



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

COMPENSACION DEL PAGO DE LO INDEBIDO EN  
MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADA EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
NATALIA ROMERO NAVA



ASESOR: LIC. RICARDO SERGIO DE LA ROSA VELEZ



CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO D. F.

2005

M349021



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCRELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., a 5 de septiembre de 2005.

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 la pasante ROMERO NAVA NATALIA, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "COMPENSACIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".

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 le 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 HABLARÁ EL ESPIRITU"

Director

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL

*Correspondencia Particular de los  
C.C. Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa  
Sala Regional*

**Agosto 30, del 2005.**

**LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES**  
Director del Seminario de Derecho Fiscal  
Facultad de Derecho.  
UNAM.

Por medio de la presente le acompaño el ejemplar de la tesis  
“**COMPENSACION DEL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA  
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**” que para optar por el  
título de Licenciado en Derecho le he dirigido a la C. NATALIA  
ROMERO NAVA, la cual reúne los requisitos que para ese tipo de  
trabajos de investigación exige la legislación universitaria;  
agradeciéndole extienda la aprobación correspondiente.

Quedo afectuosamente de usted.

Atentamente



Lic. Ricardo Sergio de la Rosa.

## AGRADECIMIENTOS

A Dios, por permitirme disfrutar este momento tan importante en mi vida.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, especialmente a la Facultad de Derecho que me ha permitido complementar y consolidar el campo de la contaduría con aras de mejorar mi desempeño profesional y humano.

Al Magistrado Sergio Ricardo De la Rosa Vélez, quien aceptó incondicionalmente en dirigir este trabajo, enriquecido por su larga experiencia jurídica. Gracias por su dedicación, interés, paciencia y tiempo invertido en esta investigación, con todo respeto y admiración.

Al Lic. Miguel Angel Vázquez Robles, titular del Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, por las facilidades otorgadas.

A mis profesores del Sistema de Universidad Abierta, por sus enseñanzas y dedicación en mi formación académica dentro de las aulas de la Máxima Casa de Estudios.

A mi madre, quien con sus invaluable consejos y estímulos me apoya, no pienso defraudarla y le bendigo mi existencia.

A mis hermanos y familiares, a quienes les agradezco su comprensión, tiempo y espacio que privé en sus vidas. Sus ejemplos han significado patrones a seguir y que no debo claudicar.

A todos mis amigos presentes y ausentes, quienes me han apoyado moral, emocional y profesionalmente con sus palabras alicientes y emotivas. Gracias por su amistad y por su granito de arena en el logro de este objetivo.

A mí misma, por querer hacer las cosas y aprendiendo de ellas.

# ÍNDICE

## COMPENSACIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

	<u>Página</u>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	I
<b>ÍNDICE DE ABREVIATURAS</b>	VI
<b>CAPÍTULO PRIMERO</b>	
<b>ANTECEDENTES DEL PAGO DE LO INDEBIDO</b>	
1.1 En el Derecho Civil	1
1.1.1. El enriquecimiento sin causa	2
1.1.1.1. Concepto	2
1.1.1.2. Elementos constitutivos	5
1.1.1.3. Consecuencias del enriquecimiento ilegítimo	7
1.1.2. El pago de lo indebido	8
1.1.2.1. Definición	8
1.1.2.2. Requisitos	9
1.1.2.3. Efectos del pago de lo indebido	11
1.1.2.4. La carga de la prueba del pago de lo indebido	14
1.2. En el Código Fiscal de la Federación	15
1.2.1. Código Fiscal de la Federación de 1938	15
1.2.2. Código Fiscal de la Federación de 1967	19
1.2.3. Código Fiscal de la Federación de 1983	22

**CAPÍTULO SEGUNDO****EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO**

2.1. Antecedentes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	25
2.1.1. En México	25
2.1.2. En otros países	25
2.1.3. Exposición de motivos	26
2.1.4. Naturaleza jurídica	29
2.2. Elementos del impuesto al valor agregado	31
2.2.1. Objeto del impuesto	31
2.2.1.1. Enajenación de bienes	32
2.2.1.2. Prestación de servicios independientes	35
2.2.1.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes	37
2.2.1.4. Importación de bienes o servicios	39
2.2.2. Sujetos del impuesto	40
2.2.3. Base del impuesto	43
2.2.4. Tasa del impuesto	45
2.2.4.1. Tasa del 15%	45
2.2.4.2. Tasa del 10%	46
2.2.4.3. Tasa del 0%	46
2.3. Conceptos generales	49
2.3.1. La traslación del Impuesto al Valor Agregado	49
2.3.1.1. Definición legal	50
2.3.1.2. Definición doctrinal	51
2.3.1.3. Etapas de la traslación	54
2.3.1.4. Momento en que se efectúa la traslación del impuesto	59

	<u>Página</u>
2.3.1.5. Efectos de la traslación	61
2.3.2. La traslación del impuesto como presupuesto del acreditamiento	62
2.3.2.1. Consideraciones preliminares	62
2.3.2.2. Definición de acreditamiento	63
2.3.2.3. Definición del impuesto acreditable	65
2.3.2.4. Objeto del acreditamiento	67
2.3.2.5. Momento en que procede el acreditamiento	68
2.3.2.6. Retención del impuesto	69

## **CAPÍTULO TERCERO**

### **ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

3.1. Concepto de compensación	71
3.1.1. Presupuestos de la compensación	72
3.2. Análisis fiscal del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación hasta el primer semestre de 2004	75
3.3. Compensación universal a partir del segundo semestre de 2004	77
3.3.1. Condiciones a cumplir	78
3.3.1.1. Impuestos por adeudo propio o por retención a terceros	78
3.3.1.2. Impuestos administrados por la misma autoridad	79
3.3.1.3. Impuestos federales que no tengan un fin específico	82
3.3.1.4. Accesorios de los impuestos	86
3.3.1.5. Cantidades a favor	87
3.3.2. Requisitos formales de la compensación	90
3.3.3. Compensación de saldos a favor de IVA	94

	<u>Página</u>
3.3.4. Clasificación de las compensaciones	95
3.3.5. Efecto de la compensación	104
<b>CAPÍTULO CUARTO</b>	
<b>COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DERIVADO DEL PAGO DE LO INDEBIDO</b>	
4.1. Compensación: norma sustantiva o de procedimiento	105
4.2. Problemática actual en su aplicación	109
4.2.1. Requisitos formales de la compensación	109
4.2.2. Facultades de la autoridad	114
4.2.3. Avisos complementarios	115
4.2.4. Remanente de cantidad a favor por concepto de pago de lo indebido	116
4.2.5. IVA compensación limitada	117
4.2.6. Intereses por motivo de algún pago indebido	120
4.3. Procedimiento de la compensación del pago de lo indebido	121
4.4. Implicaciones de rechazo en el trámite de compensación	123
4.5. Propuesta de reformas al artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 23 del Código Fiscal de la Federación	124
<b>CONCLUSIONES</b>	135
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	141
<b>ANEXOS</b>	

**ÍNDICE DE ABREVIATURAS**

ALAC o de GC	Administración Local de Asistencia al Contribuyente o de Grandes Contribuyentes
CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPCDF	Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal
DOF	Diario Oficial de la Federación
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al valor agregado
IA	Impuesto al activo
ISR	Impuesto sobre la renta
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación

RMISC	Resolución Miscelánea Fiscal
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TFF	Tribunal Fiscal de la Federación
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

## INTRODUCCIÓN

Ante una carente cultura fiscal en el cumplimiento de las deudas fiscales, además de la crítica situación económica del país, el propósito del presente trabajo es determinar, mediante un análisis jurídico de la figura del pago de lo indebido, la desigualdad de trato que se otorga a los contribuyentes que han realizado un pago a la autoridad fiscal, bien sea por error o porque dicho pago ha sido reconocido por la misma autoridad o por un tribunal como improcedente.

