia.

3. El objeto del acreditamiento en el IVA

El acreditamiento del IVA trasladado, tiene por objeto que el contribuyente recupere el IVA que a su vez le fue trasladado, de tal forma que los impuestos que han gravado los elementos de costo de producción del bien o del servicio no incidan en el precio que va a

pagar el consumidor final, evitando así, un efecto acumulativo en el impuesto.

En tanto el acreditamiento de pagos efectuados con anterioridad a la determinación de la cantidad a pagar del impuesto, como es el caso de las retenciones, tiene por objeto tomar en cuenta dichas cantidades pagadas anticipadamente, evitando con ello un doble beneficio a favor de la administración tributaria y en perjuicio del contribuyente. En el IVA existen los siguientes supuestos de acreditamiento:

- 1) El que se realiza para determinar la cantidad a pagar de un periodo en términos de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley del IVA (1), que corresponde al IVA acreditable que le fue trasladado al contribuyente con motivo de su actividad, e implica el reconocimiento de un pago hecho a terceras personas.

IVA ACREDITABLE

	Valor de los actos o actividades gravados	
x	Tasa de impuesto	
=	Impuesto causado	
-	Impuesto acreditable	← SE ACREDITA (1)
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	

**TESIS CON
FALLA DE URGENTE**

- 2) El que se realiza para determinar la cantidad a pagar en un periodo, e implica el reconocimiento pagos realizados con anterioridad a la administración tributaria, siendo éste el caso de las retenciones.

PAGOS MENSUALES

	Valor de los actos o actividades gravados	
x	Tasa de impuesto	
	Impuesto causado	
-	Impuesto acreditable	← SE ACREDITA (1)
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	
-	Retenciones	← SE ACREDITA
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	

- 3) Finalmente, encontramos dentro del rubro de acreditamiento el que se realiza al momento de disminuir del monto del impuesto a pagar, los saldos a favor pendientes de aplicar por el contribuyente:

PAGOS MENSUALES

	Valor de los actos o actividades gravados	
x	Tasa de impuesto	
	<u>Impuesto causado</u>	
-	<u>Impuesto acreditable</u>	← SE ACREDITA (1)
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	
-	<u>Retenciones</u>	← SE ACREDITA
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	
-	<u>Saldo a favor o remanente pendiente de acreditar</u>	← SE ACREDITA?
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	

En los supuestos de acreditamiento a que se refieren los incisos 1) y 2), a pesar de que las cantidades que se acreditarán son a favor de los contribuyentes, ello no implica que en estricto sentido tengan un derecho de crédito en contra de la administración tributaria del que puedan disponer libremente, como lo es por ejemplo un saldo a favor, del que incluso pueden solicitar su devolución; sino que exclusivamente harán válidas dichas cantidades en la determinación del impuesto, lo cual es propio de la naturaleza del acreditamiento.

Sin embargo, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley del IVA, dentro del rubro de acreditamiento deberán incluirse los saldos a favor que son disminuidos en el momento de fijar las cantidades a pagar por concepto de IVA, esto es, una vez que ha sido determinado el impuesto, lo cual es contrario a la naturaleza jurídica del acto que realiza en ese instante el contribuyente (ver inciso 3), situación que será objeto de nuestro estudio en los apartados siguientes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

IV. DECLARACIÓN MENSUAL DEL IMPUESTO

Para Jiménez González²⁵, "el acto de determinación y liquidación de las obligaciones fiscales se encuentra íntimamente vinculado a una institución jurídica de gran arraigo en los actuales sistemas tributarios como lo es la declaración. La relación entre ambas instituciones estriba precisamente en que normalmente la determinación y liquidación se contienen formalmente dentro de una declaración".

La declaración "es el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario, mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, en algunos casos; además de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión en todo caso, de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación".²⁶

La obligación de los contribuyentes de presentar declaraciones, así como las formalidades a las que se sujeta este acto, se establece en los artículos 6 y 31 del Código Fiscal de la Federación.

Con la declaración los contribuyentes determinan el impuesto, efectuando en su caso, el pago correspondiente.

El artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal dispone que "pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido".

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de Ley del IVA, el impuesto se calculará por cada mes de calendario, y los contribuyentes deberán efectuar el pago del impuesto mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

²⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, *op. cit.*, p.305.

²⁶ DE LA GARZA Francisco, *DERECHO FINANCIERO MEXICANO*, Porrúa, México, 1992, p.528.

El tercer párrafo del artículo 5 define el pago mensual para efectos de cálculo del impuesto, en los siguientes términos:

"El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4 de esta Ley. En su caso el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiera retenido en dicho mes".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, da a conocer las formas fiscales en las cuales deben presentarse los pagos mensuales.

El procedimiento para determinar el monto de los pagos mensuales se puede resumir de la siguiente manera:

PAGOS MENSUALES

Valor de los actos o actividades gravadas	
x Tasa del impuesto	(12 LIVA)
Impuesto causado	
- Impuesto acreditable	(5 LIVA y 12 RLIVA)
= Impuesto a cargo o saldo a favor	
- Retenciones	(5 LIVA)
= Impuesto a cargo o saldo a favor	
- Saldo a favor o remanente pendiente de acreditar	(6 LIVA)
= Impuesto a cargo o saldo a favor	

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Tratándose de descuentos, bonificaciones y devoluciones con motivo de los actos gravados por la Ley del IVA, deberá adicionarse a este esquema un elemento adicional para el cálculo del impuesto, de conformidad con lo establecido en los artículos 7 de la Ley y 11 del Reglamento, eso dependiendo de quién reciba u otorgue el descuento, la bonificación o la devolución.

1. Impuesto causado

El impuesto causado, es la cantidad que resulta de aplicar la tasa del 0%, 10% o 15%, según corresponda, al valor de los actos o actividades gravados por el impuesto al Valor Agregado.

TASA GENERAL DEL 15%

El segundo párrafo del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que la tasa general será del 15%.

TASA DEL 10%

El artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se aplicará la tasa del 10% a los actos o actividades gravadas que se realicen por residentes en la región fronteriza, siempre y cuando la entrega de los bienes o la prestación de los servicios se lleve a cabo en la citada región, con excepción de la enajenación de inmuebles en cuyo caso será aplicable la tasa del 15%.

La tasa del 10% también es aplicable a las importaciones cuando los bienes o servicios sean enajenados o prestados en la citada región.

El último párrafo de dicho artículo fija los límites de la franja fronteriza.

TASA DEL 0%

Los actos y actividades sujetas a la tasa del 0% se establecen en el artículo 2-A de la Ley del IVA, entre los que se incluyen la enajenación de alimentos, medicinas, implementos agrícolas; la prestación de servicios agropecuarios y pesqueros; así como la exportación de bienes o servicios.

Dichos actos o actividades producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a la Ley del IVA, de tal modo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° del Reglamento de la Ley del IVA, cuando se haga alusión a los actos o actividades por los que se deba pagar el IVA, se consideraran incluidos aquellos por los que se deba pagar la tasa del 0%.

Por otra parte, artículo 29 de la misma ley, establece que la exportación de bienes y servicios se calculará aplicando la tasa del 0%.

El valor que se considerará para calcular el IVA tratándose de enajenaciones será el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. (12 LIVA)

En la prestación de servicios se considerará como valor, el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien recibe el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. (18 LIVA)

Tratándose del uso o goce temporal de bienes se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. (23 LIVA)

Finalmente, en las importaciones se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de dicho gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. (27 LIVA)

Si los bienes son exportados temporalmente y retornados del extranjero con incremento de valor, dicho incremento se considerará para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones a que se refiere el párrafo anterior.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 11, 17, 22 y demás correlativos de la Ley del IVA, el impuesto se causara en el momento que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones. (1°-B LIVA)

2. Impuesto acreditable (4 LIVA)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley del IVA "el acreditamiento es disminuir del IVA causado por los actos o actividades realizados, el IVA que le hubiere sido trasladado al contribuyente, más el

pagado en importaciones y, así, determinar una diferencia que será un IVA a cargo o a favor."²⁷

A diferencia de 1999, cuando el esquema de acreditamiento de IVA trasladado al contribuyente se calculaba en función a un factor determinado por el valor de los actos gravados respecto al valor total de los actos realizados por el contribuyentes, que se aplicaba a la totalidad de IVA que le hubieran trasladado, a partir del año 2000 se establece la identificación del IVA trasladado, y únicamente al impuesto trasladado que no se identifique, se aplicará un factor para determinar el monto del IVA acreditable.

Esta modificación deriva de la inequidad que generó el texto del artículo 4 de la Ley del IVA vigente hasta 1999, entre aquellos contribuyentes que realizaban actividades gravadas y exentas, y aquellos que realizaban exclusivamente actividades gravadas, pues mientras los primeros acreditaban en función a un factor que se aplicaba a la totalidad de IVA que le hubieran trasladado, el resto podía acreditar la totalidad del mismo.

Bajo esa perspectiva, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, adoptó el siguiente criterio:

P./J. 81/2000

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). La referida disposición viola el principio tributario de equidad, pues los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento previsto en el artículo reclamado para realizar el acreditamiento (consistente en aplicar al total del impuesto acreditable, o sea, al monto equivalente al del impuesto al valor agregado que les hubiera sido trasladado, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si deba

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%), no obstante que es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Es decir, los causantes que realizan actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que corresponde la tasa del 0% y, además, efectúan actos o actividades exentos, están en la misma situación fiscal que los causantes que no realizan actos o actividades exentos, ya que ambos efectúan actos o actividades por los que deben pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% y respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable correspondiente a esos actos o actividades y, no obstante ello, se establecen procedimientos de acreditamiento diversos pues a unos se les permite restar el total del impuesto que les fue trasladado de la cantidad resultante de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que en cada caso corresponda, mientras que a otros se les obliga a aplicar al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, represente en el valor total de los que realizan, y a pesar de que por conocerse el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades no exentos es posible que estos causantes realicen el acreditamiento en iguales términos que quienes no realizan actos o actividades exentos.

Amparo en revisión 1504/99. Parfumerie Versailles, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata. Amparo en revisión 1744/99. Mercadotecnia TVA, S.C. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata. Amparo en revisión 1840/99. Cintra Cap. S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena. Amparo en revisión 1905/99. Grupo TV Azteca, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Jaime Flores Cruz. Amparo en revisión 1547/99. TFM, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela

Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza.
Secretario: Jaime Flores Cruz.

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época,
Tomo XII, Agosto de 2000, p. 90.*

Los requisitos para que el IVA sea acreditable contra el impuesto causado en el periodo, se clasifican en generales y adicionales, ambos se establecen en el artículo 4 de Ley del IVA.²⁸

REQUISITOS GENERALES

- 1) El IVA debe corresponder a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos o actividades gravadas.
- 2) El IVA debe corresponder a erogaciones deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, especialmente con lo establecido en el artículo 31, 125 y 172 de la propia ley.

REQUISITOS ADICIONALES

- 1) Que haya sido traslado expresamente y por separado conforme a los requisitos previstos en el artículo 32 de la Ley del IVA.
- 2) Que haya sido efectivamente pagado
- 3) Que tratándose del impuesto trasladado que se hubiere retenido, dicha retención se entere en los términos y plazos establecido en la ley.

La determinación del IVA acreditable de contribuyentes que únicamente realizan actos o actividades gravadas se lleva a cabo mediante un procedimiento más o menos sencillo, pues para ello basta identificar el IVA que le fue trasladado en la adquisición de bienes o servicios que son indispensables para la realización de los mismos, más el pagado en importaciones, y el resultado es el IVA acreditable del periodo.

Tratándose de contribuyentes que realizan actos y actividades gravadas y exentas, para determinar el IVA acreditable, debemos primeramente identificar el IVA trasladado al contribuyente a que se refiere las fracciones I y II, así como los párrafos cuarto y quinto, del artículo 4 de la Ley del IVA.

²⁸ DOMÍNGUEZ OROZCO, op. cit. p. 74-75.

La identificación y determinación del IVA acreditable, se realiza de la siguiente manera:

IDENTIFICACIÓN DEL IVA TRASLADADO

	IVA trasladado identificado con adquisiciones para actividades gravadas, incluyendo el pagado en la importación
	IVA trasladado identificado con adquisiciones para actividades exentas, incluyendo el pagado en la importación
	IVA trasladado identificado con adquisiciones, gastos e inversiones identificados con la exportación
	IVA trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes que posteriormente otorga en arrendamiento a personas no obligadas al pago del IVA

Hecho lo anterior, con los datos obtenidos se procede a determinar el IVA acreditable del periodo conforme al procedimiento establecido en las fracciones III y IV del propio precepto, siendo indispensable para ello el aplicar un *factor de prorateo* al IVA acreditable no identificado conforme a las fracciones I y II, así como los párrafos cuarto y quinto, del artículo 4 de la Ley del IVA.

El *factor de prorateo* se obtiene de dividir el valor de los actos o actividades gravados, entre el valor total de los actos o actividades (gravados a la tasa del 15%, 10% o 0% y exentos).

$$\text{ENTRE } \begin{array}{l} \text{Valor de los actos o actividades} \\ \text{gravados} \end{array}$$

$$\text{IGUAL } \frac{\text{Valor total de los actos o actividades}}{\text{FACTOR DE PRORRATEO}}$$

El esquema siguiente da mayor claridad de todo el procedimiento:

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DETERMINACIÓN DEL IVA ACREDITABLE

FRACCIÓN III	}	IVA TRASLADADO al contribuyente *	
		+ IVA PAGADO en la importación de bienes	
		+ Monto proporcional de IVA trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes que otorga en arrendamiento a personas exentas	← SEXTO PARRAFO
		<hr/>	
		= Total de IVA pagado y trasladado al contribuyente	
		- IVA de adquisiciones IDENTIFICADO con actos o actividades gravadas	← FRACCIÓN I
FRACCIÓN IV	}	- IVA de adquisiciones IDENTIFICADO con actos o actividades exentas	← FRACCIÓN II
		- IVA IDENTIFICADO con la exportación	← CUARTO PARRAFO
		- IVA trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes que otorga en arrendamiento a personas exentas	← QUINTO PARRAFO
		<hr/>	
		= IVA NO IDENTIFICADO	
		x Factor de prorrateo	
		= IVA acreditable obtenido de aplicar el factor de prorrateo	← FRACCIÓN III
		+ IVA de adquisiciones IDENTIFICADO con actos o actividades gravadas	← FRACCIÓN I
FRACCIÓN II	}	+ IVA IDENTIFICADO con la exportación	← FRACCIÓN II
		<hr/>	
		= IVA ACREDITABLE DEL PERIODO	

* Incluye el IVA trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes que posteriormente otorga en arrendamiento a personas no obligadas al pago del IVA.

Cabe mencionar que para la determinación del IVA acreditable trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes otorgados en arrendamiento a personas exentas, debemos determinar previamente un factor para obtener el monto proporcional de IVA que se adicionará en términos de la fracción III, primer párrafo, del artículo 4 de la Ley del IVA.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Dicho factor es el resultado de dividir la cantidad percibida por arrendamiento en el período de cálculo, entre el valor del bien dado en arrendamiento en términos del artículo 12 de la Ley del IVA.

El resultado será multiplicado por el monto del impuesto trasladado en la enajenación del bien, para obtener el monto proporcional de IVA trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes otorgados en arrendamiento a personas exentas:

$$\begin{array}{r}
 \text{Monto del impuesto trasladado} \\
 \text{en la enajenación del bien} \\
 \times \text{ Factor} \\
 \hline
 = \text{Monto proporcional del IVA que} \\
 \text{se adicionará al IVA trasladado} \\
 \text{del mes de calendario}
 \end{array}
 \begin{array}{l}
 \text{ENTRE} \\
 \text{Valor del bien dado en arrendamiento} \\
 \hline
 \text{IGUAL} \\
 \text{FACTOR}
 \end{array}
 \begin{array}{l}
 \text{Cantidad percibida por arrendamiento} \\
 \hline
 \text{Valor del bien dado en arrendamiento}
 \end{array}$$

3. Retenciones

Como una medida para evitar la evasión fiscal, a partir del 1° de enero de 1999 se adiciona el artículo 1-A a la Ley del IVA, estableciendo un sistema de retenciones en el que determinados contribuyentes están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade.

De acuerdo con lo dispuesto en la fracción III del artículo 32 de la Ley del IVA, los contribuyentes a los que se les retenga deberán expedir comprobantes con la leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".

La fracción VI del mismo artículo establece que la personas que efectúan retenciones de manera regular, deberán presentar aviso de ello a las autoridades fiscales a los 30 días siguientes a la primera retención efectuada.

RETENCIÓN DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO

Las instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, están obligadas a retener el IVA que se les traslade, obligación que anteriormente se encontraba en el artículo 13 de la Ley del IVA, el cual fue derogado con la adición del artículo 1-A.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

RETENCIÓN EN HONORARIOS, COMISIONISTAS Y ARRENDAMIENTO

Las personas morales que reciban servicios personales independientes, servicios prestados por comisionistas o se les otorgue el uso o goce temporal de bienes prestados u otorgados por personas físicas deben retener el IVA que se les traslade.

El último párrafo del artículo 1-A de la Ley del IVA faculta al Ejecutivo Federal a autorizar una retención menor al total del impuesto causado, y aun cuando dispone que se hará en el Reglamento de la Ley, mediante reglas de carácter general se ha establecido que la retención en estos supuestos es de las dos terceras partes del impuesto causado, esto es, del 10% del impuesto.

RETENCIÓN POR ADQUISICIÓN DE DESPERDICIOS

Del mismo modo están obligados a efectuar la retención aquellas personas que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad comercial o industrial.

RETENCIÓN POR SERVICIOS DE AUTOTRANSPORTE TERRESTRE

Mediante reglas de carácter general, la administración tributaria ha establecido que las personas morales que reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes de personas físicas o morales deberán retener el 4% del valor de la contraprestación pactada por ese servicio, incluso cuando se adquieran dichos bienes, en cuyo caso la retención será sólo por el valor de los servicios de autotransporte recibido.