La desigualdad se verifica en el momento en que se devuelve la cantidad indebidamente adicionada de los intereses generados desde el momento en que la autoridad la recibió y, en el caso de la compensación no hay interés alguno.

A través de este análisis, se percibe que el contribuyente, ante un pago indebido, no sólo puede optar por solicitar su devolución, también puede compensarlo contra alguna deuda que deba cubrir al erario federal. Sin embargo, la compensación es una vía muy limitada, puesto que dicha figura podrá hacerse valer previo cumplimiento de requisitos legales y formales que en algunas ocasiones resultan excesivos e injustificados.

Razón suficiente para evaluar la viabilidad jurídica y práctica de ampliar la variedad de casos en los cuales ejercerla, sin contrariar su naturaleza misma y, otorgarle a los sujetos de la relación jurídica (contribuyente-fisco), seguridad jurídica, equidad y practicidad en la forma de saldar las deudas entre los sujetos mencionados.

Por ello en el Capítulo Primero se realiza un análisis del pago de lo indebido en materia civil y fiscal. Enfocándonos en su aspecto civil a establecer la distinción entre el enriquecimiento sin causa con el pago de lo indebido, así como precisar sus efectos, configurándose la indemnización para el primero y una restitución para el monto pagado de más.

Respecto al contexto fiscal, nos percatamos que el Código Fiscal de la Federación no define el pago de lo indebido, sólo contempla sus consecuencias. Así las cosas y a fin de comprenderlo mejor, resulta necesario acudir a lo dispuesto en el Código Civil Federal dado su carácter supletorio.

La figura en estudio empezó a regularse en el Código Fiscal de la Federación de 1938, marcando la posibilidad de lograr a petición del contribuyente la devolución de las cantidades enteradas de más, pero estaba sujeto a condiciones difíciles de cumplir, como fueron entre otras, el que debería estar autorizada su partida en el Presupuesto de Egresos, así como requerir acuerdo emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte, con la publicación posterior de los otros Códigos Fiscales de la Federación se observaron beneficios para el contribuyente, como cobrar intereses, además de los importes pagados en cantidad mayor; asimismo, se incluyó la posibilidad de efectuar de oficio tal recuperación. El Código Fiscal de 1983 establece la sanción a quienes soliciten la devolución de cantidades indebidamente pagadas.

Otra forma de recuperar las cantidades enteradas de más, es compensar las cantidades a favor contra las contribuciones a cargo de la misma naturaleza, requisito que limitaba su utilización.

Actualmente el principal impuesto al consumo o indirecto de la recaudación federal lo constituye el impuesto al valor agregado, el cual surgió para sustituir, entre otros, al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, con una vigencia de más de cuarenta años.

Para tener un sustento teórico-práctico del impuesto al valor agregado, en el Capítulo Segundo se abordará su regulación legal y sin pretender ser extensa, se analizan desde sus elementos como impuesto, como una diversidad de conceptos esenciales que dan nacimiento de la obligación fiscal; y en su caso, determinar un saldo a favor como resultado de un procedimiento aparentemente sencillo, pero que a lo largo del tiempo se ha vuelto sumamente complicado e inequitativo, debido a una serie de numerales sujetos a una interpretación diversa y especializada.

Una vez determinado un saldo a favor se tiene la opción de acreditarlo contra el IVA a cargo de meses posteriores, solicitar su devolución o bien, compensarlo contra otros impuestos federales.

Continuando con la recuperación de una cantidad a favor, en el Capítulo Tercero se aborda a uno de los derechos del contribuyente para extinguir las obligaciones fiscales, que tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos: la compensación fiscal. No obstante del beneficio económico y financiero para los contribuyentes, hay juristas que no aceptan su eficiencia, ya que argumentan que el fisco sólo se encarga de recaudar, sin recibir cantidades de más que ameriten su compensación.

Dentro de las reformas al Código Fiscal en 2004, está la denominada compensación universal, que marcó una transición entre la manejada hasta junio de 2004 y la vigente después de aquél período. Tal figura es limitada, toda

vez que como apoyo a los contribuyentes y en forma inexplicable, a través de la página de Internet del Sistema de Administración Tributaria, se precisan los casos en que procede.

Resulta criticable que tratándose de una cantidad a favor, generada por algún pago de lo indebido por cualquier concepto, tenga un trato diferente para ciertos contribuyentes al prohibir por un lado su compensación contra las retenciones del impuesto al valor agregado y por el otro, su reconocimiento mediante un estímulo fiscal.

Finalmente en el Capítulo Cuarto se plantea la problemática legal y administrativa de compensar las cantidades enteradas de más por concepto del impuesto al valor agregado. Sin olvidar la confusión en el tratamiento que se presenta entre la compensación de pago de lo indebido con el acreditamiento, en materia del impuesto al valor agregado.

Bajo esa tesitura, haremos una propuesta de reforma dirigida a las principales legislaciones creadas para tal efecto, constituidas por el cuerpo normativo especial, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y al ordenamiento de aplicación supletoria a las leyes federales, el Código Fiscal de la Federación.

Resultaría acertado que el legislador, en ejercicio de su labor legislativa y codificadora, considere los estragos que causa la limitación en la aplicación de la denominada compensación universal, sobre todo tratándose de algún pago indebido por concepto del impuesto al valor agregado, aunada la confusión e inseguridad jurídica para los contribuyentes en la utilización de este recurrente medio de extinción de obligaciones fiscales.

Nuestro interés estriba en que el impuesto al valor agregado, como principal impuesto indirecto dentro de los ingresos fiscales federales, requiere incluir dentro de su ordenamiento legal, las disposiciones relativas a la compensación universal dispersas en la Resolución Miscelánea Fiscal o en criterios emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, a fin de evitar imprecisiones de interpretación y lograr un reconocimiento en la igualdad en derechos y obligaciones entre los sujetos de la relación tributaria.

No es posible olvidar que es fundamental el justo conocimiento y aplicación de nuestras leyes para no caer en conflictos provocados por nuestra ignorancia, y conducirnos con el espíritu de justicia fiscal en beneficio de la colectividad.

## CAPÍTULO PRIMERO

### ANTECEDENTES DEL PAGO DE LO INDEBIDO

#### 1.1. En el Derecho Civil

Los antecedentes del pago de lo indebido se encuentran en el Derecho Civil, ya que tal pago con las adecuaciones necesarias, ha sido trasladado de esa rama jurídica al derecho tributario.

Para estos efectos cabe recordar que el Derecho Civil, definido como "el conjunto de normas referentes a las relaciones entre las personas en el campo estrictamente particular"<sup>1</sup> y tomando en consideración la clasificación contenida en nuestro CCF de 1928, se encuentra dividido en cuatro libros, que son los siguientes:

- Libro Primero. De las personas;
- Libro Segundo. De los bienes;
- Libro Tercero. De las Sucesiones y
- Libro Cuarto. De las Obligaciones.

En sí se puede decir que las relaciones que regula esta rama del derecho se pueden clasificar en familiares o no estrictamente familiares y de carácter patrimonial.

---

<sup>1</sup> DE PINA, Rafael, Elementos del Derecho Civil Mexicano, Volumen Primero, Porrúa, México, 1966, p. 76.

El Libro Primero se refiere a los tipos de personas existentes y a los atributos de las mismas, así como a las instituciones propias de las relaciones familiares, como son el matrimonio, el parentesco, los alimentos, la adopción, la patria potestad, etc.; en el Libro Segundo se inicia la regulación de las relaciones esencialmente patrimoniales y trata de los bienes, su clasificación, y las formas de adquirirlos; el Libro Tercero alude en particular, por ser extensa la materia, a las sucesiones, como modos de adquirir la propiedad de los bienes de una persona a su fallecimiento; y por último, el Libro Cuarto regula el otro elemento del patrimonio, las obligaciones, refiriéndose a ellas desde su nacimiento hasta su extinción.

En el amplio campo de Derecho Civil, el pago de lo indebido se ubica en el libro relativo a las obligaciones y muy particularmente en lo que se refiere a sus fuentes, ya que el enriquecimiento ilegítimo constituye una de esas fuentes, y el pago de lo indebido es considerado una especie de aquél, pues en tanto dicho enriquecimiento se refiere a prestaciones de dar, hacer o no hacer, el aludido pago se refiere únicamente a prestaciones de cosas ciertas. En consecuencia, analizaremos en primer término el género enriquecimiento ilegítimo, a fin de tener una mejor comprensión del tema en cuestión.

#### 1.1.1. El enriquecimiento sin causa

##### 1.1.1.1. Concepto

En el derecho mexicano no se encuentra una definición de enriquecimiento sin causa, sólo se establecen sus consecuencias.

Sin embargo, el CCF de 1928, en su artículo 1882, establece:

“El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido”.

Derivado de la disposición anterior se deduce, que el enriquecimiento sin causa implica el aumento de un patrimonio y la disminución de otro, invariablemente, sin disposición general (la ley) o particular (acto jurídico) que la imponga, justifique o explique.

Asimismo, tal disposición no es completa, pues no contempla las variantes que de manera atinada contiene el Código Civil de Morelos, que en su artículo 1313, estipula:

El que sin causa se enriquece en detrimento de otro está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento, en los siguientes términos:

- I. Si el enriquecimiento es igual al empobrecimiento, la indemnización será en la medida de ambos.
- II. Si el enriquecimiento es menor al empobrecimiento, la indemnización será en la medida del primero.
- III. Si el enriquecimiento es mayor al empobrecimiento, la indemnización será en la medida de éste último.<sup>2</sup>

El tratadista Rojina Villegas considera que el término enriquecimiento ilegítimo no es el adecuado y prefiere designarlo con el nombre de enriquecimiento sin

---

<sup>2</sup> MARTÍNEZ ALARCÓN, Javier, Teoría general de las obligaciones, Oxford, México, 2000, p. 116.

causa, "sólo para significar simplemente que no ha habido un motivo jurídico que como causa eficiente, justifique el aumento de un patrimonio y la disminución de otro"<sup>3</sup>. Apoya su punto de vista en que todo enriquecimiento sin causa lleva implícito un cambio patrimonial, que se manifiesta en beneficio de una persona y en perjuicio de otra. Sin embargo, si ese cambio patrimonial tuviera como antecedente una causa jurídica lícita o ilícita, ya no se estaría ante un enriquecimiento sin causa, sino que ese enriquecimiento sería por motivo de la celebración de un contrato o la comisión de un delito.

Por otra parte, el jurista Planiol sostiene que, todo enriquecimiento sin causa siempre es ilícito, manifestando en lo conducente que, "tradicionalmente se considera que este enriquecimiento origina una acción cuasicontractual que es la de in rem verso. Débese esto a que la antigua acción romana así llamada, estaba unida a la gestión del peculio y, por consiguiente, a que se derivaba de actos contractuales. Pero sí se tiene en consideración que el origen de la obligación de restituir, es el principio de que no es lícito conservar un enriquecimiento sin causa, a costa ajena, se llega a la conclusión indiscutible de que esta acción pertenece al grupo de las acciones derivadas de hechos ilícitos".<sup>4</sup>

En el antiguo Derecho Romano el enriquecimiento ilegítimo era considerado un cuasicontrato entendiéndose a éste como una fuente de obligaciones que se parecía a los contratos por ser lícito y precisamente por engendrar obligaciones, pero que era diferente a aquéllos por la falta de consentimiento. Este

---

<sup>3</sup> ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo Quinto Obligaciones, Vol. II, Antigua Librería Robredo, México, 1960, pp. 279 – 280.

<sup>4</sup> PLANIOL, Marcelo y RIPERT, Jorge, Tratado Elemental de Derecho Civil, Las Obligaciones, José M. Cajica, Jr., México, 1955, pp. 620 y 621.

cuasicontrato, tuvo su origen en las acciones creadas por los pretores, para los casos en que se efectuaba un traspaso de riqueza entre dos personas, no plenamente justificado por la ley. Respecto del enriquecimiento ilegítimo, Borja Soriano comenta que Justiniano acepta en el Digesto una máxima del jurisconsulto Pomponio, que señala: "Es de derecho natural y de equidad que nadie se haga más rico con detrimento e injuria de otro".<sup>5</sup>

Sobre el particular, estamos de acuerdo que el término enriquecimiento sin causa, a que alude el CCF, presupone un enriquecimiento sin causa legítima, no justificado por la ley. En este orden de ideas, un enriquecimiento con esas características no es legal.

#### 1.1.1.2. Elementos constitutivos

De acuerdo con el contenido del aludido artículo 1882, los elementos constitutivos del enriquecimiento ilegítimo, son:

- a) Enriquecimiento de un sujeto. Hay enriquecimiento cuando un bien ingrese en el patrimonio del que se beneficia, o bien, cuando debiendo efectuarse una erogación, ésta se ahorra; por lo tanto, el enriquecimiento ilegítimo se puede presentar, por el aumento del activo o la disminución del pasivo, al liberarse de una obligación por el hecho de otro<sup>6</sup>, que experimente el patrimonio económico de una persona. Sobre esta idea,

---

<sup>5</sup> BORJA SORIANO, Manuel, Derecho de las Obligaciones, Quinta Edición, Cajica, México 1979. p. 456.

<sup>6</sup> HERRERA GÓMEZ, Ana Ruth, Efectos del silencio ante un pago de lo indebido en materia tributaria federal conforme al Código Fiscal de la Federación: Constitucionalidad vs. legalidad, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XIX, México, 2004, p. 36.

Gutiérrez y González clasifica el enriquecimiento ilegítimo en "directo e indirecto"<sup>7</sup>.