RETENCIÓN A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Las personas físicas o morales que adquieran o arrienden bienes tangibles, de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, están obligados a efectuar la retención del IVA que les trasladen.

RETENCIÓN POR MAQUILADORAS

Las personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, están obligadas a efectuar la retención del impuesto que se les traslade cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

Las retenciones deberán efectuarse en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado, y enterarse conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna, salvo lo dispuesto en la fracción IV del artículo 1º-A de la Ley del IVA.

4. Saldo a favor o remanente pendiente de acreditar

El artículo 6 de la Ley del IVA establece que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo.

El acreditamiento de saldos a favor o remanentes pendientes de acreditar, es la última disminución que se hace al impuesto determinado en cada mes de calendario, lo que dará como resultado la cantidad a pagar, o en su caso, el saldo a favor de IVA que se acreditará en el siguiente mes calendario, siempre que no se opte por solicitar su devolución.

5. Descuentos, bonificaciones y devoluciones

Para determinar el monto de los pagos mensuales en estos supuestos, debe tomarse en cuenta lo siguiente:

- El que recibe la devolución de los bienes que enajenó, u otorgue descuentos o bonificaciones, deduce el monto de los mismos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, en la siguiente o siguientes declaraciones de pago del mes calendario que corresponda, siempre que se haga constar que el IVA que se hubiera trasladado se restituyó.

	Valor de los actos o actividades gravadas	
-	Monto del descuento, bonificación o devolución	(7 LIVA)
	<u>Valor neto</u>	(11 RLIVA)
x	<u>Tasa del impuesto</u>	
	Impuesto causado	
-	<u>Impuesto acreditable</u>	
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	
-	<u>Retenciones</u>	
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	
-	Saldo pendiente de acreditar del periodo inmediato anterior, en su caso	
=	<u>Impuesto a cargo o saldo a favor</u>	

- El que devuelva los bienes que le fueron enajenados, o reciba descuentos o bonificaciones, disminuye el impuesto cancelado o restituído en la siguiente o siguientes declaraciones de pago del mes calendario que corresponda.

IVA IDENTIFICADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 4 FRACCIÓN I

El contribuyente disminuye el impuesto cancelado o restituído, directamente del monto del IVA acreditable.

Cuando el impuesto acreditable del periodo sea menor al impuesto cancelado o restituído, el contribuyente pagará la diferencia al presentar la declaración que corresponda al mes en que reciba el descuento o la bonificación, efectúe la devolución de bienes o reciba los anticipos o depósitos que hubiera entregado.

	Valor de los actos o actividades gravadas	
x	<u>Tasa del impuesto</u>	
	Impuesto causado	
-	<u>Impuesto acreditable</u>	
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	
-	<u>Retenciones</u>	
=	Impuesto a cargo o saldo a favor	
-	Saldo pendiente de acreditar del periodo inmediato anterior	
=	<u>Impuesto a cargo o saldo a favor</u>	
		IVA acreditable del periodo
		IVA cancelado o restituído
		IVA acreditable a cargo a pagar (7 LIVA)

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

IVA IDENTIFICADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 4 FRACCIÓN IIIPERSONAS CON ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS

Cuando el impuesto cancelado o restituido, se hubiera considerado dentro del IVA NO IDENTIFICADO, el monto del mismo se disminuirá del IVA NO IDENTIFICADO correspondiente al mes en el que se reciba el descuento o la bonificación, se efectúe la devolución de bienes o se reciban los anticipos o depósitos, esto es, se disminuirá antes de aplicar el factor de prorrateo al IVA NO IDENTIFICADO.

Cuando el IVA NO IDENTIFICADO, correspondiente al mes en el que se recibe la bonificación, descuento, anticipo o depósito o se realiza la devolución, sea menor que el monto del impuesto cancelado o restituido, al excedente se le aplicará el factor de prorrateo que corresponda, y el resultado deberá pagarse en la declaración que corresponda al mes en el que se reciba el descuento, la bonificación, el anticipo o depósito o se efectúan las devoluciones.

IVA NO IDENTIFICADO
 - IVA cancelado o restituido _____
 Resultado positivo
 x Factor de prorrateo _____
 = IVA NO IDENTIFICADO acreditable

IVA NO IDENTIFICADO
 - IVA cancelado o restituido _____
 Resultado negativo
 x Factor de prorrateo _____
 = Cantidad a pagar

PERSONAS CON ACTIVIDADES GRAVADAS

Tratándose de contribuyentes con actividades totalmente gravadas, debe seguirse el mismo procedimiento establecido para personas con actividades gravadas y exentas, esto es, cuando el impuesto cancelado o restituido, se hubiera considerado dentro del IVA NO IDENTIFICADO, el monto del mismo se disminuirá del IVA NO IDENTIFICADO correspondiente al mes en el que se reciba el descuento o la bonificación, se efectúe la devolución de bienes o se reciban los anticipos o depósitos.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CAPITULO SEGUNDO

Saldos a favor en el IVA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

I. SALDOS A FAVOR

El Diccionario de la Lengua Española define al saldo como la "cantidad que de una cuenta resulta a favor o en contra de alguien".²⁹

Se considera que el saldo es a favor, cuando se afecta de manera positiva el patrimonio de la persona, que a partir de ese supuesto, tiene a su favor un derecho de crédito que puede hacer exigible.

El saldo a favor tiene lugar cuando las cantidades que los contribuyentes tienen derecho a acreditar o disminuir, son mayores a las que se encuentran obligados a enterar a la administración tributaria por concepto de impuestos.

La Ley del IVA no define lo que debemos entender por "saldo a favor", sin embargo se colige que el mismo deriva de los procedimientos que se establecen en la propia ley y en su reglamento para el cálculo del impuesto.

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley del IVA, los saldos a favor determinados por el contribuyente en los pagos mensuales, dan derecho a su acreditamiento contra las cantidades a pagar determinadas con posterioridad.

Como ha quedado precisado anteriormente, los conceptos que podrán ser disminuidos y acreditados en la declaración mensual, son las retenciones efectuadas a los contribuyentes, el IVA acreditable y los saldos a favor pendientes de "acreditar" por los que no se haya solicitado devolución.

El IVA acreditable es un derecho de crédito que tiene el contribuyente derivado de la propia mecánica del impuesto, mientras tanto las retenciones efectuadas al contribuyente, constituyen verdaderos pagos que se hacen de manera anticipada a la

²⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *op.cit.*, p. 1296.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

administración tributaria por conducto del retenedor, lo que genera a su favor un derecho de acreditamiento que será tomado en cuenta al momento de determinar la cantidad a pagar en el mes de calendario que corresponda.

1. Saldos a favor que derivan del acreditamiento del IVA

El acreditamiento del IVA trasladado a los contribuyentes con motivo de la realización de los actos o actividades gravados por la ley, es un importante generador de saldos a favor, dichos saldos se presentan cuando el IVA acreditable es mayor al que el contribuyente causó y trasladó con motivo de los actos o actividades que realiza.

Ejemplo de ello, es el período de inicio de operaciones, período en el cual los gastos e inversiones realizados por el contribuyente son mayores a los ingresos obtenidos por su actividad, por lo que el IVA trasladado es menor que el IVA acreditable.

Cuando los contribuyentes realicen actos o actividades gravados y exentos, deberán obtener el factor de prorrateo a que se refiere el artículo 4 de la Ley del IVA, sin que ello sea obstáculo para determinar un saldo a favor en el cálculo del impuesto.

2. Saldos a favor que derivan de las retenciones

Los contribuyentes cuyo IVA trasladado es objeto de retención en términos del artículo 1-A de la Ley del IVA, ven incrementadas las posibilidades de obtener un saldo a favor en el cálculo del pago provisional de cada período.

Esto es especialmente significativo tratándose de personas físicas del régimen de honorarios que prestan sus servicios a personas morales, así como aquellas que otorgan el uso o goce temporal de bienes (excepto casa-habitación), ya que cuando realizan el cálculo correspondiente y disminuyen el 10% de IVA que les fue retenido, se encuentran con que el 5% restante por enterar, es cubierto por el IVA que se les trasladó y tienen derecho a acreditar.

En menor medida se aprecia esta situación tratándose del impuesto retenido a los contribuyentes que prestan el servicio de autotransporte, pero en todo caso, ellos también tienen derecho a disminuir dichas cantidades.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

3. Saldos a favor que se mantienen

Con esta categoría nos estamos refiriendo a aquellos saldos pendientes de acreditar por los que no se solicitó devolución, cuyo monto se aplica en el pago del mes calendario que corresponda, quedando en su caso, un remanente para su posterior "acreditamiento" o devolución.

Puede ser el caso, de que el monto de dicho saldo aumente al colocarse el contribuyente en los dos supuestos anteriores, es decir, que el IVA acreditable del periodo o las retenciones que le fueron efectuadas, de nueva cuenta sean mayores al impuesto causado.

4. Saldos a favor que derivan de un acreditamiento tardío

De acuerdo con segundo párrafo del artículo 12 del Reglamento de la Ley del IVA, cuando en la declaración de pago provisional de que se trate se omita el acreditamiento correspondiente (ahora pagos mensuales definitivos), éste podrá llevarse a cabo en la declaración del periodo siguiente, sin perjuicio del derecho que tengan los contribuyentes a presentar declaraciones complementarias, supuesto en el cual los contribuyentes pueden determinar un saldo a favor, o incrementar el monto del mismo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

II. APLICACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR

Los saldos a favor determinados en cada mes de calendario, tienen la característica de ser definitivos, pues salvo errores del contribuyente en su determinación, no tendrán variación alguna, y las cantidades consideradas para su cálculo, no tendrán ningún efecto en la determinación del mes siguiente, de tal forma que se conoce en ese momento la posición del contribuyente frente a la administración tributaria, es decir, si es deudor o acreedor de alguna cantidad de dinero.

Sin embargo, no obstante se trata de saldos que tienen el carácter de definitivos, la Ley del IVA dispone que para su aplicación se estará a lo dispuesto en su artículo 6, es decir, que su destino será invariablemente el "acreditamiento" o la devolución del mismo.

Siendo el objeto de nuestro estudio los saldos a favor del IVA, sin mayor preámbulo señalaremos los aspectos principales que la ley de forma expresa dispone para su aplicación, con el compromiso de abordar con mayor detenimiento en el siguiente capítulo la problemática que ello implica.

a) Acreditamiento de saldos a favor

El acreditamiento de los saldos a favor se establece en el primer párrafo del artículo 6 de la Ley del IVA de la siguiente manera:

ARTICULO 6

*Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá **acreditarlo** contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.*



El acreditamiento, similar a las formas de extinción de las obligaciones, tiene varios presupuestos, debe sujetarse a ciertos requisitos, y su aplicación produce determinados efectos.

1. Presupuestos

Para llevar a cabo el acreditamiento de saldos a favor determinados en las declaraciones mensuales contra cantidades a pagar en declaraciones posteriores, es necesario que concurren las siguientes circunstancias:

EXISTENCIA DE OBLIGACIONES RECÍPROCAS

El contribuyente deberá tener determinado a su favor, una cantidad en la declaración del mes de calendario que corresponda, que derive de la aplicación de la Ley del IVA, y que en los términos que en ella misma se establece, de lugar a un acreditamiento posterior o a solicitar su devolución a la administración tributaria.

Por otra parte, debe existir una relación de naturaleza sustantiva, que tenga como contenido una obligación de "dar" por parte del contribuyente, y que coloque a la administración tributaria como acreedor de la misma.

FUNGIBILIDAD DE LOS OBJETOS DE LAS OBLIGACIONES RECÍPROCAS

De acuerdo con el artículo 763 del Código Civil Federal, pertenecen a la clase de bienes fungibles, aquellos bienes que pueden ser reemplazados por otros de la misma especie, cantidad y calidad. En el acreditamiento, el objeto de las obligaciones debe ser necesariamente dinero.

QUE LAS CANTIDADES SEAN DETERMINADAS

Las cantidades a favor que van a ser objeto de acreditamiento deben estar determinadas previamente por el contribuyente, de acuerdo con el principio de autodeterminación establecido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, o por la administración tributaria como resultado de sus facultades de comprobación y determinación; del mismo modo deben estar determinadas las cantidades contra las cuales se va a acreditar dicho saldo.

EXIGIBILIDAD DE LOS CRÉDITOS

Que los créditos sean exigibles al momento de su aplicación y no puedan rehusarse conforme a derecho, es decir, que el contribuyente haya determinado en la declaración del mes que corresponda un saldo a cargo, y que la declaración mensual de la que deriva el saldo a favor haya sido presentada con anterioridad.

A través de la determinación de las contribuciones por parte del contribuyente, es como se actualizan los presupuestos antes señalados, sin embargo, no debemos pasar por alto que la propia autodeterminación da lugar al acreditamiento de saldos a favor indebidamente determinados, o bien, el acreditamiento por parte del contribuyente contra cantidades menores a las que le corresponde enterar, ante lo cual la administración tributaria tiene únicamente la seguridad que le da la legislación en materia de control de contabilidad y la posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación; de tal forma que la determinación de las cantidades a acreditar y la exigibilidad de las mismas en el momento del acreditamiento, quedan sujetas a lo manifestado por el contribuyente en sus declaraciones.

2. Requisitos

Son pocos los requisitos que deben observarse para llevar a cabo el acreditamiento de saldos a favor, pues para su aplicación basta de una simple operación aritmética, por lo que una vez que el contribuyente ha determinado la cantidad a pagar en el periodo en que acreditará el saldo a favor, disminuirá dicha cantidad con el saldo a favor hasta agotarlo.

ES POSTERIOR A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN MENSUAL

Es hasta después de la presentación de la declaración del mes calendario que corresponda cuando se puede proceder al acreditamiento del saldo a favor que se determinó.

DEBE MANIFESTARSE EL SALDO CUANDO SE DECLARE EN CEROS

Se trata de un requisito de carácter formal, que opera cuando el contribuyente determina un saldo a favor y en las declaraciones siguientes no tiene cantidad a pagar.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

En este caso, el contribuyente deberá seguir presentando sus declaraciones mensuales con la manifestación del saldo a favor, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, las declaraciones de pago provisional (ahora pagos mensuales definitivos) deberán presentarse siempre que haya cantidad a pagar o saldo a favor, así como la primera declaración sin pago.

La omisión de este requisito no implica la pérdida del derecho a acreditar, sin embargo en los artículos 81 fracción I y 82 fracción I del Código Fiscal de la Federación, se prevé una sanción cuando no se presentan las declaraciones como lo señalan las disposiciones fiscales.

3. Procedimiento

Como mencionamos anteriormente, para el acreditamiento de saldos a favor del IVA, basta de una simple operación aritmética, que consiste en disminuir de la cantidad a pagar, el monto del saldo a favor previamente determinado, hasta agotarlo.

El acreditamiento deberá manifestarse en las formas fiscales que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

El acreditamiento del saldo, se puede realizar aún cuando el mismo se haya determinado en una declaración complementaria, pues la ley no señala limitante alguna para ello.

VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. SALDOS A FAVOR. CUANDO PUEDEN ACREDITARSE. Conforme al texto del segundo párrafo del artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el saldo a favor obtenido por el contribuyente en la declaración de un ejercicio puede acreditarlo en la declaración posterior a aquella en la que se detectó u obtuvo el saldo a favor. Declaración que por otra parte puede ser normal o complementaria, toda vez que del precepto en comento no se advierte limitación alguna en cuanto a esa circunstancia. **SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo directo 2026/89. C.T. Scanner de México, S.A. de C.V. 28 de febrero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tiraao Ledesma. Secretaria: María Luisa Suárez Carañas.

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VI, Segunda Parte-2, Julio a Diciembre de 1990, p. 591

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

4. Plazos en su aplicación

Los saldos a favor pueden acreditarse contra las cantidades a pagar de las declaraciones mensuales posteriores, sin mayor limitante, que el plazo de 5 años que señala el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para la prescripción de la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente o a favor, por parte de la administración tributaria.

Otra limitante que se señala para el acreditamiento del saldo a favor, es el hecho de haber solicitado su devolución, esto con el objeto de evitar que el contribuyente obtenga un doble beneficio

5. Efectos

La aplicación de los saldos a favor en materia fiscal se caracteriza por la obtención de un doble beneficio, ya que además de ser una forma de extinción de la obligación fiscal, el saldo a favor que se involucra se beneficia de la actualización de su monto, que consiste en darle el valor que le correspondía al momento de su determinación.

Sin embargo, tratándose de acreditamiento saldos a favor del IVA, el beneficio se limita a la extinción de la obligación fiscal, como veremos a continuación.

LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Aún cuando la teoría de la extinción de las obligaciones se ha desarrollado en una estricta aplicación del derecho civil, sus aspectos principales han sido acogidos por el derecho tributario, ello porque la obligación fiscal es una especie más de las obligaciones jurídicas en general, y atendemos además a la aplicación supletoria del derecho común que establece el Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior, como lo señala Antonio Jiménez González³⁰, "deberán aceptarse como formas de extinción de la obligación tributaria las previstas por el ordenamiento tributario, y en aquellos casos en que alguna de ellas no se encuentre lo suficientemente normada por el ordenamiento tributario o bien algún aspecto de las mismas lo suficientemente aclarado, se podrá recurrir al derecho común".

³⁰ op. cit., p. 276.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

En el Código Fiscal de la Federación encontramos como formas de extinción de la obligación tributaria el pago (artículos 6, 20, 21, 35, 65 y 66), la prescripción (artículo 146), la compensación (artículo 23) y la condonación (artículo 39).

Ahora bien, no se requiere de un amplio análisis para concluir que el acreditamiento de saldos a favor tiene los mismos efectos que cualquiera de las formas de extinción de la obligación fiscal antes indicadas, pues con su aplicación se deja insubsistente un derecho de crédito a favor de la administración tributaria, sin embargo, el acreditamiento como tal, no es una figura que dentro de la teoría de la obligación tributaria este reconocida como forma de extinción de la misma.

Tenemos entonces que el acreditamiento es una figura que no se ubica de manera expresa en ninguno de los supuestos de extinción de la obligación fiscal que señala el Código Fiscal de la Federación, y tampoco encuentra lugar en las demás figuras que contempla la teoría de las obligaciones en el derecho común, pero tiene el mismo efecto que todas ellas, y más aún, una amplia semejanza con una en particular: *la compensación*.

ACTUALIZACIÓN DEL SALDO (17-A CFF)

La actualización "implica el reconocimiento de los efectos que sobre el poder adquisitivo de la moneda produce el proceso inflacionario."³¹

A diferencia de la compensación, como forma de extinción de la obligación fiscal, los saldos a favor cuyo destino es el acreditamiento no pueden ser actualizados en términos de lo dispuesto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

La actualización de las contribuciones y de las devoluciones a cargo del fisco federal, inicia con el Decreto de LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES Y QUE ADICIONA LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES, publicado en el Diario Oficial de la Federación el jueves 28 de diciembre de 1989

La exposición de motivos de este decreto de ley nos da una idea clara de las condiciones que obligaron a su aplicación:

³¹ JIMENEZ, *op.cit.*, p.282



"Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que ese fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por falta de pago oportuno, el Ejecutivo Federal somete a la consideración de esta H. Representación popular las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse recargos conforme a la tasa que será el doble de la que mediante ley fije el H. Congreso de la Unión, para el pago a plazos."

Con motivo de ello se adiciona el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, de tal forma que para 1990 se entendía que todas las cantidades serían beneficiadas de la mencionada actualización.

Sin embargo, para el año 1991, en el Decreto de LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, publicado en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 26 de diciembre de 1990, se establece una reforma a dicho artículo, quedando el último párrafo de la siguiente manera:

ARTICULO 17-A

(...)

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

Consecuencia de lo anterior, es que las cantidades determinadas a favor en materia de IVA no sean actualizables al momento de proceder a su acreditamiento contra cantidades a pagar en las declaraciones mensuales, o del ejercicio tratándose de otros impuestos, siendo esta una de las consecuencias que caracterizan al acreditamiento establecido en el artículo 6 de la Ley del IVA.

6. Consecuencias de su aplicación indebida

El principio de autodeterminación de la obligación fiscal, que permite que el propio contribuyente acredite los saldos a favor que el mismo determinó contra cantidades a su cargo, da lugar a que en ocasiones efectúen acreditamientos sin que procedan conforme a las disposiciones fiscales, ya sea con dolo de su parte, o por errores involuntarios en el cálculo de las cantidades.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Esta conducta tiene como principal consecuencia la imposición de una multa, pero paralelamente el contribuyente se encuentra obligado a corregir su situación fiscal, de tal forma que las cantidades que por concepto de IVA se encuentra obligado a pagar sean ciertas y queden debidamente determinadas.

El antepenúltimo párrafo del artículo 76 del Código Fiscal establece la multa para aquellos contribuyentes que realicen acreditamientos indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda, dicha multa se calculará sobre el monto del beneficio obtenido actualizado desde el mes en que se obtuvo dicho beneficio, hasta aquel en que las autoridades dicten la resolución en la que apliquen la multa.

Desde luego esta multa tiene las características de las sanciones tributarias en general, y su destinatario goza de todos los beneficios que para ella se establecen, como lo son la retroactividad de la ley en su beneficio, la reducción del monto de la misma, la condonación y el beneficio del cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales.

Del mismo modo, dicha sanción tiene independencia de la exigibilidad de otras obligaciones fiscales, le son aplicables las agravantes que la ley previene, y su monto es sujeto de actualización.

Por otra parte, el contribuyente debe corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias que contengan los datos precisos por los que debió pagar, lo que lógicamente le obliga a determinar diferencias a su cargo, no sólo por la cantidad que equivale a la del beneficio obtenido, sino además por su actualización y recargos.

b) Devolución de saldos a favor

La devolución de saldos a favor se establece en el primer párrafo del artículo 6 de la Ley del IVA de la siguiente manera:

ARTICULO 6

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Los presupuestos, requisitos y efectos de la devolución de saldos a favor en el IVA son los siguientes:

1. Presupuestos

Para solicitar la devolución de saldos a favor del IVA es necesario que concurren las siguientes circunstancias:

EXISTENCIA DE UN DERECHO SUBJETIVO O DE CRÉDITO

El contribuyente deberá tener a su favor una cantidad determinada en la declaración del mes calendario que corresponda, y que derive de la aplicación de la Ley del IVA, y que en los términos que en ella misma se establece, de lugar a solicitar su devolución a la administración tributaria.

QUE LAS CANTIDADES SEAN DETERMINADAS

Las cantidades a favor respecto las cuales se va solicitar la devolución deben estar determinadas previamente por el contribuyente, de acuerdo con el principio de autodeterminación establecido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación; o por la administración tributaria como resultado de sus facultades de comprobación y determinación.

EXIGIBILIDAD DE LOS CRÉDITOS

Que el saldo a favor sea exigible al momento de solicitar la devolución y no pueda rehusarse conforme a derecho, es decir, que el contribuyente haya determinado dicho saldo en su declaración mensual.

DE OFICIO O A INSTANCIA DE PARTE

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la devolución de cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales (saldos a favor, por ejemplo), podrán hacerse de oficio o a petición del interesado.

2. Requisitos

Los requisitos que deben observarse para solicitar la devolución de saldos a favor son los siguientes:



ES POSTERIOR A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN MENSUAL

Es hasta después de la presentación de la declaración del mes calendario que corresponda, cuando se puede solicitar la devolución del saldo a favor que se determinó.

QUE SEA SOBRE EL TOTAL DEL SALDO

La solicitud de devolución debe realizarse sobre el total del saldo a favor, de tal forma que el contribuyente no puede solicitar la devolución de una parte y acreditar la otra, por ejemplo. Se trata de un medio de control por medio del cual la administración tributaria evita que los contribuyentes puedan llegar a obtener un doble beneficio.

DEBE MANIFESTARSE EL SALDO CUANDO SE DECLARE EN CEROS

De igual manera que en el acreditamiento, cuando el contribuyente determina un saldo a favor y en las declaraciones siguientes no tiene cantidad a pagar, deberá continuar presentando las declaraciones posteriores manifestando de nueva cuenta el saldo a favor, hasta acreditarlo o solicitar su devolución.

3. Procedimiento

El procedimiento para la devolución de cantidades a favor de los contribuyentes se establece en el artículos 22 del Código Fiscal de la Federación, 11 y 12 del Reglamento, y en las reglas de carácter general que para tal efecto emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SOLICITUD

Para solicitar la devolución cantidades a favor debe llenarse por triplicado la forma fiscal 32 "Solicitud de devoluciones", deberán ser acompañadas por la documentación que de acuerdo a cada tipo de devolución se señala al reverso de la forma 32 en original y dos copias fotostáticas.

RESOLUCIÓN

La resolución a la solicitud de devolución se efectúa dentro de los 50 días hábiles siguientes a partir del siguiente día hábil a la fecha de presentación de la solicitud, o bien dentro de los 40 días hábiles siguientes a partir del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud.

cuando se efectúe mediante depósito de la cuenta bancaria del contribuyente.

La administración tributaria podrá requerir al contribuyente información adicional para resolver sobre la procedencia de la devolución, lo cual deberá hacer dentro de los 20 días hábiles siguientes a aquel en que se presentó la solicitud; el contribuyente tendrá el mismo número de días para desahogar el requerimiento, de no hacerlo así, se le tendrá por desistido de la solicitud.

Cuando medie el requerimiento a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, los días que lleve su desahogo no se tomarán en cuenta para el computo del plazo que tiene la administración tributaria para resolver.

ACTUALIZACIÓN

La administración tributaria debe pagar al contribuyente el monto de la devolución actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

Se entiende que la devolución está a disposición del contribuyente cuando la autoridad efectúe el depósito en la cuenta señalada para tal efecto o se notifique al contribuyente la autorización de dicha devolución cuando no haya señalado cuenta bancaria.

GARANTÍA

La autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente la presentación de garantía en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución cuando:

- 1. No hubiere presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en el que se haga la solicitud y en el anterior.*
- 2. Solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos 12 meses.*

El contribuyente deberá otorgar garantía por un periodo de seis meses sobre el monto de la devolución solicitada a través de alguno de

los medios señalados en los artículos 22 cuarto párrafo y 141 fracción I del Código Fiscal de la Federación:

1. *Depósito en dinero*
2. *Otras formas de garantía equivalentes que establezca la SHCP*
 - a) *Líneas de crédito contingentes irrevocables otorgadas por instituciones de crédito o por casas de bolsa a favor de la Tesorería de la Federación.*
 - b) *Fideicomiso en institución de crédito constituido a favor de la Tesorería de la Federación.*
(Regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2003)
3. *Depósitos en cuentas de garantía del interés fiscal.*

4. Plazos para la procedencia de la solicitud

El antepenúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver cantidades a favor de los contribuyentes prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal.

El artículo 146 del mismo Código dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido.

5. Efectos

Si la solicitud de devolución hecha por el contribuyente es resuelta en sentido afirmativo, el efecto inmediato es la restitución en su patrimonio de las cantidades pagadas indebidamente o en exceso.

6. Consecuencias de una devolución indebida

Cuando la devolución se hubiera efectuado sin ser procedente, el contribuyente se hará acreedor a una multa que se calculará sobre el monto del beneficio obtenido actualizado desde el mes en que se obtuvo dicho beneficio, hasta aquel en que las autoridades dicten la resolución en la que apliquen la multa.

Esta sanción tiene independencia de la exigibilidad de otras obligaciones fiscales, le son aplicables las agravantes que la ley previene, y su monto es sujeto de actualización

Por otra parte, el destinatario de la multa goza de todos los beneficios que para ella se establecen, como lo son la retroactividad de la ley en su beneficio, la reducción del monto de la misma, la condonación y el beneficio del cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales.

Adicionalmente, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CAPITULO TERCERO

La opción de la compensación

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

59
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

I. EL ACREDITAMIENTO EN EL IVA

El tratamiento de los saldos a favor en la Ley del IVA no ha escapado a las constantes críticas de las que han sido objeto buena parte de las disposiciones fiscales, y no es para menos, pues los contribuyentes han encontrado en el acreditamiento de saldos a favor una persistente vulnerabilidad ante la administración tributaria en la aplicación de la ley, lo que en diversas ocasiones afecta su esfera jurídica, y en otras, los aspectos financieros de su actividad.

A lo largo del tiempo, la administración tributaria se ha valido de enredos legales para allegarse de recursos que de otra manera no procederían conforme a las mismas disposiciones fiscales, dejando de observar principios que han sido plenamente establecidos por el derecho para la regulación de la relación tributaria

Es precisamente el caso del acreditamiento de saldos a favor, que sin ser una figura jurídica, ha sido utilizado de tal forma que la administración tributaria evita cargas financieras en detrimento de los recursos que administra, pero vulnerando para ello un sistema jurídico creado por sí misma y en beneficio propio.

Nos referimos en capítulos anteriores, que el acreditamiento implica la disminución de una cantidad de dinero a favor generada con anterioridad, de la que es exigible en un momento determinado, y que es un término "usado por las leyes fiscales para indicar que una cantidad de un impuesto o tributo puede ser 'tomado en cuenta' para el pago del mismo o de otro impuesto o tributo que haya de pagarse en ciertas circunstancias."³²

Del mismo modo, mencionamos que un saldo a favor en el IVA resulta cuando en la determinación de la obligación fiscal nuestros derechos de acreditamiento son mayores al impuesto causado del

³² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. III-Parrilla, México, 1998. p. 63.

periodo; así como también, que el IVA es un impuesto que por disposición de la ley se calcula por cada mes de calendario, por lo que los saldos determinados en cada periodo tienen la característica de ser definitivos.

Siguiendo este orden de ideas, estimamos que los saldos a favor del IVA, por ser definitivos, no comparten ninguno de los elementos característicos del acreditamiento, como son la existencia de un crédito a favor del deudor (contribuyente) generado con anterioridad a la determinación del impuesto, así como el reconocimiento que el acreedor (administración tributaria) hace del mismo en la liquidación.

Lo anterior es así, toda vez que los saldos a favor del IVA, no son generados con anterioridad a la determinación del impuesto o de la cantidad a pagar por ese concepto, sino por el contrario, son el resultado favorable de esa determinación, que se refleja de manera positiva en el patrimonio del contribuyente.

De tal forma, que no podemos considerar que la disminución de un saldo a favor en la determinación de las cantidades a pagar, impliquen un reconocimiento (acreditamiento) del saldo en la liquidación del impuesto por parte de la administración tributaria, toda vez que el saldo a favor se aplica una vez que se ha determinado el impuesto y se han disminuido todos los derechos de acreditamiento, y no con el objeto de determinar una nueva cantidad a pagar, sino de extinguir la obligación fiscal mediante compensación.

Por lo anterior, resulta desafortunado que el término acreditamiento se haya hecho extensivo al tratamiento de los saldos a favor del IVA, ya que sus implicaciones no sólo denotan una absoluta falta de técnica jurídica, sino que transgreden la esfera jurídica y financiera de los contribuyentes.

1. Falta de técnica jurídica

La técnica jurídica consiste en el adecuado manejo de los medios que permiten alcanzar los objetivos que el derecho persigue, objetivos que se obtienen por formulación y aplicación de las normas,

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

por lo que hay que distinguir la *técnica de formulación* y la de *aplicación* de los preceptos de derecho.³³

La *técnica de formulación* es el arte de elaboración o formación de las leyes, la de *aplicación* se refiere a la aplicación del derecho objetivo a casos singulares.

En nuestro estudio nos referiremos únicamente a la *técnica de formulación*, también llamada *técnica legislativa*, por considerar que es el lugar donde nace la problemática en la aplicación de los saldos a favor del IVA.

La creación de la ley en materia fiscal implica la participación de sectores que en más de una ocasión han tenido amplias diferencias en el trabajo legislativo, desafortunadamente, más en aspectos políticos o de correlación de fuerzas, que de aplicación de la Ley.

Por un lado se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que trata de obtener, a veces con justificación, todo tipo de ventajas sobre los contribuyentes, lo que deviene en ocasiones en una apresurada y deficiente técnica jurídica en la formulación de su Proyecto de Reformas, y por el otro, se encuentra la labor del Poder Legislativo, cuyas "aportaciones", lejos de favorecer la certeza jurídica en las relaciones con los contribuyentes, implanta un sistema impositivo colmado de deficiencias.

Es el caso del acreditamiento de saldos a favor, cuya regulación en el artículo 6 de la Ley del IVA establece un esquema de acreditamiento (sic) al que deberán sujetarse los contribuyentes que determinen saldos a favor del IVA en las declaraciones mensuales, el cual consiste en aplicar dicho saldo al impuesto a cargo determinado en declaraciones posteriores a aquellas en que el mismo se determinó, o bien solicitar su devolución.

Por lo anterior, parecería que el sistema de acreditamiento a que se refiere el artículo 6 de la Ley del IVA no es más que la compensación de una misma contribución, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

³³ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo: INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL, México, 1994, pp. 318.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación contempla a la compensación como una forma de extinción de las obligaciones fiscales, señalando para ello las condiciones y los requisitos a que deberá sujetarse la misma, siendo el más importante para nuestro estudio el establecido en el primer párrafo de dicho precepto, que dispone que la compensación opera cuando las cantidades que el contribuyente tiene a su favor y las cantidades que está obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros derivan de una misma contribución, es decir, que se trate del mismo impuesto.

Sin embargo, la distinción que se establece en las disposiciones fiscales no se limita exclusivamente a la connotación gramatical, ni tampoco a la distinta ubicación que guarda el acreditamiento y la compensación en nuestra legislación, sino que involucra su propia naturaleza, que asociada a lo establecido en diversas disposiciones, como lo son los artículos 17-A último párrafo y 23 del Código Fiscal de la Federación, nos permite sugerir que los saldos a favor del IVA, deben ser tratados conforme a la extinción de las obligaciones generalmente aceptada, y no haciendo un combinación con figuras, que aunque tiene plena validez en su respectivo ámbito de aplicación (contable y fiscal), no deben intervenir cuando la doctrina y la misma legislación disponen soluciones para este caso, mucho menos si los efectos de su aplicación son contradictorios.

2. La esfera jurídica y financiera de los contribuyentes

El sistema de acreditamiento previsto en la Ley del IVA, y la posibilidad reconocida por la ley de compensar saldos a favor en contribuciones de la misma naturaleza, debe ser congruente con el derecho que tiene el contribuyente a ser tratado en un plano de igualdad y equidad respecto del marco jurídico, y respecto de los demás contribuyentes.

La igualdad y la equidad respecto del marco jurídico, se rompe porque a través de la legislación tributaria aplicable a los saldos a favor del IVA (CFF y LIVA), se distingue al acreditamiento de la compensación de saldos a favor al momento de su aplicación, permitiendo exclusivamente la aplicación del primero.

Respecto a la distinción que se hace con los demás contribuyentes, la falta de igualdad y equidad se presenta, por ejemplo,

cuando el Código Fiscal permite compensar saldos a favor del IVA contra contribuciones de distinta naturaleza a contribuyentes que cumplen con determinados requisitos, siendo beneficiados de la actualización de sus saldos, cosa que no ocurre con aquellos que sólo pueden acreditar en materia de IVA.