- b) Empobrecimiento de otra persona. En contraposición al enriquecimiento de una persona, se encuentra el empobrecimiento de otra persona; por consiguiente, el empobrecimiento consiste no sólo en la pérdida o privación del disfrute de determinado bien, sino también en el no aumento del activo de un patrimonio económico, cuando debiera aumentar. Igualmente, se divide en directo e indirecto.
- c) Relación entre el enriquecimiento y el empobrecimiento. Un elemento más del enriquecimiento ilegítimo, es el nexo causal o correlación directa entre el enriquecimiento y el empobrecimiento de los sujetos<sup>8</sup>, o sea, que el enriquecimiento de un patrimonio económico, debe provenir del empobrecimiento de otro patrimonio económico.

Para Bonnecase no es necesario preocuparse del pretendido lazo de causalidad, aduciendo que "un solo y mismo hecho genera los dos acontecimientos considerados: el enriquecimiento y el empobrecimiento"<sup>9</sup>. Resumiríamos que se trata del vínculo entre causa y efecto.

- d) Ausencia de causa para el enriquecimiento y el empobrecimiento. No debe existir causa que justifique el incremento de un patrimonio

---

<sup>7</sup> GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, Porrúa, México 1999, pp. 518 y 519.

<sup>8</sup> HERRERA GÓMEZ, Op. Cit., p. 36.

<sup>9</sup> BONNECASE, Julián, *Elementos de Derecho Civil, Tomo II, Derecho de las Obligaciones de los Contratos y del Crédito*, Editorial José M. Cajica Jr., México, 1945, p. 316.

económico, entendiéndose por causa, el "motivo legítimo que explique el acrecentamiento y la disminución de los patrimonios".<sup>10</sup> En este orden de ideas, es la inexistencia de una razón jurídica por el cual se esté vinculado.

Los elementos antes citados fueron considerados en la siguiente tesis que emitió la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**"ENRIQUECIMIENTO ILEGÍTIMO, ELEMENOS DE LA ACCIÓN DE.** El artículo 1882 del Código Civil del Distrito Federal, previene, "el que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido". Relacionado este precepto con el diverso artículo 26 del Código de Procedimientos Civiles, sin duda se ve que ambas disposiciones establecen a favor del perjudicado, una acción de indemnización, que tiene como límite, el empobrecimiento sufrido, por consiguiente, los elementos que integran la acción de enriquecimiento ilegítimo son: a) El enriquecimiento de una persona; b) El empobrecimiento de otra; c) Relación entre el enriquecimiento y el empobrecimiento; y d) Ausencia de causa."<sup>11</sup>

#### 1.1.1.3. Consecuencias del enriquecimiento ilegítimo

El enriquecimiento ilegítimo conlleva al reestablecimiento de la integridad de un patrimonio frente a otro patrimonio, dado el carácter indemnizatorio de la acción de que disfruta y porque esa acción tiene un límite mínimo representado por el enriquecimiento obtenido por el demandado, esto es, "el actor nunca puede pretender un valor superior al que salió de su patrimonio, por pérdida o

<sup>10</sup> GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Op. Cit. p. 426.

<sup>11</sup> Sexta Época, Tercera Sala, Cuarta Parte, LXXVII, Semanario Judicial de la Federación, p. 25.

desplazamiento; y por su parte, el demandado, nunca puede deber más del importe del provecho que obtuvo".<sup>12</sup>

Con el fin de que el empobrecido reclame el valor que salió de su patrimonio, puede ejercer la acción de indemnización, contenida en el artículo 26 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal; misma acción que tiene como medida el enriquecimiento del demandado. Correlativamente el artículo 1882 del CCF señala la obligación que tiene el enriquecido, de indemnizar al empobrecido en la medida del enriquecimiento.

#### 1.1.2. El pago de lo indebido

##### 1.1.2.1. Definición

El maestro Rojina Villegas afirma: "El pago de lo indebido supone que sin existir obligación alguna, una persona, por error de hecho o de derecho, paga lo que realmente no debe".<sup>13</sup>

Bejarano Sánchez al hablar en concreto sobre el pago de lo indebido dice que también se da esta figura cuando se realiza, no por error, sino por intimidación.<sup>14</sup>

Por otra parte, el CCF en su artículo 1883 dispone que, cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

---

<sup>12</sup> BONNECASE, Op. Cit. p. 317.

<sup>13</sup> ROJINA VILLEGAS, Op. Cit. p. 319.

<sup>14</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, Harla, México, 2000, p. 160.

Así las cosas, concluimos que hay pago de lo indebido cuando una persona, sin tener obligación, entrega lo que no debe, por error de hecho o de derecho.

Coincidimos con Gutiérrez y González en que es incorrecta la expresión *pago de lo indebido*, porque por pago debe entenderse, en sentido técnico jurídico, el cumplimiento efectivo de la obligación, como lo conceptúa el CCF vigente en su artículo 2062. Al respecto este autor afirma, que "no puede pagarse sino precisamente aquello que se debe, y no es posible pagar lo que no se adeuda; no es posible pagar una obligación que no se tiene, que no existe"<sup>15</sup>, proponiendo usar la expresión entrega de lo indebido para evitar utilizar términos contradictorios.

#### 1.1.2.2. Requisitos

Para que se dé la figura jurídica del pago de lo indebido, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Entrega de una cosa cierta. Puede ser una suma de dinero, algún otro bien o inclusive la prestación de un servicio considerado en su aspecto pecuniario.
- b) Que la cosa no se deba. Presupone la ausencia de deuda, por cualquiera de las razones siguientes: porque la deuda no haya existido; porque la deuda exista pero el pago se efectúe a persona distinta del acreedor, o bien, existiendo deuda, el acreedor haya recibido el pago de deudor diferente.

---

<sup>15</sup> GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Op. Cit. p. 428.

- c) Carbonnier analiza los casos de ausencia de deuda planteados, desde dos puntos de vista, a saber: "Indebido objetivo e indebido subjetivo"<sup>16</sup>. Estamos en presencia del primero, cuando la deuda no existe en sí misma y ante el segundo, cuando la deuda exista pero no entre el verdadero deudor y acreedor, porque alguno de los dos no lo sea.
- d) Que la entrega sea por error de hecho o de derecho. El error implica una falsa apreciación de la realidad, la cual en este caso consiste en creer que se está vinculado.

Conforme al artículo 1892 del CCF se presume que hay error "cuando se entrega cosa que no se debía o que ya estaba pagada". En el mismo ordenamiento, en su artículo 1883 se refiere al error como elemento del pago de lo indebido. En efecto, se exige el error para demostrar que el pago de lo indebido se ha efectuado sin causa alguna, de lo contrario se estaría ante una intención de liberalidad o gestión de negocios a favor del verdadero deudor.

Para Planiol y Ripert, el pago de lo indebido se da, no sólo en función del error, sino también se presenta cuando es con la intención de no reconocer la deuda y que se efectúa en cumplimiento de título o sentencia ejecutivos, o por un presunto deudor que en vista de las circunstancias no tenga posibilidades de ganar en un litigio. Señalan dichos tratadistas que, "por el hecho de obedecer a una disposición legal o de cumplir con reservas una obligación discutible, no puede perderse el derecho a impugnar más tarde la deuda".<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> CARBONNIER, Jean, Derecho Civil, Tomo II, Vol. III, Situaciones y dinámica de las obligaciones, Boach, Casa Editorial, Barcelona, 1971, pág. 166,

<sup>17</sup> PLANIOL, Marcelo y RIPERT, Jorge, Tratado Práctico de Derecho Civil Francés, Segunda Parte, Derecho de las obligaciones, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1946, pp. 32-33.