No obstante lo anterior, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, ha considerado que el diverso tratamiento que se da a la compensación de saldos a favor en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, no es violatorio de la garantía de equidad, tal como se aprecia de la tesis aislada que al efecto se transcribe:

II.3o.A.6 A

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 23, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉ, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DELA CONTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. El artículo 23, segundo párrafo, del código tributario federal prevé dos hipótesis para compensar: la primera consiste en que si las cantidades a favor de los contribuyentes no derivan de la misma contribución, sólo pueden compensarse en los casos y cumpliendo con los requisitos que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. La segunda, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos previstos por el Código Fiscal de la Federación, podrán compensar cualquier impuesto a su favor, únicamente contra el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepción hecha por operaciones de comercio exterior, y siempre que se cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. Consecuentemente, si el referido numeral sólo precisa y fija las condiciones, requisitos, reglas y excepciones que deben observar los contribuyentes para que puedan compensar los saldos a favor que tengan de los impuestos federales, contra el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo, más en forma alguna fija contribuciones a cargo de los particulares, no pueden contravenir la garantía de equidad tributaria, propia de las disposiciones legales que fijan contribuciones o sus elementos. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

EL ACREDITAMIENTO EN EL IVA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Amparo Directo 231/2001. Grupo Industrial Toluca, S.A. de C.V. 11 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel de Jesús Rosales Suárez. Secretario: Héctor Manuel Salvador Pérez. Véase: Tesis 1ª. XXXV/2002, en la página 39 de esta misma publicación.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Mayo de 2002, página 1193.

En ese mismo sentido se ha pronunciado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que a continuación se transcribe:

1a. XXXV/2002

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 23, SEGUNDO PÁRRAFO, SEGUNDA PARTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONDICIONE SU REALIZACIÓN A CUALQUIER IMPUESTO FEDERAL A FAVOR, RESPECTO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL VALOR AGREGADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 23, segundo párrafo, segunda parte, del Código Fiscal de la Federación, que establece que los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, en los términos de ese código, podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor respecto de los diversos sobre la renta y al valor agregado del ejercicio a su cargo, con excepción del causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, no transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, pues del contenido del mencionado precepto, en el párrafo y parte referidas, se desprende que la compensación es una prerrogativa otorgada a los sujetos que se encuentran en el mismo supuesto, consistente en que los saldos a su favor correspondan a contribuciones de la misma índole, esto es, el citado precepto trata de manera igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una diversa, ya que aun cuando en ambos se trata de contribuyentes que pretenden compensar impuestos federales, solamente opera la compensación sin requisito alguno cuando se trate de contribuciones de idéntica naturaleza y, por ende, los contribuyentes que se encuentren en ese supuesto reciben un trato igual: mientras que los contribuyentes que pretendan compensar saldos a su favor que no deriven de la misma contribución, deben cumplir con los requisitos que al efecto establezca la secretaria referida, lo que implica que al

encontrarse en una situación diversa a los anteriores reciben un trato desigual.

Amparo directo en revisión 1809/2001. Grupo Industrial Toluca, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2002. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Armando Ortega Pineda.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Mayo de 2002, página 39.

No obstante lo anterior, la inequidad existente ha sido reconocida expresamente por el Poder Ejecutivo, tal como se puede apreciar del texto relativo de la Iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para el ejercicio 2002, que fue sometido a la consideración del H. Congreso de la Unión, y que se transcribe en lo conducente:

III. Reformas, Adiciones y Derogaciones contenidas en:

A) Código Fiscal de la Federación

Devolución y compensación de saldos a favor

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 el 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.

Al no permitirse que los saldos a favor del IVA se compensen y sólo se permita su acreditamiento, el efecto inmediato es la pérdida en el poder adquisitivo de las cantidades de dinero que comprende el saldo a favor, lo cual consigue a través de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que textualmente señala: "...Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica

que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable".

De esta forma, los contribuyentes no sólo ven afectada su esfera jurídica, sino además, los aspectos financieros de su actividad, y en consecuencia su patrimonio, pues mientras algunos contribuyentes se benefician de la actualización de su saldo a favor del IVA, mediante su compensación con otras contribuciones, otros únicamente se les reconoce la posibilidad de acreditarlos en términos del artículo 6 de la Ley del IVA, y decimos se les reconoce, poraue en estricto sentido los saldos a favor del IVA pueden ser compensados contra el mismo impuesto de conformidad con el supuesto de compensación de una "misma contribución" que se establece en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, y del cual ha sido totalmente excluido el IVA.

Aunado a lo anterior, debemos recordar que la devolución de saldos a favor del IVA se realiza sobre el monto actualizado, por lo que resulta contradictorio no permitir dicha actualización en el acreditamiento (o compensación?) de saldos a favor del IVA, situación que implica llegar al absurdo de que el contribuyente para no perder poder adquisitivo, primero solicite la devolución de su saldo y después pague sus contribuciones con el monto del saldo devuelto, debidamente actualizado, lo cual es contrario a la simplificación administrativa que pregona la administración tributaria.

La forma a través de la cual no se vería afectada la esfera jurídica y financiera de los contribuyentes, consiste en un adecuado establecimiento en las disposiciones fiscales de los supuestos de aplicación de la compensación y la supresión del acreditamiento de saldos a favor, evitando de esta forma que las disposiciones fiscales se contrapongan, haciendo más sencilla su aplicación; estos aspectos serán objeto de estudio en los apartados siguientes.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

67

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

II. CONCEPTO EQUIVOCO DE ACREDITAMIENTO

El acreditamiento es un concepto cuyas características han quedado perfectamente delimitadas en el apartado correspondiente de este trabajo, y su aplicación práctica se advierte principalmente en la determinación las cantidades a pagar de un impuesto por un periodo determinado de tiempo, lo cual invariablemente lo traslada al campo de lo fiscal.

Sin embargo, nos estaríamos refiriendo al acreditamiento entendido como el reconocimiento de los pagos realizados por el contribuyente, que inciden en la determinación de las cantidades a pagar a la administración tributaria, sin una naturaleza jurídica especial, y que se realiza a través de simples operaciones aritméticas.

No obstante lo anterior, el término acreditamiento ha sido utilizado por las disposiciones fiscales para establecer un esquema de aplicación de los saldos a favor determinados en el IVA, sin que ello tenga una justificación gramatical, lógica o jurídica, como se verá a continuación.

1. El "acreditamiento" como forma de extinción de la obligación fiscal

De conformidad con lo establecido en el artículo 6 de la Ley del IVA, los saldos a favor que determinen los contribuyentes por ese impuesto le dan la posibilidad de "acreditarlos" con posterioridad hasta agotarlos, o bien, solicitar su devolución en términos de lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

El acreditamiento se trata, aparentemente, de una forma más de extinción de la obligación tributaria, atendiendo a que sus efectos son prácticamente los mismos (dejar insubsistente un derecho de crédito a favor de la administración tributaria), sin embargo, su tratamiento se aparta de las formas de extinción de la obligación tributaria generalmente aceptadas.

De acuerdo con la regulación actual, los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, sólo permiten el acreditamiento o la devolución, no así la compensación, en virtud de que la ley ha establecido para su aplicación, un tratamiento distinto al especificado para los saldos que derivan de otras contribuciones.

En ese sentido se ha pronunciado la Primera Sala Regional Noroeste del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, en la tesis, cuyo texto es el siguiente:³⁴

III-TASR-VII-630

SALDO A FAVOR EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PUEDE ACREDITARSE O SOLICITAR DEVOLUCIÓN NO ASÍ COMPENSARSE, EN RAZÓN DE TENER TRATAMIENTOS DISTINTOS. Substancialmente el artículo 4 de la Ley de la materia marca el procedimiento y requisitos para el acreditamiento del impuesto, así mismo el artículo 13 de su Reglamento define las reglas para la determinación del impuesto acreditable del período por el cual se efectúa el pago provisional o del ejercicio y por último el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado refiere al acreditamiento o devolución de los saldos a favor, preceptos de cuyo análisis en conjunto, no se denota la figura de la "compensación", desprendiéndose de este último, que cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá: a).- "acreditarlo" contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o, b).- solicitar su devolución, refiriendo también que si en la declaración del ejercicio tuviera cantidades a su favor podrá "acreditarlas" en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total; por tanto el artículo 6 en referencia únicamente permite el "acreditamiento" de los saldos a favor del impuesto al valor agregado sin que se pueda hablar que la mecánica del acreditamiento antes referido pueda sustituirse por la figura de la "compensación" atendiendo a la naturaleza del impuesto al valor agregado que corresponde a un gravamen indirecto que incide sobre el consumidor final, referido impuesto que al calcularse por ejercicios es hasta la presentación de la declaración anual cuando se conoce efectivamente el saldo a favor o a cargo del sujeto obligado al pago del impuesto, no siendo óbice para esta conclusión la circunstancia de que el legislador en el artículo en estudio haya utilizado el término "acreditar" debiendo referirse al término "compensar" ya que ello gira en torno a una cuestión de orden

REVISADO
Y
VALIDADO
EL
15/03/1983
POR
EL
SECRETARIO
DE
ADMINISTRACIÓN
FISCAL

³⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año XI, Número 123, Marzo de 1983, p. 266.

constitucional que se encuentra por encima de la competencia de este tribunal, pues, ésta se circunscribe a determinar la legalidad o ilegalidad de un acto de autoridad apeguándose a los textos de las normas jurídicas en los términos en que se encuentran redactadas, sin que tenga competencia para incursionar en los procesos legislativos de los mismos, en este orden, y tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 17-A, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación el cual establece que: "Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable" es obvio que, no resulta acreitable para efectos del impuesto al valor agregado la "actualización" que se aplique al saldo a favor del mismo, cuando se siga la mecánica del artículo 6 de la ley de la materia, ya que éste únicamente hace mención al acreditamiento y no a la "compensación". (29)

Juicio No. 507/94.- Sentencia de 29 de agosto de 1997, aprobada por mayoría de votos.- Magistrada Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

Juicio No. 286/94.- Sentencia de 17 de octubre de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María de los Angeles Garrido Bello.- Secretario: Lic. Analicia Vega León.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año XI, Número 123, Marzo de 1988, p. 268.

Sin embargo, no por el sólo hecho de que se establezca en ley un procedimiento de excepción, o tratamiento distinto, como lo señala la Sala, debemos dejar de atender la naturaleza jurídica de los actos de los que deriva el acreditamiento, pues si bien es cierto es una figura perfectamente establecida en la Ley del IVA, con sus efectos y consecuencias, también lo es que no se le puede dar una naturaleza jurídica diferente a la señalada por el derecho, sobre todo cuando observamos que esos mismos efectos y consecuencias están perfectamente regulados en las disposiciones fiscales mediante la figura de la compensación fiscal.

Lo que dispone el referido artículo 6 es un esquema de acreditamiento, en el que se establece lo que el contribuyente puede hacer con su saldo a favor (acreditarlo o solicitar su devolución), más no regula una forma especial de extinción de la obligación fiscal relativa al Impuesto al Valor Agregado.

Aún cuando así lo pretendiera hacer, ello carece de todo sustento jurídico, toda vez que las propias disposiciones fiscales

establecen las formas y los términos en los que se extinguirán las obligaciones fiscales, y tal como lo señalan algunos autores³⁵, "deberán aceptarse como formas de extinción de la obligación fiscal las previstas por el ordenamiento tributario, y en aquellos casos en que alguna de ellas no se encuentre lo suficientemente normada por el ordenamiento tributario o bien algún aspecto de las mismas lo suficientemente aclarado, se podrá recurrir al derecho común", en atención a lo que dispone el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, el mismo Código señala como formas de extinción de la obligación tributaria el pago (artículos 6, 20, 21, 35, 65 y 66), la prescripción (artículo 146), la condonación (artículo 39), y la compensación (artículo 23), siendo esta última la que mayor semejanza guarda con el acreditamiento a que se refiere el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte, mencionamos anteriormente que el objeto del acreditamiento es reconocer un pago en la determinación de la cantidad a pagar en un periodo determinado de tiempo, objeto que no puede ser compartido con el de las cantidades que el contribuyente tiene derecho a disponer por concepto de saldos a favor, ya que su destino no es el reconocimiento de la administración tributaria en la determinación de esa cantidad a pagar, sino la plena disposición que tendrá del mismo y podrá ser empleada tanto para compensar dicho saldo contra otra cantidad a cargo, o bien, solicitar su devolución.

2. Acreditamiento o compensación

La triple posibilidad que nos plantea la legislación tributaria para la aplicación de los saldos a favor del IVA (acreditamiento, compensación o devolución), muestra una de las tantas contradicciones mediante las cuales la administración tributaria obtiene beneficios sin una justificación plena, lo cual genera confusión entre los contribuyentes, y en la propia administración tributaria.

Es el caso del "acreditamiento" de los saldos a favor del ejercicio que se determinaban bajo la dinámica de cálculo anual del impuesto que estuvo vigente hasta el ejercicio 2002, contra cantidades a cargo de los contribuyentes generadas con anterioridad a dichos saldos que se describe a continuación a manera de ejemplo:

³⁵ JIMENEZ op. cit. p. 276

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

CONCEPTO EQUIVOCO DE ACREDITAMIENTO

- 1) Un contribuyente determina un saldo a favor por concepto de IVA en el ejercicio fiscal 2000, cuya declaración fue presentada en el mes de febrero de 2001.
- 2) Posteriormente, haciendo una revisión en su contabilidad, detecta diferencias a su cargo en la declaración correspondiente al ejercicio fiscal 1997 por el mismo impuesto (declaración anual presentada en marzo de 1998).
- 3) Por una parte, dicho contribuyente le adeuda al fisco una cantidad de dinero desde el mes de marzo de 1998, pero a su vez, tiene un saldo a favor determinado al mes de febrero de 2001.
- 4) ¿Debe compensar o acreditar el saldo a favor contra el impuesto a cargo que dejó de pagar en 1998?

La aplicación de los saldos a favor del contribuyente contra cantidades que adeuda a la administración tributaria generadas con anterioridad al saldo, involucra elementos de actualización de contribuciones que no corresponden a la naturaleza del acreditamiento, sino de la compensación.

Es lo que ocurre con los saldos a cargo y a favor del contribuyente en cuestión; por un lado, el saldo a su cargo esta sujeto a actualización y recargos en términos de lo dispuesto en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, en tanto el saldo a su favor, no es sujeto de actualización dentro del esquema de acreditamiento a que se refiere el artículo 6 de la Ley del IVA y último párrafo del artículo 17-A aludido.

Pretender aplicar ambas figuras en una misma relación, tendría como consecuencia, que las cantidades que se confrontaran serían totalmente discordantes y fuera de la realidad, puesto que la cantidad que es a cargo del contribuyente aumentaría en proporción a los índices nacionales de precios al consumidor, en tanto la cantidad que es a favor, sufriría una disminución en su poder adquisitivo.

Y es que la relación que surge entre el contribuyente y la administración tributaria en este caso, se refiere a una forma de extinción de la obligación fiscal a cargo del primero, por lo que debe regularse conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación para la compensación de contribuciones.

Semejante dilema se encontró la administración tributaria al buscar la solución en las disposiciones fiscales que regulan la aplicación

de los saldos a favor del IVA, y una vez que resolvió la inaplicabilidad del sistema de acreditamiento de saldos a favor del IVA que se establece el artículo 6 de la Ley del IVA, fijó el siguiente criterio:³⁶

81/2001/IVA Compensación de IVA.

El saldo a favor del impuesto al valor agregado de un ejercicio posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a ejercicios anteriores, con sus respectivos actualización y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, puesto que se trata de saldos a favor y a cargo que derivan de una misma contribución.

Este criterio sustituye al 5.1.5 adicionado a la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos mediante oficio núm. 325-SAT-IV -C-7363 de 23 de septiembre de 1997 firmado por el Administrador General Jurídico de Ingresos.

De tal forma, que si los saldos a favor del ejercicio que se generaban anteriormente y que eran definitivos, tenían la posibilidad jurídica de ser compensados contra cantidades a cargo de los contribuyentes que derivaran del mismo impuesto, lo adecuado es emplear el mismo criterio para la aplicación de los saldos a favor determinados en los pagos mensuales que actualmente se realizan, en virtud de que los mismos son definitivos.

Este ejemplo nos permite sugerir que el "acreditamiento" no es la única opción para aplicación regulada por la legislación fiscal (y reconocida por la autoridad fiscal); entonces por qué limitar la compensación de saldos a favor sólo en determinadas circunstancias.

Con el acreditamiento de saldos a favor, se desnaturaliza la figura de la compensación como forma de extinción de la obligación fiscal, ya que se le otorgan características y efectos que son propios de la naturaleza jurídica de la compensación.

Además, por una parte se otorga al acreditamiento de saldos a favor aspectos importantes de la compensación, y por el otro se le dota de efectos financieros diversos (la actualización del saldo), lo que hace aún más contradictorio el establecimiento de ambas figuras en las disposiciones fiscales para la aplicación de los mencionados saldos.

³⁶ PEREZ CHAVEZ José et. al., IVA. ACTIVO -PRODUCCIÓN Y SERVICIOS- Octava ed., TAX EDITORES México 1999 p. 72.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La fijación de diversos efectos financieros para ambas figuras, hace que la problemática incida de manera directa en la esfera jurídica de los contribuyentes, al proporcionarles un trato desigual de aquellos que se ubiquen en el supuesto jurídico previsto en el segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Esta dualidad de la que venimos hablando, ha ocasionado que en diversas ocasiones sean empleados ambos términos para referirse a la extinción de la obligación fiscal, sin hacer distinción alguna, como en el criterio adoptado por el Pleno del entonces Tribunal Fiscal de la Federación:

II-TASS-10207

ACREDITAMIENTO O PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. De acuerdo con el artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto se calcula por el ejercicio fiscal, debiendo efectuarse pagos mensuales, que sirven de base a la declaración anual. Dichos pagos mensuales pueden efectuarse en efectivo o compensarse acreditando saldos a favor del causante. Por lo cual, al calcularse el impuesto a cargo en la declaración anual, deben tomarse en consideración tanto las cantidades pagadas mensualmente en efectivo, como las acreditadas con los saldos a favor, el impuesto trasladado a clientes y el impuesto trasladado por proveedores, en los términos del artículo 41 del mismo Ordenamiento. (42)

Revisión No. 2197/84.- Resuelta en sesión de 23 de septiembre de 1987, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Leopoldo Ramírez Olivarez.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda Época. Año IX, Número 93, Septiembre de 1987, p. 298

Con el inadecuado empleo de los términos, parecería que las diferencias entre el "acreditamiento" de saldos a favor y la compensación no son tan profundas como se pretende hacer notar, pues de suprimirse la figura de la actualización de contribuciones (aspecto financiero del problema), la diferencia sería exclusivamente gramatical, sin embargo, persistiría en la Ley IVA una inadecuada regulación de las formas de extinción de la obligación fiscal, cuya adecuación se hace indispensable en los términos que se han venido planteando.

Una de las principales características de la compensación, es que a diferencia del acreditamiento, los saldos a favor pueden ser

aplicados a contribuciones generadas con anterioridad, siempre y cuando el saldo sea preexistente al momento de efectuar la compensación, característica que surge entre otras cosas, de la actualización de contribuciones, pues si ésta no estuviera prevista, la aplicación retroactiva del acreditamiento o de la compensación no tendría dificultad alguna, y sus efectos serían los mismos.

La posibilidad de compensar saldos a favor del IVA contra saldos a cargo generados con anterioridad al mismo, no se reconoce expresamente en la ley, pero el artículo 9 del Reglamento del Código, al regular la forma en que se causarán los recargos en ese supuesto, admite la posibilidad jurídica de su realización, pues de otra forma su prohibición se haría de manera expresa en la propia ley. Dicho precepto dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 9

No se causarán recargos de conformidad con el artículo 21 del Código, cuando el contribuyente al pagar contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a su favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que éste se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate.

Cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiera originado con anterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causarán recargos por el periodo comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.

Corroboro lo anterior el contenido de la tesis sustentada por el Pleno del ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

III-PSS-394

COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR. CASO EN QUE PROCEDE. De conformidad con los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación y 9º de su Reglamento, el saldo a favor declarado puede ser compensado contra contribuciones causadas con anterioridad o posterioridad a la fecha de origen de dicho saldo: siempre y cuando el saldo a favor sea preexistente al momento de efectuarse la compensación; de donde al manifestar el gobernado un saldo a favor y compensarlo contra impuestos que causó con fecha anterior a ese saldo, está en derecho de hacerlo, máxime que cubrió recargos computados entre la fecha en que debió enterar el gravamen y aquella en que se originó el saldo a favor como lo establece el segundo párrafo del precepto reglamentario citado. (I)

Juicio Atrayente No. 141/93/228/93-II.- Resuelto en sesión de 9 de septiembre de 1994, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Lic. María del Carmen Cano Palomera. (Texto aprobado en sesión de 13 de septiembre de 1994).

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, Año VII, Número 83, Noviembre de 1994, p. 11.

Esta problemática ha orillado a algunos contribuyentes optar por la compensación para la aplicación de sus saldos a favor, y sostener la legalidad de su proceder ante los tribunales, lo cual les ha dejado resultados muy favorables.

Pero con anterioridad, diversos han sido los autores que han sostenido la procedencia de la compensación de saldos a favor del IVA contra cantidades a cargo por el mismo impuesto, y consecuentemente la actualización del saldo a favor; al respecto Plascencia Rodríguez³⁷ señala lo siguiente:

"Sin embargo el acreditamiento a que se refiere la ley en el artículo 6 es, sin duda, un tipo de compensación al cumplir en estas circunstancias los requisitos y presupuestos propios de esta. La L. IVA no se refiere en el citado artículo, al acreditamiento, que se origina en la operación del cálculo a efectos de entero del impuesto.

Por otro lado, hay que tener presente que el C.F.F., considera la figura de la compensación, por lo que en razón de la aplicación supletoria de esta norma fiscal, podrá realizarse, en materia de IVA la compensación contra el mismo impuesto."

Por otra parte Carrillo González³⁸ sostiene:

"Del presente análisis se desprende que el acreditamiento a que se refiere el artículo 4 de la Ley del IVA, y la compensación a la que se refiere el artículo 23 del Código, son conceptos equivalentes que tienen la misma naturaleza jurídica y por consiguiente, les aplica el mismo tratamiento fiscal.

El acreditamiento, tiene la misma naturaleza jurídica que la compensación, por lo que en ambos casos procede efectuar la actualización en términos del Código, y no se requiere que el saldo a favor provenga de la presentación de una declaración anual

³⁷ PLASCENCIA RODRÍGUEZ José Francisco. "La compensación fiscal". INDETEC. Guadalajara Jalisco México, número 62 mayo-junio de 1993, p. 134-137.

³⁸ CARRILLO GONZÁLEZ Francisco Javier. "Actualización de saldos a favor de IVA". Nuevo Consultorio Fiscal, México, número 14, p. 29-31.

presentada, ya que el artículo 6 de la Ley del IVA aclara que el acreditamiento se podrá efectuar en los meses posteriores."

Coincidimos con Plascencia Rodríguez, en el sentido de que el acreditamiento a que se refiere el artículo 6 de la Ley del IVA cumple con los presupuestos y requisitos propios de la compensación, pero sin que ello quiera decir que el acreditamiento es un tipo de compensación, dado que esta figura tiene su propia regulación en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, como forma de extinción de la obligación fiscal.

Del mismo modo consideramos, que la Ley del IVA al ser omisa en diversos aspectos de la extinción de la obligación de pago de ese impuesto mediante compensación, y referirse únicamente al acreditamiento de saldos a favor, debemos acudir supletoriamente a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación relativas a la compensación.

El Código Fiscal de la Federación establece como forma de extinción de la obligación fiscal, entre otras, a la compensación, y dentro de los supuestos en que se menciona para su procedencia, esta el caso de los contribuyentes que tienen cantidades a cargo y a favor cuando derivan de una misma contribución, tal como ocurre con el acreditamiento de saldos a favor, ya que éstos se realizan contra el mismo impuesto (IVA).

Sin embargo, contrario a lo que señala Carrillo González, no debemos hacer extensivo el uso de la compensación para el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado al contribuyente a que se refiere el artículo 4 de la Ley del IVA, ya que su disminución del impuesto causado en un periodo, corresponde al acreditamiento (reconocimiento) de una cantidad de dinero que se realiza al momento de determinar el impuesto a pagar, y no debemos confundir esa cantidad que nos será tomada en cuenta para la determinación, con un saldo a favor ya determinado.

Por otra parte, disentimos de lo señalado por Carillo en el sentido de que el acreditamiento tiene la misma naturaleza jurídica que la compensación, sencillamente porque el mencionado acreditamiento no tiene naturaleza jurídica, e incluso no tiene propiamente una definición de contenido jurídico, en virtud de lo cual, en todo caso, debemos decir que trata de la compensación de una misma

contribución, que tiene la naturaleza jurídica de ser una forma de extinción de la obligación fiscal.

La compensación de contribuciones como "forma de extinguir las obligaciones fiscales derivadas de la causación de tributos tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente y produce el efecto de extinguir ambas deudas hasta el importe de la menor".³⁹

Confirma lo anterior la tesis sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, cuyo contenido es el siguiente:

COMPENSACION, NATURALEZA DE LA. La compensación no es otra cosa que un pago, aunque ficticio, en tanto que si bien el deudor no entrega la cosa debida, da en pago su propio derecho a la prestación que su acreedor le debía, y produce el efecto de extinguir las obligaciones a un tiempo, sin necesidad de desembolso. La compensación consiste en pagar la deuda con el crédito y es equiparable a un doble pago, que extingue las obligaciones a cargo de ambas partes. El hecho de que las deudas no sean de la misma cuantía y el que, por ese motivo, pueda haber excedente en favor de uno o de otro de los contratantes, no se traduce en la inoperancia de la compensación, pues sólo significa que la extinción de las obligaciones se produce hasta por el importe de las más pequeñas. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 59/88. Alberto Parás Salazar, 18 de abril de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VI, Segunda Parte 2, Julio a Diciembre de 1990, p. 479

El empleo del acreditamiento más allá de lo relativo a su naturaleza, como es el caso de su aplicación en el tratamiento de los saldos a favor del IVA, genera confusión en los contribuyentes, pues las mismas disposiciones fiscales que le obligan a acreditar dichos saldos, dejan abierta la posibilidad de compensarlos contra cantidades a su cargo que deriven de la misma contribución.

Esto ha generado que exista un doble procedimiento para la aplicación de los saldos a favor, sin que lo anterior sea en vía de opción, sino de excepción, pues lo que se pretende es establecer que el destino

³⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS *op. cit.*, p. 637.

de los saldos a favor del IVA sea el acreditamiento, y no la compensación de contribuciones a que se refiere el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior, y a insistencia de la administración tributaria, el término acreditamiento sigue siendo utilizado para regular la aplicación de los saldos a favor del IVA determinados por los contribuyentes, de tal forma que los medios de defensa fiscales han sido la única posibilidad que tienen los contribuyentes ante esta duplicidad de procedimientos, para optar por alguno de ellos, en especial la compensación.

Con esto, podemos afirmar que el mal llamado "acreditamiento" opera como una forma de compensación de contribuciones, situación que de ninguna manera deber ser confundida con el acreditamiento a que se refiere el artículo 4 de la propia Ley.

3. Diferencias entre compensación y acreditamiento

Señalamos anteriormente que el acreditamiento implica la disminución de una cantidad de dinero a favor generada con anterioridad, de la que es exigible en un momento determinado.

En tanto la compensación de contribuciones como "forma de extinguir las obligaciones fiscales derivadas de la causación de tributos tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente y produce el efecto de extinguir ambas deudas hasta el importe de la menor".⁴⁰

A lo largo de este trabajo hemos mencionado que las diferencias que existen entre estas dos figuras son diversas, siendo las más importantes las siguientes:

- La compensación es una forma de extinción de la obligación fiscal, el acreditamiento se origina en la operación de cálculo del impuesto durante su determinación.
- La compensación de un saldo a favor se realiza una vez que ha sido determinada la cantidad a pagar de un impuesto, el acreditamiento de cualquier cantidad de dinero, se lleva a cabo durante la determinación de esa cantidad pagar.

⁴⁰ Cfr. p. 73.

- La compensación involucra saldos a favor respecto de los cuales el contribuyente tiene plena disposición, incluso para solicitar su devolución; en el acreditamiento las cantidades que se toman en cuenta no están en plena disposición del contribuyente, sólo serán tomadas en cuenta (reconocidas) al momento de determinar su adeudo.
- La compensación de saldos a favor permite al contribuyente su aplicación contra cantidades a su cargo generadas con anterioridad al saldo; en el acreditamiento las cantidades a favor del contribuyente se aplican únicamente contra cantidades a cargo presentes o futuras, nunca contra las generadas anterioridad.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

III. LA OPCIÓN DE LA COMPENSACIÓN (23 CFF)

Tal como se mencionó a lo largo del apartado anterior, la compensación es una posibilidad real que tienen los contribuyentes para la aplicación de los saldos a favor del IVA, posibilidad que no deriva exclusivamente de la aplicación extensiva de las formas de extinción de la obligación fiscal que contempla el Código Fiscal de la Federación, sino de una correcta interpretación y adecuada aplicación de las disposiciones fiscales vigentes, entre ellas el artículo 23 del mencionado ordenamiento, del cual ya hemos mencionado la viabilidad de su aplicación.

En el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación se encuentran los supuestos de aplicación de la compensación de contribuciones, así como los requisitos que son necesarios para su procedencia; su contenido es el siguiente:

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, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. 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 aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

*Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y **cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público** establezca mediante reglas de carácter general, independientemente de lo anterior, tratándose de **contribuyentes que dictaminen sus estados***

financieros en los términos de este Código, aquellos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

De acuerdo con el texto anterior, la compensación de contribuciones procede tratándose de contribuyentes:

- a) que tengan cantidades a su favor, y compensen contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución.
- b) que cumplan con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.
- c) que dictaminen sus estados financieros en los términos del Código Fiscal de la Federación, y podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el ISR del ejercicio a su cargo y el IVA del ejercicio a su cargo

El primero de los supuestos de aplicación es el que se actualiza tratándose de contribuyentes que tienen saldos a favor del IVA y cantidades a su cargo por el mismo impuesto, toda vez que se trata de una "*misma contribución*" en los términos del propio artículo.

En el segundo supuesto se ubican aquellos contribuyentes a los que mediante reglas de carácter general se les otorga esta posibilidad en forma de beneficio fiscal, y va encaminado a los sectores agrícola, ganadero e industrial, éste último cumpliendo con determinados requisitos.

El último de los supuestos se refiere a la posibilidad que tienen los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros de compensar saldos a favor contra cantidades a su cargo, con la única limitante de que los saldos a favor y a cargo que se compensen hayan sido determinados en el ejercicio, aún cuando los tribunales han otorgado a estos contribuyentes la posibilidad de compensar los saldos a favor del ejercicio contra el impuesto a cargo determinado en pagos provisionales sin esperar al final del ejercicio.

En nuestro estudio nos ocuparemos exclusivamente de la compensación de una *misma contribución*, toda vez que de las propias disposiciones fiscales y las reglas de carácter general vigentes se han ocupado de regular la compensación de saldos a favor del IVA contra cantidades a cargo del mismo impuesto, tratándose de contribuyentes que dictaminan sus estados financieros o que pertenecen a alguno de los sectores indicados en párrafos anteriores.

La compensación de una *misma contribución*, como las demás formas de extinción de la obligación fiscal, debe sujetarse a determinados presupuestos y requisitos.

1. Presupuestos

Para efectuar la compensación de saldos a favor del IVA determinados en la declaración mensual, es necesario que concurren los siguientes supuestos:

EXISTENCIA DE OBLIGACIONES RECÍPROCAS

El contribuyente deberá tener a su favor, una cantidad determinada en la declaración mensual, que derive de la aplicación de

la Ley del IVA, y que en los términos que en ella misma se establece, de lugar a un acreditamiento posterior o a solicitar su devolución a la administración tributaria, sin que ello implique que el destino del saldo será el acreditamiento.

Por otra parte, debe existir una relación de naturaleza sustantiva, cuyo contenido sea la obligación de "dar" por parte del contribuyente, y que coloque a la administración tributaria como acreedor de la misma.

FUNGIBILIDAD DE LOS OBJETOS DE LAS OBLIGACIONES RECÍPROCAS

En la compensación de saldos a favor, el objeto de las obligaciones debe ser necesariamente dinero, que es uno de los bienes fungibles a que se refiere el artículo 763 del Código Civil Federal.

QUE LAS CANTIDADES SEAN DETERMINADAS

Tanto el saldo a favor, como las cantidades a cargo contra las cuales se va a compensar, deben estar determinadas previamente por el contribuyente, obedeciendo al principio de autodeterminación establecido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación; o bien, por la administración tributaria como resultado de sus facultades de comprobación y determinación.

EXIGIBILIDAD DE LOS CRÉDITOS

Es necesario que los créditos sean exigibles al momento de su aplicación y no puedan rehusarse conforme a derecho, es decir, que el contribuyente haya determinado en su declaración mensual una cantidad a cargo, y que dicha declaración haya sido presentada con anterioridad.

La exigibilidad de los saldos a favor, deriva del simple hecho de que los mismos son definitivos.

SE TRATE DE UNA MISMA CONTRIBUCIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se entenderá que es una *misma contribución* si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

Tratándose de saldos a favor del IVA contra cantidades a cargo de los contribuyentes por concepto de IVA, no cabe duda que se trata de una misma contribución, específicamente de un mismo impuesto.

Es en este supuesto de aplicación en el que se fundamenta la procedencia de la compensación de IVA contra IVA.

DE OFICIO O A INSTANCIA DE PARTE

Conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, la compensación de saldos a favor opera de oficio o a instancia del contribuyente.

La posibilidad que tiene la administración tributaria de compensar de oficio saldos a favor de los contribuyentes con cualquier otra cantidad que tenga a su cargo, si bien se trata de una facultad discrecional, tal facultad se torna obligación cuando el particular demuestra la existencia de un saldo a favor por compensar, solicitando que ello así se realice, caso en el cual la autoridad debe ineludiblemente pronunciarse sobre su procedencia, lo anterior de acuerdo con el criterio sustentado por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que a continuación se transcribe:

I.7o.A.163 A

COMPENSACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA CUANDO EL PARTICULAR HACE DEL CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD SU EXISTENCIA, Y ÉSTA SE COMPRUEBA. La compensación, institución del derecho civil, es una de las formas en que se extinguen las obligaciones y opera cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos de deudas ciertas, líquidas, exigibles y en las que se debe dinero o bienes fungibles de la misma calidad y especie. Esta figura, que parte de la buena fe, implica que ningún acreedor debe pretender cobrar un crédito sin pagar, al propio tiempo, la deuda que tiene para con su deudor recíproco y se justifica también como una garantía, pues permite a ambos interesados precaverse contra la posible insolvencia, al no pagar su propia deuda sin hacer a la vez efectivo su crédito, extinguiendo de ese modo las dos deudas hasta por la cantidad que importe la menor. De acuerdo con lo anterior, al incorporarse la compensación al orden jurídico tributario, funciona como forma extintiva de la obligación fiscal y tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, la interpretación que debe darse al penúltimo párrafo del

artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que tengan derecho a recibir los contribuyentes de aquéllas por cualquier concepto, es en el sentido de que esta prerrogativa se otorga a la autoridad exactora para que la ejerza en forma discrecional, pudiendo así, cuando lo estime conveniente, compensar saldos con los contribuyentes. Sin embargo, tal facultad se torna obligación cuando el particular, en tiempo y forma, demuestra la existencia de un saldo a favor por compensar, solicitando que ello así se realice, caso en el cual la autoridad, a pesar de estar frente a una actividad discrecional, debe ineludiblemente pronunciarse sobre su procedencia, exponiendo siempre las razones y fundamentos legales que lo lleven a no hacerlo. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 3577/2001. Carnes y Quesos, S.A. de C.V. 7 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Amelia Vega Carrillo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Enero de 2002, p. 1274

Cuando la compensación se realiza a instancia del contribuyente deben observarse los requisitos y el procedimiento a que nos referimos en los apartados siguientes.