Derivado de lo anterior, el error por parte de quien recibe un pago de lo indebido, sólo es determinante para regular la responsabilidad de éste, pero no decisivo para dilucidar la existencia de dicho pago.

#### 1.1.2.3. Efectos del pago de lo indebido

El efecto primordial es la restitución del bien materia de dicho pago, principio contenido en el primer párrafo del multicitado artículo 1883 del CCF, así como en los preceptos subsecuentes, hasta el 1890, los cuales señalan diversas reglas en relación con tal restitución, que han de apuntarse:

##### a) Respecto del que recibe de buena fe

1ª.- Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, se restituirá lo equivalente al enriquecimiento recibido.

2ª.- Si se trata de una cosa cierta y determinada, además de restituirse en especie, se responderá de los daños o pérdidas de ésta y de sus accesiones en cuanto por ellos se hubiera enriquecido quien recibió el pago. Para el caso de que el bien se hubiera enajenado, se restituirá el precio o se cederá la acción para hacerlo efectivo; el espíritu de la ley en este caso, es que quede la venta firme, en atención a que la buena fe considera propietario a quién recibió el bien; de donde se desprende el derecho que tuvo para disponer de él de la manera que crea más conveniente a sus intereses, además de que, quien paga lo que no debe siempre incurre en cierto descuido, del que no es responsable el comprador de buena fe.

3ª.- Si el tercero a quien se enajena la cosa la adquiere de buena fe, sólo podrá recuperarse el bien, si la enajenación se hizo a título gratuito. Igualmente, si el bien se hubiera donado, no subsistirá la donación y el propietario lo podrá recuperar. Si la enajenación fue a título oneroso, no se tendrá derecho a la reivindicación, sino solamente a la restitución del precio en que se enajenó la cosa o la acción para hacerlo efectivo. En este supuesto se hace extensivo el comentario expresado en el caso inmediato anterior.

4ª.- El que recibe de buena fe, colateralmente a la obligación que tiene de restituir la cosa pagada, tendrá derecho a obtener el abono de los gastos necesarios realizados en el bien y a retirar las mejoras útiles, si con la separación no sufre detrimento la cosa dada en pago, pues de lo contrario, no tendrá derecho a recibir una cantidad equivalente del valor que obtuvo la cosa con la mejora efectuada.

5ª.- No existirá obligación de devolver lo pagado, cuando creyendo de buena fe que se hace el pago a cuenta de un crédito legítimo y subsistente, se hubiera inutilizado el título, dejado prescribir la acción o cancelado las garantías. El que pagó indebidamente podrá actuar contra el verdadero deudor y demás personas obligadas al pago.

Esta regla representa una excepción al principio de que se debe devolver lo pagado indebidamente y es aceptable, pues es justo que no se obligue al acreedor a restituir lo recibido, ya que se le perjudicaría con la pérdida de lo que representa el título que inutilizó, a causa del error de quien le hizo el pago indebido; en ese supuesto, quien efectuó la entrega no queda

desprotegido totalmente, en virtud de que, como ha quedado señalado, tendrá acción a reclamar la restitución al verdadero deudor o el fiador.

b) Respecto del quien recibe de mala fe

1ª.- Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, deberá restituirse a su precio corriente.

2ª.- Cuando se trate de capitales, además de reintegrarse el bien en especie, deberá abonarse el interés legal o los frutos percibidos e inclusive los dejados de percibir, respondiéndose también del menoscabo que haya sufrido la cosa por cualquier causa, así como de los perjuicios ocasionados al que la entregó, hasta que la recobre.

3ª.- No se responderá de la afectación del bien por caso fortuito, cuando igualmente se hubiera afectado estando en poder de quien lo entregó indebidamente.

4ª.- Cuando la cosa pagada se hubiera enajenado a un tercero que actuó de mala fe, podrá el dueño recuperarla y cobrar del que la enajenó o de quien la adquirió el monto de los daños y perjuicios causados.

En relación con los supuestos de pago de lo indebido realizado con mala intención de parte del que recibe, a que se refiere el CCF vigente, Gutiérrez y González manifiesta que, "perdió de vista el Código que esas hipótesis no son de pago de lo indebido y por lo mismo, las debió reglamentar en el Capítulo de

Hechos Ilícitos que se regulan en el artículo 1910 y siguientes<sup>18</sup>. Al respecto se opina que, aún cuando el pago de lo indebido con mala fe de quien lo recibe, implique un hecho ilícito que debiera estar regulado en el Capítulo correspondiente del Código Civil, ello no le quita la calidad de indebido a dicho pago.

#### 1.1.2.4. La carga de la prueba del pago de lo indebido

De conformidad con el artículo 1891 del CCF, la carga de la prueba es para quien efectuó el pago. La razón de esta disposición radica en que, siendo quién efectuó el pago el principal causante del hecho, tiene la obligación de probar, tanto el pretendido pago como el error con que lo hizo; no sería suficiente probar sólo lo primero, ya que si se realizó un pago, pudo ser por alguna causa justificada.

De acuerdo con el propio artículo en mención, si el demandado niega haber recibido el pago, el actor únicamente tiene que justificar que lo realizó. Demostrada en su caso la existencia del pago, el demandado todavía tendría la posibilidad de acreditar que lo recibido era debido.

Por otra parte, el mencionado ordenamiento legal en su artículo 1892 establece la presunción del error cuando se entrega alguna cosa que no se debía o que ya estaba pagada, presunción que admite prueba en contrario, es decir, que la entrega se hizo por alguna causa justificada.

---

<sup>18</sup> GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Op. Cit., p. 430.

## 1.2. En el Código Fiscal de la Federación

Dentro de las diversas disposiciones que tratan el presente tema se pueden mencionar.

### 1.2.1. Código Fiscal de la Federación de 1938 <sup>19</sup>

Acorde a la Ley de Ingresos de la Federación, el Código establecía que el fisco federal no devolvería las cantidades que indebidamente le hubieran sido pagadas, cuando el crédito fiscal hubiese sido repercutido o trasladado a terceros por quien lo hizo en forma expresa; agregaba que el tercero que la hubiera sufrido tendría derecho a la devolución (Artículo 26, fracción III).

En este sentido, en el Capítulo Tercero del Título Segundo denominado; De la extinción de los Créditos Fiscales, Sección Primera, disponía:

Del pago

Artículo 44: No procederá la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, en los siguientes casos:

- I. Cuando el interesado no reclamare, dentro de los términos legales, la resolución en que se determina en cantidad líquida el crédito fiscal.
- II. Cuando el impuesto se cause en estampillas y éstas se cancelaren indebidamente, por el mismo contribuyente.

---

<sup>19</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1938.

Se exceptúan de lo dispuesto en esta fracción los impuestos en los que el pago tenga carácter provisional y esté sujeto a rectificación por un acto posterior.