2. Requisitos

ES POSTERIOR A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE

Es hasta después de la presentación de la declaración mensual cuando se puede compensar el saldo a favor que se determinó en el ejercicio.

DEBE MANIFESTARSE EL SALDO CUANDO SE DECLARE EN CEROS

Se trata de un requisito de carácter formal, al que ya hemos hecho alusión, y que opera cuando el contribuyente determina un saldo a favor y en las declaraciones siguientes no tiene cantidad a pagar; en este caso el contribuyente deberá seguir presentando sus declaraciones con la manifestación del saldo a favor, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

3. Procedimiento

El procedimiento para la compensación de saldos a favor se establece en el artículos 23 del Código Fiscal de la Federación y en las reglas de carácter general que para tal efecto emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A diferencia del procedimiento que las disposiciones fiscales establecen para la devolución de contribuciones, el procedimiento de compensación es más sencillo, pues para ello bastará que los contribuyentes efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, debiendo presentar un aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a su realización

Adicionalmente la compensación deberá manifestarse en la declaración del periodo en que se realice, en el espacio correspondiente a esa disminución como forma de pago.

El remanente del saldo a favor podrá compensarse con posterioridad hasta agotarlo.

Es importante mencionar que la compensación no procederá respecto de cantidades cuya devolución se hubiera solicitado, o cuando haya prescrito el derecho para devolverlas.

AVISO

Para presentar el aviso de compensación de saldos a favor del IVA deberá llenarse la forma fiscal 41 "Aviso de Compensación" por triplicado; de acuerdo al tipo de aviso de compensación de que se trate, deberá acompañarse la documentación que se indica al reverso de la forma fiscal 41.

El aviso debe presentarse en un plazo no mayor a cinco días hábiles a partir de la presentación de la declaración en que se efectuó la compensación correspondiente.

Se presentará un aviso de compensación por cada periodo en que se aplique la compensación; tratándose de remanentes de saldos a favor, los contribuyentes sólo deberán presentar el aviso correspondiente al saldo a favor que compensan, debidamente requisitado.

RESOLUCIÓN

Si el aviso y la documentación son incorrectos, se emitirá oficio resolutivo comunicando la improcedencia de la compensación.

La copia de la forma fiscal 41 y anexos correspondientes deberán conservarse como comprobante de la realización del trámite.

ACTUALIZACIÓN

A diferencia del acreditamiento, en el que los saldos a favor son considerados para su aplicación en cantidades históricas, en la compensación los saldos a favor deben actualizarse conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 23 del mismo Código.

Esta disposición de la ley ha sido reiterada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito en la tesis que se transcribe:

XIV.2o.36 A**COMPENSACIÓN. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, dispone que, 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, siempre que ambas deriven de una misma contribución, al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo código, desde el mes 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. De lo anterior resulta que la compensación aludida se da bajo dos supuestos: a) cuando se realice un pago de lo indebido y b) con motivo de un saldo a favor. Debiéndose entender que el primero de los supuestos, se actualiza cuando el contribuyente por error realiza el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde, o bien, creyéndose deudor de una cantidad que declara o que se le reclama, hace el pago; el segundo de los supuestos se da, cuando al final del ejercicio fiscal correspondiente al presentar la declaración anual, después de

haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros. Consecuentemente, no puede aceptarse que la suma total de las retenciones efectuadas a la contribuyente a cuenta del impuesto sobre la renta pueda considerarse como un pago de lo indebido; en primer lugar, porque estaba sujeto al pago del impuesto y, en segundo, las cantidades retenidas no excedieron de las que estaba obligada a cubrir, por lo que deben considerarse un saldo a favor generado al final del ejercicio fiscal, en razón de resultar un monto por concepto de pago definitivo del impuesto sobre la renta, inferior al importe de la totalidad de los pagos provisionales, que hizo durante dicho periodo. Por tanto, se concluye que la cantidad a la que se tiene derecho compensar debe actualizarse a partir de la presentación de la declaración en que se contenga el saldo a favor hasta aquel en que la compensación se realice. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 20/98. Nutrimientos Agropecuarios Cargill, S.A. de C.V. 8 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo V. Monroy Gómez. Secretario: Francisco J. García Solís.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, Julio de 1998, página 346

4. Plazos en su aplicación

De conformidad con lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, no se podrán compensar las cantidades a favor cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Ahora bien, el antepenúltimo párrafo del artículo 22 del mismo Código, establece que la obligación de devolver cantidades a favor de los contribuyentes prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal, y en ese sentido el artículo 146 dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido.

5. Efectos

Mencionamos en el capítulo anterior que la aplicación de saldos a favor en materia fiscal se caracteriza por la obtención de un doble beneficio, ya que además de ser una forma de extinción de la

obligación fiscal, el saldo a favor que se involucran se beneficia de la actualización de su monto, así como que esto último no es aplicable al acreditamiento del artículo 6 de la Ley del IVA.

La compensación tiene el efecto inmediato de extinguir la obligación fiscal a cargo de los contribuyentes.

Otro de los efectos de la compensación, y que lo distingue de otras figuras como el acreditamiento, es que las cantidades que se involucran en su aplicación son objeto de actualización en términos de lo dispuesto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, lo cual implica el reconocimiento de los efectos que sobre el poder adquisitivo de la moneda produce la inflación.

Es precisamente lo anterior, lo que ha ocasionado que ciertos contribuyentes encuentren en la compensación una opción para la aplicación de sus saldos a favor del IVA, dado que los beneficios son mayores a los que permite el acreditamiento.

6. Consecuencias de su aplicación indebida

Cuando la compensación se hubiera efectuado sin ser procedente, el contribuyente se hará acreedor a una multa que se calculará sobre el monto del beneficio obtenido actualizado desde el mes en que se obtuvo dicho beneficio, hasta aquel en que las autoridades dicten la resolución en la que apliquen la multa.

Adicionalmente, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

Por otra parte, de no presentarse el aviso de compensación a que hace referencia el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación la autoridad sancionará el incumplimiento y requerirá la presentación del mismo.

Esta omisión constituye el incumplimiento a una obligación de carácter formal, tal como lo ha sostenido el criterio del Tribunal

Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en la tesis que a continuación se transcribe:

VI.A.29 A

MULTA. LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL AVISO DE COMPENSACIÓN RESPECTO DE SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE IMPLICA EL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN FORMAL. El artículo 23 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, establece: "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, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. 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, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado. ..." asimismo el artículo 81 fracción I del ordenamiento legal en cita dispone lo siguiente: "Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias: I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.". De los anteriores preceptos se desprende que el contribuyente tiene el derecho de efectuar una compensación desde el mes en que realiza el pago de lo indebido o cuando presenta la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realiza, presentando para ello el aviso correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se haya efectuado; por tanto, aun cuando se trata de una devolución a favor del contribuyente, si se presenta el aviso de compensación respecto del saldo a favor fuera del término indicado, se debe considerar que lo hizo en forma extemporánea, y consecuentemente no cumplió con una obligación

de carácter formal, cuya falta trae como consecuencia la aplicación de una multa, en la inteligencia de que no sólo la omisión del pago de impuestos trae aparejada la imposición de una sanción, sino también las infracciones relacionadas con las obligaciones de carácter formal, las cuales se encuentran previamente establecidas en la ley, sin que lo anterior impida que los contribuyentes puedan ejercer su derecho de compensar. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 131/99. Constructora Dos Mil Dos, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Diciembre de 1999, página 741.

La multa prevista para esta omisión de carácter formal se establece en los artículos 79 fracción II, y 80 fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Las sanciones a que se refiere este apartado, tienen independencia de la exigibilidad de otras obligaciones fiscales, les son aplicables las agravantes que la ley previene, y su monto es sujeto de actualización.

Al igual que en los casos anteriores, dichas multas tienen las características de las sanciones tributarias en general, y su destinatario goza de todos los beneficios que para ella se establecen, como lo son la retroactividad de la ley en su beneficio, la reducción del monto de la misma, la condonación y el beneficio del cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

92

IV. CONVENIENCIA DE LA COMPENSACIÓN

No obstante que la compensación de saldos a favor del IVA contra cantidades a cargo de ese mismo impuesto procede de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, el mayor obstáculo que existe para su aplicación se encuentra en el resto de las disposiciones fiscales vigentes que están diseñadas para fijar un esquema en el que el acreditamiento sea la única opción para su aplicación.

A pesar de ello, la compensación de saldos a favor del IVA, representa diversos convenientes e inconvenientes, tanto para los contribuyentes, como para la administración tributaria.

1. Convenientes

El primero de los aspectos positivos de emplear la figura jurídica de la compensación en el tratamiento de los saldos a favor del IVA, implica el adecuado uso de las formas de extinción fiscal que han sido reconocidas por el derecho, así como fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes en su relación jurídica con la administración tributaria, al dejar de lado la incertidumbre que ocasiona la posibilidad de emplear dos procedimientos distintos para el mismo supuesto.

Además, el hacer extensivo el empleo de la compensación a los saldos a favor del IVA, tendría como consecuencia que la igualdad y equidad tributaria se reflejara de mejor manera en esa relación administración tributaria-contribuyente, ya que la compensación no sería privativa de algunos contribuyentes.

Aunado a lo anterior, los contribuyentes que optaran por la compensación para la aplicación de sus saldos a favor del IVA, podrían obtener como beneficio inmediato la actualización del saldo, y aún cuando esto es en detrimento del erario, en todo caso, recordemos que

los contribuyentes tienen derecho a solicitar su devolución, en cuyo caso la cantidad a favor se devuelve actualizada.

Esta devolución de impuestos a que también tienen derecho los contribuyentes, permite sugerir que la compensación sería una forma de simplificar administrativamente la función de recaudación de la administración tributaria, pues no tendría caso que el contribuyente solicitara la devolución de su saldo para cumplir con sus obligaciones fiscales mediante pago, ya que esto no sólo implica algo molesto y tardado para él, sino laborioso y administrativamente significativo para la administración tributaria.

Lo anterior podría refutarse, señalando que si el contribuyente pretende evitar esta carga administrativa, sólo debe acreditar su saldo en la declaración en la que tenga una cantidad a cargo, y quizá lo anterior no es del todo incorrecto, pero debemos considerar que la percepción es distinta si consideramos este supuesto sobre un saldo a favor en cantidad muy alta, o bien, si dicho saldo se ha mantenido sin utilizar durante un periodo largo de tiempo.

En relación a la administración tributaria, el aviso de compensación le proporciona certeza en su aplicación por parte de los contribuyentes, y un mayor control de sus actos, y no como ocurre con el acreditamiento, en el que el contribuyente aplica su saldo sin mayor control o vigilancia, lo que origina en ocasiones acreditamientos indebidos, y con ello la pérdida de ingresos tributarios.

Por otra parte el reconocimiento de la compensación de saldos a favor del IVA por parte de la administración tributaria, tendría como consecuencia la disminución de juicios que al respecto se han iniciado o están por iniciarse en los tribunales, ya que además de que muchos de ellos se pierden, aumentan sus gastos para la tramitación de los mismos.

2. Inconvenientes

Como señalamos al inicio de este apartado, el mayor obstáculo que existe para la compensación de saldos a favor del IVA contra cantidades a cargo del mismo impuesto, se encuentra en el resto de las disposiciones fiscales, y mientras éstas continúen vigentes, la procedencia de la compensación siempre podrá ser cuestionada y sujeta a criterios que la rechacen interpretando literalmente el sentido de la ley.

En la práctica, la administración tributaria, si bien es cierto podría tener una disminución de los procedimientos de devolución, aumentaría considerablemente el análisis de los avisos de compensación que llegasen a presentar los contribuyentes para verificar su procedencia.

Además de que el esquema de aplicación de los saldos a favor del IVA está diseñado para su acreditamiento, dentro de una dinámica en la que el IVA se causa por cada mes calendario, por lo que la compensación de saldos de mes a mes, haría que la actualización del saldo fuera nula, y si consideramos que ese es uno de los motivos por los que algunos contribuyente ha buscado el empleo de la compensación en lugar del acreditamiento, sería cuestionable la eficacia del cambio.

Como vemos, la procedencia de la compensación no deja lugar a muchas dudas, y aun cuando las facilidades que nos brinda esta posibilidad son varias, no podemos pasar desapercibido que dificultades de aplicación son también diversas, por lo que se hace necesario realizar algunas modificaciones a nuestro marco legal, y así hacer viable la compensación otorgando beneficios tanto a los contribuyentes como a la administración tributaria.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

95

CAPITULO CUARTO

Compensación y Ley del IVA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

I. COMPENSACIÓN Y LEY DEL IVA

La compensación de contribuciones, se encuentra regulada en artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, precepto que sirve de referencia para aquellos impuestos regulados en leyes especiales, en las cuales se hace mención de esta forma de extinción de la obligación fiscal, pero sin establecer el procedimiento para llevarla a cabo.

Sin embargo, en la Ley del IVA no se contempla esta figura para el tratamiento de los saldos a favor, sino que se establece un esquema de aplicación de los mismos, que se refiere exclusivamente a la devolución del saldo o a su acreditamiento, sin que con éste último se regule expresamente la extinción de la obligación fiscal, como bien podría suceder con la figura de la compensación, de ahí la necesidad y el planteamiento del presente trabajo de establecer una regulación que tenga plena concordancia en los aspectos que se involucran.

Nos referiremos primeramente al periodo de causación y liquidación del impuesto, por tratarse del principal aspecto que otorga al contribuyente la posibilidad de acudir a la compensación como forma de extinción de la obligación fiscal, para posteriormente hacer mención de esta figura atendiendo al contenido del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, mencionado brevemente el aspecto de la actualización de los saldos a favor.

1. Periodo de causación y liquidación del impuesto

Hasta el ejercicio 2002, se fijaba como periodo de causación y liquidación del impuesto el que correspondía al ejercicio fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del IVA en relación con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, periodo durante el cual los contribuyentes tenían la obligación de realizar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual.

Dichos pagos, como su nombre lo indica, tenían el carácter de provisionales, de tal forma que al final del ejercicio se realizaba de nueva cuenta la determinación y liquidación del impuesto, y en ocasiones, en la declaración de ajuste a los pagos provisionales.

Ahora bien, la consecuencia de que las declaraciones mensuales tuvieran el carácter de provisionales, era que las disminuciones que se realizaban (como son los pagos efectuados en importaciones, las retenciones y los saldos a favor), únicamente eran acreditables dentro de un esquema de liquidación del impuesto que comprendía todas las operaciones del ejercicio, en el que dichos conceptos sólo eran "reconocidos" por la administración tributaria para efectos de la declaración anual, "reconocimiento", que es precisamente una de las características del acreditamiento.

Lo cierto era, que bajo este esquema de pagos provisionales mensuales, la determinación y liquidación del impuesto se realizaba prácticamente cada mes calendario, pues los valores tomados en cuenta, así como el resultado obtenido, eran independientes de los considerados en los pagos provisionales anteriores o siguientes (salvo el caso de descuentos, bonificaciones y devoluciones), lo que tenía como consecuencia que en la declaración del ejercicio generalmente se determinara como cantidad a pagar "cero".

Teníamos entonces un impuesto cuyo período de causación y liquidación formalmente se realizaba por ejercicios fiscales en términos del artículo 5 de la Ley del IVA vigente hasta 2002, aún cuando en la práctica se llevaba a cabo cada mes de calendario en que se debía presentar la declaración correspondiente, quedando en entredicho el carácter "provisional" de dichas declaraciones.

Por otra parte, existía la posibilidad de que los saldos a favor determinados fueran recuperados mediante devolución conforme al procedimiento establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, lo que hacía que el contribuyente tuviera "plena disposición" del saldo a favor, lo cual no corresponde a la naturaleza de aquellas cantidades cuyo destino es el acreditamiento, las cuales como se mencionó anteriormente, únicamente son reconocidas por la administración tributaria en el momento de realizar la liquidación del impuesto.

La plena disposición que los contribuyentes tienen respecto de un saldo a favor, deriva precisamente del carácter definitivo de la declaración en que fueron determinados, lo cual no era propio de los pagos provisionales realizados bajo el esquema anterior.

Sin embargo, aún cuando los saldos determinados en pagos provisionales tenían el carácter de no ser definitivos, y en consecuencia acreditables, la administración tributaria hizo extensivo este tratamiento para los saldos a favor determinados al final del ejercicio, los cuales si eran definitivos atendiendo al periodo de causación y liquidación del impuesto establecido en la Ley del IVA, lo que carecía de todo sentido y lógica jurídica.

Es precisamente este criterio el que actualmente se ha establecido en la Ley del IVA para el tratamiento de los saldos a favor determinados en los pagos mensuales, cuando es claro que dichos pagos son definitivos, atendiendo al periodo de causación y liquidación del impuesto fijado en las disposiciones fiscales, y a la intención que tuvo el legislador al modificar el texto de la ley a partir de este año, tal como se corrobora de la simple lectura que se haga del *Dictamen con Proyecto de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados*, que en lo conducente señala lo siguiente:

"Una de las medidas importantes que la Comisión estima conveniente apoyar, se refiere al cambio en la periodicidad del cálculo y pago del impuesto al valor agregado, mediante la cual el cálculo del impuesto pasa de anual a mensual, de forma tal que los pagos mensuales dejarían de ser provisionales para convertirse en definitivos, facilitándose así el control del impuesto.

Al respecto, se está de acuerdo en modificar el periodo de cálculo del impuesto, tomando en cuenta que ello repercute en una simplificación administrativa en beneficio de los contribuyentes, pues al convertir las declaraciones mensuales, de provisionales a definitivas, se hacen innecesarios tanto la declaración del ejercicio, como el ajuste semestral a los pagos provisionales de este impuesto."

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Al haberse dotado a los pagos mensuales de la característica de ser definitivos, y con ello a los saldos que se determinen en las declaraciones correspondientes, es inconcuso que el esquema de acreditamiento de saldos a favor que se mantiene en el artículo 6 de la Ley del IVA ha quedado rezagado respecto de las modificaciones que ha sufrido la Ley del IVA, al tratarse de un esquema que en todo caso, sería válido únicamente tratándose de un periodo de causación y liquidación del impuesto anual.

De tal forma, que el establecimiento de un periodo causación y liquidación mensual, constituye un significativo adelanto para regular adecuadamente la extinción de la obligación fiscal mediante compensación, sin embargo, esto no es suficiente, ya que mientras se mantenga en el artículo 6 de la Ley del IVA el esquema de acreditamiento de saldos a favor a que se ha hecho referencia, persistirá en la legislación fiscal una clara inconsistencia, cuya consecuencia es que el contribuyente tenga como opciones para la aplicación de sus saldos a favor tanto al acreditamiento, como a la compensación, o bien en su defecto, la devolución.

2. Ley del IVA y Código Fiscal de la Federación

Podría sostenerse, quizá válidamente, que la problemática planteada se resuelve acudiendo supletoriamente al contenido del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, lo cual tendría sentido si atendemos el criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito en la tesis que a continuación se transcribe:

IV.2o.A.31

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ES FACTIBLE COMPENSAR EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE PAGOS PROVISIONALES. De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 23 del Código Fiscal de la Federación, es válido concluir que el saldo a favor que resulte del cálculo de pagos provisionales del impuesto al valor agregado, según el esquema de derivado de la ley especial y la genérica, el contribuyente tiene varias opciones a seleccionar: acreditarlo conforme a la citada ley o compensarlo de acuerdo al ordenamiento jurídico fiscal mencionado, esto, porque ambas figuras jurídicas tienen idéntico propósito de otorgar al contribuyente la posibilidad de disminuir ese saldo favorable en los meses siguientes hasta extinguirlo. Lo anterior es

así, porque la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como norma especial que regula el citado impuesto, no limita al contribuyente el derecho a compensar aquellos saldos que le beneficien, pues cabe, en su defecto, acudir supletoriamente al Código Fiscal de la Federación, como norma de carácter general y complementaria, en relación con los demás ordenamientos legales que imponen tributos, según los numerales 1o. y 5o. del referido código federal. Así las cosas, no hay razón para coartar ese derecho reconocido al contribuyente, en su carácter de acreedor del fisco federal, de recuperar aquel saldo a su favor a través de la compensación. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión Fiscal 188/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de San Pedro Garza García y otro. 6 de septiembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: María de la Luz Garza Ríos.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Febrero de 2002, p. 830.

O bien, podríamos apegarnos a la interpretación dada al artículo 6 de la Ley del IVA por el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito en el sentido de que "al hablarse de compensación, se está en la hipótesis de la 'acreditación' que prevé el artículo en cita", como se observa en la tesis siguiente:

VIII. 3o. J/7

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR, PROCEDE A PARTIR DE LA DECLARACIÓN MENSUAL SIGUIENTE A AQUELLA EN QUE SE DETERMINARON. De conformidad con lo establecido por el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente puede compensar los saldos a su favor a partir de la declaración mensual siguiente a aquella en que se determinaron, y no necesariamente en la declaración anual de cierre del ejercicio fiscal, pues dicho precepto en su primer párrafo permite acreditar ese saldo contra el impuesto a cargo en los siguientes meses, pues prevé que "... el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo ...", y si bien el precepto no alude en forma expresa a la figura de la "compensación", ello no significa que no se actualice, dado que al tratarse de una forma extintiva de la obligación fiscal, sin duda que al hablarse de compensación, se está en la hipótesis de la "acreditación" que prevé el artículo en cita; pues ambas figuras tienen un idéntico propósito al otorgar a los contribuyentes la posibilidad de que el saldo a favor que les resulte en el pago

provisional del impuesto lo disminuyan en los meses siguientes hasta que se agote. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. Amparo directo 32/2001. Inmobiliaria Occidental de Monclova, S.A. de C.V. 1o. de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Lilian González Martínez. Amparo directo 31/2001. Stack, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: René Olvera Gamboa. Amparo directo 43/2001. Inmobiliaria Occidental de Monclova, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretario: Miguel Negrete García. Amparo directo 100/2001. Ediciones Vulcano, S.A. de C.V. 26 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Lilian González Martínez. Amparo directo 38/2001. Stack, S.A. de C.V. 2 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: José Luis Caballero Rodríguez.

Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Agosto de 2001, p. 1036

Sin embargo, la compensación que se otorga al contribuyente de esta forma, deriva de equiparar, por su "*idéntico propósito*", el acreditamiento del artículo 6 de la Ley del IVA a la compensación de contribuciones, cuando lo más adecuado sería otorgar al contribuyente la posibilidad de compensar su saldo a favor al haberse actualizado plenamente el supuesto jurídico establecido en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Mientras se mantenga en las disposiciones fiscales la inconsistencia que supone regular la aplicación de los saldos a favor del IVA en términos del artículo 6 de la Ley del IVA, cuando cabe la posibilidad de compensar el mismo conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, la esfera de derechos del contribuyente será vulnerable al no tener certeza jurídica en cuanto al adecuado empleo de su saldo.

Esto, porque que no sería extraño que la administración tributaria negará al contribuyente la posibilidad de compensar su saldo a favor con fundamento en el artículo 6 de la Ley del IVA, y por otra parte, si el contribuyente opta por "acreditar" su saldo a favor (existiendo la posibilidad real de compensarlo), se priva *ipso facto* del beneficio de la actualización del saldo, además de que se violaría en su perjuicio el principio de legalidad previsto en los artículos 14 y 16 Constitucionales, al negarle una posibilidad que las disposiciones fiscales vigentes le reconocen.

Esta afectación se colige con la que ocasiona el hecho de que sólo algunos de los contribuyentes a los que les es negada la opción de compensar saldos a favor de IVA contra IVA, tengan la posibilidad de hacer válida la opción de compensar su saldo mediante la interposición de los medios de defensa previstos en la legislación, eso sin contar la falta de igualdad y equidad que supone la opción de compensar saldos a favor de contribuciones que no derivan del mismo impuesto a que se refiere el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, y a lo que ya se ha hecho referencia en el Capítulo anterior.

De tal forma que la solución más adecuada a la problemática planteada, es que se establezca en el texto de la Ley del IVA una clara alusión a la compensación como forma de extinción de la obligación fiscal, misma que sería regulada en términos de lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

3. Adecuaciones pertinentes (LIVA y CFF)

Una vez que el periodo de causación y liquidación del impuesto previsto en la Ley del IVA permite que los saldos determinados en las declaraciones mensuales sean definitivos, y que la compensación de saldos a favor contra cantidades del mismo impuesto se encuentra totalmente regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, es necesario realizar las adecuaciones necesarias en la Ley del IVA, a efecto de que la compensación sea la figura jurídica que regule la extinción de la obligación fiscal de pago del impuesto mediante la disminución del saldo a favor del contribuyente.

Para ello bastaría con que la figura de la "compensación" sustituya a la del "acreditamiento" en el tratamiento de los saldos a favor del IVA previsto en el artículo 6 de la Ley del IVA, suprimiendo aquellos términos que se refieren al mismo, como lo son *acreditarlo* o *acreditarse*; y en su lugar emplear términos relativos a la "compensación", como son *compensarlo* o *compensable*, de tal forma que el texto relativo del mencionado artículo quedara de la siguiente manera:

ARTICULO 6

*Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá **compensarlo** contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.*

*Los saldos cuya devolución se solicite no podrán **compensarse** en declaraciones posteriores.*

(...)

O bien, podría ser el caso que se mantuviera en la Ley del IVA la opción de acreditar los saldos a favor a del IVA, conjuntamente con la de compensarlos, lo anterior atendiendo a las facilidades administrativas que actualmente supone esta figura (como lo es no presentar aviso alguno a la administración tributaria), en cuyo caso el texto relativo sería el siguiente:

ARTICULO 6

*Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá **compensarlo o acreditarlo** contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.*

*Los saldos cuya devolución se solicite no podrán **compensarse o acreditarse** en declaraciones posteriores.*

(...)

Si bien pareciera una modificación exclusivamente gramatical, debemos observar el trasfondo jurídico que representa el hecho de que la compensación, como institución plenamente reconocida en el derecho de las obligaciones, sustituya al mal llamado "acreditamiento" referido en el artículo 6 de la Ley del IVA, figura que carece de naturaleza jurídica alguna que permita reconocerle plenamente los efectos que produce en la relación tributaria.

Por otra parte, con la simple alusión de esta figura del derecho en el texto de la ley, se incluiría de manera definitiva en la Ley del IVA la extinción de la obligación fiscal mediante compensación, atendiendo a la naturaleza jurídica de su función, y sustituyendo la que venía realizando el mal llamado "acreditamiento" de saldos a favor.

Ahora bien, la compensación de saldos a favor del IVA contra cantidades a cargo del mismo impuesto sería regulada conforme a los lineamientos y cumpliendo con los requisitos fijados previamente en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, siendo innecesario profundizar al respecto, por tratarse de una cuestión previamente comentada en este trabajo, salvo que en este tipo de compensación se restrinja el beneficio de la actualización del saldo.

FALLA DE ORIGEN

Recordemos que es precisamente dicho beneficio el que llevó a algunos contribuyentes a optar por la compensación de saldos a favor del IVA, y que es también dicho beneficio (en detrimento del erario), el que ha originado que el criterio de la administración tributaria se reduzca a la premisa de que los saldos a favor de IVA contra IVA son acreditable conforme al artículo 6 de la Ley del IVA, más no compensables.

Sin embargo, se trata de una cuestión de contenido económico, cuyo pronunciamiento requiere de una serie de elementos cuyo estudio sería objeto de otro trabajo de investigación por lo que nos limitaremos a mencionar que en caso de que se suprimiera el beneficio de la actualización de los saldos a favor en este tipo de compensación, bastaría con disponerlo de manera expresa en el texto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, tal como ocurre con el IVA causado en operaciones de comercio exterior a que se refiere el segundo párrafo del citado artículo, o incluso establecerlo de manera expresa en el propio texto del artículo 6 de la Ley del IVA.

4. A manera de conclusión

A manera de conclusión podemos señalar que aún cuando se han establecido las bases necesarias para incluir a la compensación de contribuciones como forma de extinción de la obligación fiscal en la Ley del IVA, como es el caso de la reducción del periodo de causación del impuesto de anual a mensual y la consecuencia de que las declaraciones mensuales sean definitivas, queda pendiente hacerlo de forma definitiva mediante la alusión de este concepto en el texto del artículo 6 de la propia Ley, buscando de esta forma, un adecuado empleo de los conceptos y términos jurídicos a que debemos referirnos tratándose del tratamiento de saldos a favor del IVA.

TESIS CON
FALLA DE URGEN

105

II. LA COMPENSACIÓN DEL IVA EN LA "NUEVA HACIENDA PUBLICA DISTRIBUTIVA"

En abril de 2001, el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión la Iniciativa de Decreto que *Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales* para el ejercicio 2002, denominada "Nueva Hacienda Pública Distributiva", en el que se incluía un Proyecto de Nueva Ley del IVA, cuya aprobación no fue posible, en virtud de que la discusión de la misma se centró en la homologación de la tasa del IVA en alimentos y medicinas, quedando de lado aspectos como el que nos ocupa, y cuyo propósito era simplificar la recaudación de este impuesto.

No obstante lo anterior, diversas propuestas han sido retomadas en la legislación vigente, mediante reformas y adiciones realizadas para los ejercicios 2002 y 2003.

En dicho Proyecto podemos apreciar posturas definitivas de la administración tributaria respecto del periodo de causación y liquidación del impuesto en relación con la compensación de saldos a favor del IVA, la actualización de dichos saldos, así como la igualdad y equidad jurídica que debe prevalecer en relación a los contribuyentes.

Asimismo podemos observar, un adecuado empleo del concepto de "acreditamiento", en relación al artículo 8 del Proyecto (artículo 4 de la Ley del IVA vigente), de ahí que consideremos oportuno referirnos brevemente al contenido del mismo, atendiendo los aspectos que fueron abordados a lo largo de este trabajo.

1. Periodo de causación y liquidación del impuesto

En este Proyecto de Nueva Ley del IVA, se propuso que el periodo de causación y liquidación del impuesto dejara de ser anual para convertirse en mensual, con el objeto de que los pagos mensuales

dejaran de tener el carácter de provisionales, y así permitir un mejor control del impuesto.

Período para cálculo del impuesto

Se propone que el período de causación y cálculo del impuesto sea mensual y no por ejercicios coincidentes con el año de calendario. Cabe mencionar que el período mensual será coincidente con el mes de calendario y el pago deberá efectuarse a más tardar el día 17 del mes posterior.

La propuesta mencionada se deriva del sistema de base flujo propuesto, en donde en forma alguna los contribuyentes tienen que financiar el impuesto causado y trasladado, por lo que el fisco también debe verse beneficiado al percibir mensualmente el impuesto. Esta propuesta también tiene como objetivo permitir un mejor control del impuesto, ya que cada uno de los pagos mensuales deja de tener el carácter de provisional y se convierte en definitivo. De esta forma se evita el complejo cálculo que las empresas estaban obligadas a efectuar por ajuste de los pagos provisionales que establecía la Ley que se propone abrogar.

(...)

Dicho período sería coincidente con el mes de calendario, y la declaración correspondiente se realizaría a más tardar el día 17 del mes siguiente, tal como se desprende del texto del artículo 12 del citado Proyecto:

Artículo 12

El impuesto se calculará por cada mes de calendario y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Los contribuyentes de este impuesto, con excepción de aquéllos que lo paguen en los términos del artículo 5 de esta Ley, calcularán el impuesto a pagar, disminuyendo del impuesto a su cargo por los actos o actividades realizados en el mes de que se trate, a excepción de las importaciones de bienes o servicios, el impuesto acreditable efectivamente pagado en dicho mes.

Los contribuyentes disminuirán del impuesto a su cargo del mes, el impuesto que se les hubiere retenido efectivamente en dicho mes.

Uno de los aspectos que fueron retomados de este Proyecto para el ejercicio 2002, fue el relativo a la periodicidad de los pagos provisionales, pasando de mensuales y trimestrales, a pagos mensuales exclusivamente, lo que sería aplicable a todos los contribuyentes; sin

embargo, se mantenía el carácter provisional de los mismos, atendiendo al periodo de causación y liquidación anual del impuesto previsto en el artículo 5 de la Ley del IVA vigente en ese año.

Pese a ello, para el ejercicio 2003, se retomó una de las propuestas medulares de este Proyecto, que es el relativo al periodo de causación y liquidación mensual del impuesto, con la consecuencia inmediata de que los pagos mensuales fueran definitivos, siendo este el aspecto más relevante para nuestro estudio, por las razones apuntadas al inicio de este Capítulo.

Con lo anterior constatamos que la fijación de un periodo de causación y liquidación del impuesto mensual constituye un elemento esencial para la afianzar la opción de la compensación como forma de extinción de la obligación fiscal en la Ley del IVA, máxime que en este Proyecto de Nueva Ley del IVA, se alude expresamente a esta figura jurídica en relación con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

2. El acreditamiento

Como se mencionó en el Capítulo anterior, el empleo de la figura del "acreditamiento" se ha distorsionado en la Ley del IVA vigente, al hacerse extensiva su aplicación al tratamiento de los saldos a favor prevista en el artículo 6, dotándole de características y efectos que son propios de la naturaleza jurídica de la compensación.

Quizá esta sería una de las distorsiones técnicas que ha sufrido esta figura en los últimos años, a que hace referencia el Ejecutivo en la exposición de motivos del citado Proyecto.

Acreditamiento

Por lo que hace a las reglas de acreditamiento propuestas en esta iniciativa, debe mencionarse que tienen como propósito corregir las distorsiones técnicas que esta figura había sufrido en los últimos años, y al mismo tiempo, establecer limitantes a las prácticas indebidas de devoluciones de saldos a favor, en que han incurrido algunas empresas.

De esta forma se reestablece la definición de lo que es el impuesto acreditable, entendiéndolo como tal un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido efectivamente trasladado a los contribuyentes y el propio impuesto que los mismos hubiesen pagado en la importación de bienes y servicios.

(...)

O bien, podría referirse al esquema de acreditamiento del impuesto contemplado en el artículo 4 de la Ley del IVA vigente, toda vez que de homologarse la tasa del impuesto como se propuso, sería innecesario continuar con la identificación del impuesto que se establece en dicho precepto.

Sin embargo, lo que queda claro, es que en el Proyecto de Nueva Ley del IVA se realiza un adecuado empleo de los términos relativos al "acreditamiento" y a la "compensación", percibiéndose con claridad las diferencias que existen entre ambas figuras en cuanto al objeto de su aplicación, lo que se corrobora con el párrafo que a continuación se transcribe:

En otro orden de ideas, debe mencionarse que con el propósito de combatir los abusos que algunas empresas han cometido en la solicitud de devoluciones por saldos a favor, así como de aligerar la carga administrativa que implica para las autoridades fiscales el tener que devolver mensualmente los saldos que determinan a favor los contribuyentes, cuando en muchas ocasiones lo pudieron compensar en el mes inmediato posterior, se propone establecer que la devolución sólo podrá solicitarse cuando en los cinco meses posteriores no se tenga impuesto a pagar, ni lo hayan compensado, lo cual se considera no afecta mayormente en forma financiera a los contribuyentes, ya que aquellos que operan normalmente podrán recuperar en forma mensual el impuesto que les hubiera sido trasladado a través de su acreditamiento contra el impuesto a cargo, además de que se permite que los saldos a favor puedan ser compensados contra el impuesto al valor agregado que determinen los contribuyentes por los meses siguientes.