Adicionalmente, el artículo 45 establecía: para que proceda la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, será necesario:

- I. Que medie gestión de parte interesada.
- II. Que la acción para reclamar la devolución no se haya extinguido.
- III. Que, si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos, Ramo Deuda Pública y saldo disponible.
- IV. Que se dicte acuerdo escrito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o exista sentencia ejecutoriada de autoridad competente.

De los preceptos antes vertidos se desprenden los supuestos en que procede o no, así como ciertas condiciones que posibilitan la solicitud de la devolución señalada.

Por su parte, el artículo 61 prevenía: La acción de los particulares para reclamar del Fisco la devolución de las cantidades pagadas de más, o pagadas indebidamente, prescribe en el término de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera efectuado el pago.

En esa disposición están comprendidos los pagos indebidos por prestaciones fiscales, como lo señala el artículo 3; es decir, impuestos, derechos y además multas, consideradas en el CFF como aprovechamientos. Lo anterior se confirma

con la fracción VI del artículo 160 del mismo Código, que declaraba procedentes los juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación por negativa de la autoridad competente para la devolución de las prestaciones antes citadas.

Podemos decir que, generalmente, los pagos indebidos por concepto de impuestos se dan cuando los realizan personas que no tienen legalmente el carácter de deudor, en virtud de que no existe crédito fiscal a su cargo porque su situación no coincide con la que la ley señala para la generación de la obligación y por tanto el entero; es decir utilizando otra terminología, cuando no se es causante o está exento.

Asimismo se mencionan diferentes condiciones, al señalar que: Hay pago de más de impuestos, cuando al formular la liquidación se exageró su importe y el mismo contribuyente que efectuó el entero descubre el error; sin que signifique que la liquidación haya sido practicada por él o la autoridad, porque el artículo 61 del CFF exige como único requisito que el fisco haya percibido más de lo que legítimamente le corresponde.

Respecto de derechos, los pagos indebidos se presentan cuando no existe contraprestación del Estado o el pago excedió de la cuota fijada para el servicio en la ley respectiva.

El pago de recargo indebido o de más, se presenta cuando no es imputable al deudor o se exageró su importe al formularse la liquidación.

Finalmente, hay pago indebido de multas cuando se hacen efectivas estando prescrita la acción fiscal, si la ley se abrogó o derogó antes del cobro, la sanción

fue declarada nula por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o condonada totalmente por la SHCP y el multado realizó el entero ignorando las situaciones; y hay pago de más cuando el TFJFA redujo la sanción por desvío de poder o la Secretaría condonó parcialmente, si el pago total fue por error.

La acción de devolución concedida a los particulares tiene como base el error que anula el pago por concepto de extinción de una obligación.

La solicitud de devolución origina un procedimiento administrativo en el cual el interesado está obligado y tiene derecho a rendir pruebas. Negada la devolución por la SHCP, procede el juicio de nulidad ante el TFJFA.

Continuando con el ordenamiento de 1938, el artículo 64 establecía que: La prescripción a favor del fisco federal a que se refiere el dispositivo 61, se interrumpirá por cualquier gestión de cobro que los particulares hagan ante la autoridad competente.

Si la autoridad no da respuesta a la solicitud de devolución en el término de 90 días que señala el artículo 162, procederá la demanda por negativa ficta, en los términos de la fracción VI del numeral 160.

Así, el artículo 61 del CFF no exigía más requisito para la devolución que se hubieran pagado cantidades de más o indebidamente. Sin embargo el inciso I del numeral 44 negaba la devolución cuando no se reclamara, dentro de los términos legales, la resolución en que se determinó en cantidad líquida el crédito fiscal.

Aún cuando el fisco percibiera un beneficio económico proveniente del entero de pagos indebidos, no procedía la indemnización por no estar estipulada en la ley.

En este ordenamiento legal se preveía que, "no procede cobrar intereses por las cantidades recibas indebidamente por el Fisco y cuya devolución se concede ya que las resoluciones administrativas se presumen legales y correctas hasta el momento en que se declare lo contrario y no debe presumirse mala fe en la actuación de la autoridad administrativa, que sería la causa de la obligación para el pago de intereses o réditos por la retención de las cantidades en forma indebida"<sup>20</sup>

Ante tal situación, se observa que no se cumple el principio de equidad y equilibrio que deban regular las relaciones entre el fisco y los particulares.

#### 1.2.2. Código Fiscal de la Federación de 1967 <sup>21</sup>

El CFF de 1967, en su Capítulo II denominado: Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales, en el artículo 26 señalaba que, el fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, conforme a las reglas que siguen:

- I. Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida

<sup>20</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Séptima reimpresión, México, 1986, p. 149.

<sup>21</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967.

o dé las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente.

- II. Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos.
- III. No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiera sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución, y
- IV. En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieran efectuado el entero respectivo.

Por su parte el artículo 27 estipulaba que, para que se efectúen las devoluciones de cantidades pagadas indebidamente será necesario:

- I. Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- II. Que el derecho para reclamar la devolución no se haya extinguido, y
- III. Que si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación al Presupuesto de Egresos de la Federación y saldo disponible. Si no existiera dicha partida o fuere insuficiente, el Ejecutivo Federal promoverá que se autorice el gasto en el Presupuesto.

A partir de 1967, la devolución podrá hacerse a petición del interesado o aún de oficio, lo cual difiere con lo señalado en el CFF de 1938, ya que sólo era posible a petición del interesado.

Otro avance importante es que, si dentro del plazo de 90 días siguientes a la fecha en que quedaba reconocido el derecho del peticionario, no se efectuaba la devolución, el fisco federal debería pagar intereses al 9% anual, computados desde que se constituyera en mora hasta la fecha en que se devolviera la cantidad respectiva.

Así mismo, en el Capítulo VI del Título III de este ordenamiento legal, estableció algo al respecto, bajo el apartado denominado "De los procedimientos relacionados con la extinción de los créditos fiscales", específicamente en su artículo 166 que, en caso de que las autoridades fiscales no hubieran hecho la devolución u operado la compensación de créditos a favor de los particulares, éstos deberán solicitarlas por escrito dirigido a la SHCP.

Por otra parte, dichas instancias daban lugar a la suspensión del procedimiento ejecutivo, sí así se solicitaba y se garantizaba el interés fiscal o se dispensara su garantía.

Derivado de lo anterior, es de notarse una regulación más precisa de lo pagado indebidamente respecto al CFF precedente, además de ser más benéfica para los contribuyentes.

### 1.2.3. Código Fiscal de la Federación de 1983 <sup>22</sup>

Este Código que inicialmente tendría una vigencia para el primero de octubre de 1982, pero que por problemas económicos por los que atravesaba el país, el Congreso de la Unión la postergó a partir del primero de abril de 1983; el lapso comprendido entre el momento de la publicación y aquél en que entró en vigor, se denomina *vacatio legis*. El cual "es el término durante el cual racionalmente, se supone que los destinatarios del precepto estarán en condiciones de conocerlo y, por ende, de cumplirlo."<sup>23</sup>

Dicho lapso resultaba necesario para otorgar seguridad jurídica, pues la ignorancia de las leyes debidamente promulgadas no sirve de excusa su incumplimiento.