(...)

Es precisamente el adecuado empleo del acreditamiento y de la compensación, de lo que adolece la Ley del IVA vigente, por lo que se torna indispensable que se retome este aspecto del Proyecto, como se ha hecho en otros casos, de modo que la compensación sea la forma de extinción de la obligación fiscal, que al parecer pretende establecerse en la Ley del IVA vigente mediante el acreditamiento.

3. Actualización de saldos a favor

Dentro de esta Iniciativa, se propuso eliminar del Código Fiscal de la Federación lo relativo a la actualización de los saldos a favor cuyo destino fuera la compensación, de tal forma que la procedencia de este

beneficio, fuera regulado en las leyes respectivas de cada impuesto, aun cuando los lineamientos generales de esta figura se mantendrían en el artículo 23 del mencionado Código.

Actualización de saldos a favor

El Código Fiscal de la Federación establece que los saldos a favor que tenga el contribuyente se deberán actualizar. Sin embargo, y considerando el esquema de tributación propuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, no se considera apropiado que en un ordenamiento de carácter general como lo es el Código Fiscal de la Federación se establezca tal actualización.

Por ello, se propone eliminar del Código Fiscal de la Federación la actualización de saldos a favor, para establecer en las Leyes respectivas los supuestos en los cuales proceda la ayuda actualización.

(...)

Para tal efecto se suprimiría del primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, la alusión que se hace en el sentido de que la compensación se realiza tomando en cuenta "cantidades actualizadas", proponiéndose que el texto quedara de la siguiente manera:

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, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que presente para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial correspondiente.

(...)

Bajo este esquema, para determinar la procedencia de la actualización de los saldos a favor cuyo destino fuera la compensación, sería indispensable remitirnos al contenido de las leyes de cada impuesto.

En ese sentido, el artículo 175 del Proyecto Nueva de Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo contenido corresponde al artículo 177 de

la Ley del ISR vigente, disponia expresamente que la compensación de saldos a favor se llevaría a cabo con cantidades actualizadas:

Artículo 175

Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V y VIII de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I ó II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 174 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

(...)

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en que se presenta la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en que se compense.

Sin embargo, en el artículo 13 del Proyecto de Nueva Ley del IVA no se hacía mención expresa de este beneficio, tal como se aprecia del texto del mismo, que a continuación se transcribe:

Artículo 13

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, los contribuyentes únicamente podrán compensarlo contra el impuesto al valor agregado que determinen por pagar en los meses siguientes, hasta agotarlo.

Si en la declaración de pago los contribuyentes tuvieran saldo a favor, podrán solicitar su devolución siempre que en los cinco meses posteriores al mes en que se obtuvo el saldo a favor, no tengan impuesto a pagar y no lo hayan compensado con anterioridad.

De ahí, que debíamos entender que aún cuando si procedía la compensación de saldos a favor de IVA contra cantidades a cargo del mismo impuesto, no procedería la actualización de los mismos, siendo posible concluir que este es el criterio de la administración tributaria, que seguramente veremos más adelante en las disposiciones fiscales.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

4. Equidad jurídica en relación a los contribuyentes

En esta Iniciativa se propuso eliminar la facultad discrecional que tienen las autoridades fiscales para permitir que algunos contribuyentes compensen contribuciones de distinta naturaleza.

Devolución y compensación de saldos a favor

(...)

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 el 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 esta 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.

Consecuentemente, se suprimían las formas de compensación que actualmente pueden realizar aquellos contribuyentes que cumplen

T. Edou.
FALLA DE ORIGEN

con los requisitos que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, así como aquellos contribuyentes que dictaminan sus estados financieros, de tal forma que el texto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación propuesto se reduce a lo siguiente:

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, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que presente para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial correspondiente.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

Con esta reforma, se procuraba que el régimen de compensación de contribuciones previsto en la Ley fuera aplicable a todos los contribuyentes, generando de esta forma un trato más equitativo al que existe actualmente.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Una modificación de esta naturaleza, adicionada de un adecuado empleo de los conceptos de acreditamiento y compensación en la Ley del IVA, tendría como consecuencia que tanto el contribuyente, como la autoridad, tuvieran certeza jurídica en la aplicación de los saldos a favor de IVA que se compensan, lo que evitaría una duplicidad de criterios y la consecuente disputa por lograr que prevalezca uno de ellos.

Esta forma de compensación, junto la no actualización de los saldos a favor, constituyen dos claras tendencias en el análisis de las reformas que se proponen al Código Fiscal de la Federación, lo que abordaremos en el apartado siguiente.

5. Perspectiva actual

Después del fallido intento de promulgar una Nueva Ley del IVA en el 2001, poco se ha dicho al respecto, lo cual no es extraño si consideramos que dicho Proyecto se enmarca dentro de la denominada "Nueva Hacienda Pública Distributiva" propuesta por el gobierno actual, que se fundamenta en la homologación de las tasa del impuesto y cuya discusión no ha prosperado en ningún sentido.

Sin embargo, el periodo de causación y liquidación del impuesto previsto en la Ley vigente, permite que la promulgación de una Nueva Ley, o una modificación substancial al contenido del ordenamiento vigente, pueda darse en cualquier momento del año sin esperar a la Iniciativa de reformas que se elabora al final del ejercicio (Miscelánea Fiscal), por lo que debemos estar atentos al discurso de la administración tributaria en los próximos meses.

Por lo que hace a la compensación de contribuciones, advertimos una clara tendencia a aprobar, casi en la totalidad de sus puntos, las reformas propuestas al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación planteadas dentro de la "Nueva Hacienda Pública Distributiva".

Recordemos que dada la amplitud del proyecto de reformas al Código Fiscal de la Federación, el mismo no fue dictaminado en su oportunidad por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, por lo que su posible aprobación se había venido postergando, además de que se adicionaron a su discusión otras propuestas de reformas presentadas por los legisladores, por algunos grupos parlamentarios, y por los Congresos Estatales.

El 14 de diciembre de 2002 apareció en la Gaceta Parlamentaria de este órgano legislativo, el *Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*⁴², en el podemos observar el resultado de poco menos de 2 años de discusiones.

Dentro de las modificaciones a la compensación de contribuciones, se prevé que la misma sólo opere tratándose de una "misma contribución".

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. (sic)

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

⁴² Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados número 1152 sábado 14 de diciembre de 2002

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.

De concretarse la mencionada reforma, la posibilidad de compensar saldos a favor de IVA contra cantidades a cargo del mismo impuesto, continuaría vigente, puesto que se trata de una "misma contribución", sin embargo, es indispensable que se adecue la Ley del IVA, a efecto de que exista plena concordancia entre esta forma de extinción de la obligación fiscal y el esquema de aplicación de saldos a favor previsto en el artículo 6 del citado ordenamiento.

Por otra parte, se propone que la compensación de contribuciones se realice considerando montos históricos, suprimiendo de esta forma cualquier beneficio de actualización, independientemente del impuesto de que se trate, siendo innecesario profundizar al respecto, por tratarse de una cuestión abordada en capítulos anteriores.

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 acabo considerando los montos históricos, esto es sin actualización alguna.

En tales circunstancias, deberemos estar atentos en los próximos meses, en cuanto a reformas a la Ley del IVA y Código Fiscal de la Federación se refiere, para estar en posibilidad de formular un juicio más adecuado al respecto

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



CONCLUSIONES

- El IVA es un gravamen que se clasifica como un impuesto plurifase no acumulativo sobre el valor total, cuyo periodo de causación y liquidación es mensual.
- Dentro de la mecánica de aplicación del IVA, el acreditamiento implica la disminución de una cantidad de dinero a favor generada con anterioridad, de la que es exigible en un momento determinado.
- El acreditamiento implica necesariamente la existencia de un crédito a favor del deudor generado con anterioridad a la época de pago, así como el reconocimiento que el acreedor hace del mismo en la liquidación.
- El acreditamiento es un término contable y fiscal, cuyo concepto carece de naturaleza jurídica.
- Se considera que el saldo es a favor, cuando se afecta de manera positiva el patrimonio de la persona, que a partir de ese supuesto, tiene a su favor un derecho de crédito que puede hacer exigible.
- Un saldo a favor del IVA resulta cuando en la determinación de la obligación fiscal, nuestros derechos de acreditamiento son mayores al impuesto causado en el periodo.
- Los saldos a favor determinados en cada mes calendario, tienen la característica de ser definitivos, pues salvo errores del contribuyente en su determinación, no tendrán variación alguna, y las cantidades consideradas para su cálculo, no tendrán ningún efecto en la determinación del siguiente periodo.
- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley del IVA para la aplicación de los saldos a favor se estará a lo dispuesto en el



esquema de "acreditamiento" del artículo 6, o en su defecto, se podrá solicitar su devolución.

- ③ La aplicación de los saldos a favor en materia fiscal se caracteriza por la obtención de un doble beneficio, ya que además de ser una forma de extinción de la obligación fiscal, el saldo a favor que se involucra se beneficia de la actualización de su monto, sin embargo, tratándose de saldos a favor del IVA, el beneficio se limita a la extinción de la obligación fiscal.
- ③ "Deberán aceptarse como formas de extinción de la obligación tributaria las previstas por el ordenamiento tributario, y en aquellos casos en que alguna de ellas no se encuentre lo suficientemente normada por el ordenamiento tributario o bien algún aspecto de las mismas lo suficientemente aclarado, se podrá recurrir al derecho común".
- ③ El acreditamiento de saldos a favor es una figura que no se ubica de manera expresa en ninguno de los supuestos de extinción de la obligación fiscal que señala el Código Fiscal de la Federación, y tampoco encuentra lugar en las demás figuras que contempla la teoría de las obligaciones en el derecho común, pero tiene el mismo efecto que todas ellas, y más aún, una amplia semejanza con la compensación.
- ③ Los saldos a favor del IVA determinados en cada mes calendario, por ser definitivos, no comparten ninguno de los elementos característicos de las cantidades cuyo destino es el acreditamiento.
- ③ La disminución de un saldo a favor en la determinación de las cantidades a pagar no implica el reconocimiento del saldo en la liquidación del impuesto por parte de la administración tributaria, ya que el saldo a favor se aplica una vez que se ha determinado el impuesto y se han disminuido todos los derechos de acreditamiento, y no con el objeto de determinar una nueva cantidad a pagar, sino de extinguir la obligación de pago mediante compensación.
- ③ El acreditamiento es un término que ha sido utilizado por las disposiciones fiscales para establecer un esquema de aplicación de los saldos a favor determinados en el IVA, sin que ello tenga una justificación jurídica alguna.

- De acuerdo con la Ley del IVA, los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado sólo permiten el acreditamiento o la devolución, no así la compensación, en virtud de que la ley ha establecido para su aplicación, un tratamiento distinto al especificado para los saldos a favor de otras contribuciones.
- La Ley del IVA al ser omisa en diversos aspectos de la extinción de la obligación de pago de ese impuesto mediante compensación, y referirse únicamente al acreditamiento de saldos a favor, nos permite acudir supletoriamente a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación relativas a la compensación.
- Los saldos a favor del IVA, tienen la posibilidad jurídica de ser compensados contra cantidades a cargo de los contribuyentes del mismo impuesto en términos de lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, de tal forma que el "acreditamiento" no es la única opción de aplicación regulada por la legislación fiscal.
- Con la compensación de saldos a favor del IVA se actualiza el supuesto previsto en el artículo de que procede "tratándose de contribuyentes que tengan cantidades a su favor, y compensen contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución".
- El doble procedimiento para la aplicación de los saldos a favor no se establece en vía de opción, sino de excepción, pues lo que se pretende es que el destino de los saldos a favor del IVA sea el acreditamiento, y no la compensación de contribuciones a que se refiere el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.
- El destino de los saldos a favor del IVA no es el reconocimiento de la administración tributaria en la determinación de la cantidad a pagar, sino la plena disposición que el contribuyente tiene del mismo que podrá ser empleada tanto para compensar dicho saldo contra otra cantidad a cargo, o bien, solicitar su devolución.
- A diferencia del acreditamiento, en el cual el contribuyente únicamente tiene el derecho de que le sea reconocida una cantidad de dinero en el momento de la determinación del monto a pagar por concepto de IVA, tratándose de la compensación existe

CONCLUSIONES

una relación de naturaleza sustantiva que le permite tener plena disposición del saldo.

- El mal llamado "acreditamiento" a que se refiere el artículo 6 de la Ley del IVA de ninguna manera deber ser confundida con el acreditamiento a que se refiere el artículo 4 de la propia Ley.
- La compensación que se otorga al contribuyente con base en el criterio de los tribunales, deriva de equiparar, por su "idéntico propósito", el acreditamiento del artículo 6 de la Ley del IVA a la compensación de contribuciones, cuando lo más adecuado sería otorgar al contribuyente la posibilidad de compensar su saldo a favor al haberse actualizado plenamente el supuesto jurídico establecido en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.
- La compensación de saldos a favor de IVA contra el mismo impuesto es una posibilidad que existe en nuestro sistema tributario para determinados contribuyentes, que gradualmente se ha hecho extensiva para aquellos que tienen la posibilidad de exigirla en los tribunales de acuerdo a sus intereses, y que sin embargo, no ha sido reconocida en la Ley del IVA.
- El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación establece expresamente aquellos casos en que se prohíbe la compensación (tratándose de cantidades a cargo de los contribuyentes causado en operaciones de comercio exterior), por lo que si la intención del legislador hubiera sido limitar esta figura jurídica a determinadas contribuciones, y excluir al IVA, lo hubiera manifestado en el propio texto legal, o en su caso, en el texto del artículo 6 de la Ley del IVA.
- El primero de los aspectos positivos de emplear la figura jurídica de la compensación en el tratamiento de los saldos a favor del IVA, lo es el adecuado empleo de las formas de extinción fiscal que han sido reconocidas por el derecho, así como fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes en su relación jurídica con la administración tributaria.
- Aunado a lo anterior, los contribuyentes que optaron por la compensación para la aplicación de sus saldos a favor del IVA, podrían obtener como beneficio inmediato la actualización del saldo, además de que sería una forma de simplificar administrativamente la función de recaudación de la administración tributaria.

- En relación a la administración tributaria, el aviso de compensación le proporcionaría certeza en su aplicación por parte de los contribuyentes, y un mayor control de sus actos, además de la disminución de juicios que al respecto se han iniciado o están por iniciarse en los tribunales.
- Para establecer en la Ley del IVA la compensación como forma de extinción de la obligación fiscal, es necesario reconsiderar la factibilidad de continuar utilizando el término y el método de acreditamiento a los saldos a favor de este impuesto en relación con la opción de la compensación y actualización de contribuciones que regula el Código Fiscal de la Federación.
- El periodo de causación y liquidación mensual del impuesto establecido en el artículo 5 de la Ley del IVA, constituye un importante adelanto para incluir a la compensación de contribuciones como forma de extinción de la obligación fiscal en la Ley del IVA, sin embargo, queda pendiente hacerlo de forma definitiva mediante la alusión de este concepto en el texto del artículo 6 de la propia Ley, buscando de esta forma, un adecuado empleo de los conceptos y términos jurídicos a que debemos referirnos tratándose del tratamiento de saldos a favor del IVA.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

121

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *DERECHO FISCAL*, Décimo cuarta ed., Themis, México, 1999.
- ASOCIACIÓN DE ECONOMISTAS MEXICANAS A.C. (comp.), *IMPLICACIONES ECONOMICAS DEL NUEVO SISTEMA IMPOSITIVO SOBRE EL VALOR AGREGADO*, México, 1979.
- DE LA GARZA, Francisco. *DERECHO FINANCIERO MEXICANO*, Porrúa, México, 1992.
- DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime. *PAGOS PROVISIONALES DEL IVA*, ISEF, México, 2000.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS*, Trigésimo segunda ed., Porrúa, México, 1998.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. *INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO*, Cuadragésimo sexta ed., Porrúa, México, 1994.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO*, IIJ-Porrúa, México, 1998.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO*, quinta ed., ECAFSA, México, 1998.
- MARGAIN MANATOU, Emilio. *EXÉGESIS DEL IVA MEXICANO*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- MARTÍNEZ ALFARO, Joaquín. *TEORÍA DE LAS OBLIGACIONES*, tercera ed., Porrúa, México, 1993.
- MATTIELLO CANALES, Angel. *LOS EFECTOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, CONTABLES Y ADMINISTRATIVOS EN MÉXICO DEL IVA*, IEESA, México, 1980.
- PARAS PAGES, Alberto, JIMÉNEZ DELGADO, Miguel. *IMPUESTO AL VALOR AGREGADO*, Centro de Investigación Tributaria, México, 1972.
- PEREZ CHAVEZ, José et. al. *IVA, ACTIVO -PRODUCCIÓN Y SERVICIOS-*, Octava ed., TAX EDITORES, México, 1999.
- PEREZ INDA, Luis M., *EL NUEVO SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IVA*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *DICCIONARIO DE LA LENGUA*, vigésima primera ed., ESPASA-CALPE, Madrid, 1992.

Revistas

CARRILLO GONZÁLEZ, Francisco Javier, "Actualización de saldos a favor de IVA", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, número 146.

PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, "La compensación fiscal", *INDETEC*, Guadalajara, Jalisco, México, número 82, mayo-junio de 1993.

Gaceta Parlamentaria

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1147, Lunes 9 de diciembre de 2002

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1152, sábado 14 de diciembre de 2002

Legislación

Código Fiscal de la Federación

Código Civil para el Distrito Federal

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2002

Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2003

Compilación de Normatividad Sustantiva del Servicio de Administración Tributaria

TESIS CON
FALLA DE CALIFICACIÓN