Lo que busca el CFF, como ley de carácter federal, es regular la actividad tributaria del Estado, basándose en el conocimiento que debe tener el contribuyente en cumplir las disposiciones relacionadas con la contribución para los gastos públicos, conforme a las leyes respectivas.

Es importante mencionar que la institución de la devolución que analizamos incorpora en el artículo 22 la siguiente disposición:

Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y la que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los retenedores

---

<sup>22</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.

<sup>23</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1995, pp. 57 y 59.

podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

De la transcripción anterior podemos apreciar que se conserva la opción de solicitar la devolución de oficio o a petición de parte que contempló el Código de 1967.

Adicionalmente, establece que:

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a determinación de diferencias por errores aritméticos.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que procede devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

Así tenemos que, se incrementa el plazo de devolución de 90 días como se presentaba en los CFF's de 1938 y 1967, a cuatro meses.

También hay una modificación respecto al pago de intereses, los cuales varían de un 9% anual a una tasa igual a la prevista para los recargos por prórroga.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a la tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

La orden de devolución y su cumplimiento no constituye ni implica resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Se observa que a partir de estas adecuaciones al CFF, se sancionará al contribuyente con accesorios sobre las cantidades devueltas indebidamente.

En el Capítulo Tercero de esta investigación se desarrollará con precisión, lo referente a este punto, así como a la compensación de cantidades a favor por motivo de pago indebido.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO

#### 2.1. Antecedentes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

##### 2.1.1. En México

Entre 1968 y 1969 se promovió por parte de las autoridades hacendarias sustituir el Impuesto sobre ingresos mercantiles por uno de tipo valor agregado, dando a conocer el anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos; sin embargo, después de ser analizada, tanto por el sector privado como la propia autoridad y no existir las condiciones necesarias para su implantación, como fue la falta de coordinación de todas las entidades federativas, no se aprobó este proyecto; y es hasta el 29 de diciembre de 1978 cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto al Valor Agregado para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1980 y que abroga principalmente el impuesto sobre ingresos mercantiles en vigor desde 1948.<sup>24</sup>

##### 2.1.2. En otros países

Se dice que Francia fue el primer país en establecer un impuesto de tipo valor agregado en el año de 1954. Posteriormente se generalizó en la Comunidad Económica Europea en 1967. Otros países lo han establecido con tasas que oscilan del 3% al 20%.

---

<sup>24</sup> DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, Régimen y Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Fiscales ISEF, México, 1981, p. 6.

### 2.1.3. Exposición de motivos

La Exposición de Motivos de la iniciativa de LIVA señalaba que, debido al desarrollo económico y a la complejidad en los procesos de producción y distribución, era necesario sustituir al impuesto federal sobre ingresos mercantiles –con una antigüedad de 30 años- mismo que en su momento permitió abandonar gravámenes obsoletos, pero que presentaba fallas en su estructura que indefectiblemente debían corregirse.

La principal deficiencia atribuida al impuesto federal sobre ingresos mercantiles derivaba de la causación en “cascada” o “piramidal”, la cual ocasionaba que en cada una de las etapas de producción y comercialización se fueran aumentando los costos y los precios, produciéndose efectos acumulativos desiguales, que invariablemente afectaba a los consumidores finales.

La referida Exposición de Motivos aducía que, para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la mayoría de los países habían abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares al impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar adoptaron el impuesto al valor agregado, el cual destruía el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que dicho efecto ejercía en los niveles de precios, eliminándose con esto la desigualdad en la carga fiscal que favorecía a los artículos de consumo suntuario el relación con los bienes adquiridos por la población en general y desapareciendo por otro lado, la ventaja competitiva de las empresas mayores frente a las medianas y pequeñas a fin de beneficiar la exportación.

El IVA propuesto en esta iniciativa, debía pagarse en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; eliminándose el efecto en cascada, puesto que cada industrial o comerciante, al recibir el pago del impuesto que trasladara a sus clientes, recuperaría el que a él le hubieran repercutido sus proveedores, entregando al Fisco únicamente las diferencias.

El sistema planteado no permitía que el impuesto pagado en cada etapa influyera en el costo de los bienes y servicios, por lo que, al llegar al consumidor final no debían llevar cargas fiscales disimuladas u ocultas en el precio.

“Con el impuesto que se propone resultará la misma carga fiscal para los bienes por los que debe pagarse, independientemente del número de productores e intermediarios que intervienen en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano.”<sup>25</sup>

Con la entrada en vigor de la LIVA fueron abrogados 18 impuestos federales, incluidos las leyes y decretos siguientes: Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; Ley del Impuesto Sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes; Ley del Impuesto sobre Compra-venta de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices; Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama; Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados; Decreto por el cual se fija el Impuesto que causarán el Bencol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país; Ley del Impuesto a la Producción del Cemento; Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos; Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos,

---

<sup>25</sup> Ibidem, p. 8.

Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras; Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule; Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión; Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo; Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal; Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes; Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles; Decreto que Establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz; Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal y Ley de Impuesto y Derechos a la Explotación Pesquera.

La Iniciativa de ley planteaba que la tasa del tributo fuera del 10%, a fin de evitar presiones injustificadas en los niveles de los precios y atendiendo a la dificultad que se presentaría –al momento de la entrada en vigor de la ley- para reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrían incorporado en sus precios, los inventarios de la industria y del comercio.

Técnicamente una de las ventajas del IVA es evitar los efectos “piramidales” de un impuesto plurifásico y acumulativo, como lo fue el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, pero el alcance del mencionado efecto cascada no consiste en el hecho de que el consumidor final reciba toda la carga de la imposición a las ventas, lo cual se da en cualquier impuesto; lo que distingue y a la vez evita la cascada, es que en cada una de las etapas de producción y comercialización, con un sistema de valor agregado sólo se aumentan los precios y no se afectan

los costos de las mercancías, como acontece en un impuesto de tipo plurifásico con incidencias acumulativas.<sup>26</sup>

De acuerdo con lo anterior, el fisco no conoce la recaudación total con el impuesto sobre ingresos mercantiles, al desconocer el número de etapas que interviene en el proceso y por otra parte, con este nuevo impuesto se busca la simplicidad con que esta estructura técnica-jurídica podía ser controlada, recaudada e incluso fiscalizada.

#### 2.1.4. Naturaleza jurídica

El IVA en México es un tributo de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo y grava, en la forma y términos previstos por la ley de la materia, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Es un impuesto indirecto porque el sujeto obligado a enterarlo ante las autoridades fiscales con motivo de la realización de actos o actividades gravados, debe trasladarlo a terceras personas, de modo que la carga del impuesto no incide en el patrimonio del contribuyente, sino en el del consumidor final, quien es el que finalmente lo paga.

El productor e importador de bienes o servicios, con el carácter de contribuyente sujeto de todas las obligaciones fiscales, determina la carga del

---

<sup>26</sup>AGUILAR ÁLVAREZ, Javier, citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1999, p. 154.

gravamen, la cobra a la persona que adquiere los productos con el fin de consumirlos y entera al fisco el impuesto recaudado.<sup>27</sup>

El impuesto antes mencionado es aplicable en cada una de las etapas del ciclo económico, pero el objeto de su imposición no recae sobre el valor total del producto en cada operación, sino en la porción del valor final que se incorpora a los productos o servicios en su fase productiva o de distribución. Lo anterior, trae como consecuencia la neutralidad del impuesto al valor agregado, puesto que únicamente se grava la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de los bienes o servicios, ya que cada industrial o comerciante al trasladar el impuesto a sus clientes, recupera el que a él le repercutieron sus proveedores y sólo entrega al fisco el remanente.

El IVA es considerado por la doctrina como injusto, y perjudicial para la economía de los sectores de la población más necesitados, en razón de que no toma en cuenta la capacidad contributiva de las personas que soportan la carga del gravamen, sino solamente el hecho generador del tributo, opinión que compartimos.

No obstante lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la tesis jurisprudencial publicada bajo el rubro **"VALOR AGREGADO, EL ARTÍCULO 1º. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CÁLCULO LA APLICACIÓN DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA"**, lo siguiente:

---

<sup>27</sup> PÉREZ INDA, Luis M., *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001, p. 28.

“...al establecerse en el artículo 1º. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado una tasa del quince por ciento, aplicable al precio de los bienes o servicios que se adquieren por los gobernados, no se viola el precepto constitucional referido, dado que conforme al sistema que rige al impuesto al valor agregado, al que doctrinalmente se le puede clasificar como indirecto, el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado, pues el que tiene ésta en mayor grado adquiere bienes o servicios de un precio más elevado y por tanto, paga un tributo mayor que resulta de aplicar el porcentaje del quince por ciento al precio del bien o servicio adquirido. Así, la tasa fija del quince por ciento no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva.”<sup>28</sup>

## 2.2. Elementos del impuesto al valor agregado

### 2.2.1. Objeto del impuesto

Del artículo 1o. de la LIVA, se desprende el objeto del tributo, al establecer que está representado por la realización dentro del territorio nacional de los siguientes actos o actividades:

- a) Enajenación de bienes
- b) Prestación de servicios independientes
- c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes
- d) Importación de bienes o servicios

---

<sup>28</sup> Novena Época, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Septiembre de 1997, Tesis P., CXXXIX/97, p. 207.

En resumen, se puede establecer que el acto o actividad puede ser civil, mercantil, accidental o habitual.

#### 2.2.1.1. Enajenación de bienes

Por enajenación debe entenderse todo acto u operación, por el que se transmite la propiedad de bienes o la titularidad de derechos, a cambio de un precio convenido entre el comprador y vendedor.

Para estos efectos, el artículo 14 del CFF, amplía la definición de enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:
  - a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
  - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.
- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
  - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

- b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.
- VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los casos que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.
- IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Asimismo, se considera enajenación el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, salvo cuando sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes por caso fortuito o fuerza mayor, acorde a lo dispuesto por el artículo 8 del RLIVA.

Sin embargo, no se considera enajenación, la transmisión de propiedad que se origine por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible del impuesto sobre la renta.

Por otro lado, se considera que una enajenación se efectúa en territorio nacional y por lo tanto generaría la causación del IVA, en los siguientes casos:

- Si el bien se encuentra en el país al momento de efectuar el envío al adquirente.
- Cuando no habiendo envío, en el territorio nacional se realiza la entrega material del bien por el enajenante. Al respecto podemos señalar que se considera como entrega material del bien, el acto mediante el cual el enajenante pone a disposición material del adquirente, el objeto motivo de la operación.
- La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, aún cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de territorio nacional y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.
- Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.

Refiriéndonos al momento en que se considera efectuada la enajenación de bienes, el artículo 11 de la LIVA señala que, a partir del 1º. de enero de 2002, mediante la fracción I del artículo Séptimo Transitorio de la LIF y posteriormente tales modificaciones fueron incorporadas a la Ley de la materia a partir del 2003, el impuesto se causará en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Lo anterior, tiene la ventaja de evitar que los contribuyentes financien el impuesto a sus clientes cuando éstos realicen operaciones a crédito, lo cual implica un beneficio inmediato en la liquidez de las empresas, sobre todo en las micro, pequeñas y medianas, ya que no tienen que absorber el costo financiero que representa pagar el tributo con anticipación al cobro del precio o

contraprestación convenida. Sin embargo, este nuevo esquema implica un control administrativo exhaustivo y oportuno por parte de los contribuyentes, tanto de los pagos recibidos como de los efectuados, sobre todo cuando estos pagos se realicen mediante cheque.

Bajo el supuesto de enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparen dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título, en el caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien constituyó dichos títulos.

#### 2.2.1.2. Prestación de servicios independientes

El artículo 14 de la LIVA establece que, para efectos de la misma, se considera prestación de servicios independientes, lo siguiente:

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes.
- III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios Independientes, la que se realice de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la LISR asimila a dicha remuneración.

Por lo anterior, los sueldos y los conceptos que el artículo 110 de la LISR considera que se asimilan a sueldos, como son los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción; los anticipos que reciban los miembros de sociedades o asociaciones civiles; los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole; los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales; los honorarios por servicios prestados preponderantemente a un prestatario; no estarán sujetos al IVA.

Se entiende que se presta un servicio en territorio nacional, cuando en el mismo se lleva a cabo, ya sea total o parcialmente, por un residente en el país; en el caso de transporte internacional –independientemente de la residencia del porteador- cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta; con la transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional; tratándose de la transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozarán del mismo tratamiento.

Asimismo, en el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entenderá que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.

En este orden de ideas, debemos especificar que la obligación de pagar el impuesto por la prestación de servicios, surge en el momento en que sean cobradas las contraprestaciones a favor de quien preste los servicios, y sobre el monto de cada una de ellas, acorde a lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley citada, así mismo, le es aplicable lo mencionado en la parte de la enajenación de bienes, tratándose de la fecha en que están vigentes las disposiciones que regulan el momento de pagar el IVA; salvo en el caso de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme se devenguen.

#### 2.2.1.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

El artículo 19 de la LIVA señala en forma genérica que, por uso o goce temporal de bienes debemos entender al arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

En este sentido y por aplicación supletoria de las disposiciones de derecho federal común –a falta de norma fiscal expresa- permitida en el segundo párrafo del artículo quinto del CFF, así como a lo dispuesto por el artículo 2398 del CCF, el contrato de arrendamiento es aquel por virtud del cual una persona llamada arrendador, concede a otra, llamada arrendatario, el uso o goce temporal de una cosa, mediante el pago de un precio cierto.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> OLAVE IBARRA, Olaf Sergio, Obligaciones y Contratos Civiles Nociones, Banca y Crédito, Segunda Edición, 1988, p. 113.

El usufructo, en términos generales, se define como el derecho de disfrutar de las utilidades de una persona ajena con la obligación de restituir, en el momento oportuno, bien la cosa misma, bien su equivalencia en otra o en dinero, según sea o no consumible.<sup>30</sup>

Otro acto por el que se puede permitir el uso o goce de bienes, es el subarrendamiento y también el artículo 2480 del CCF señala que el arrendatario no puede subarrendar la cosa arrendada en todo o en parte, ni ceder sus derechos sin consentimiento del arrendador; si lo hiciera, responderá solidariamente con el subarrendatario de los daños y perjuicios.

Por otro lado, el artículo 19 de la LIVA establece que se dará el mismo tratamiento que al uso o goce temporal de bienes, a la prestación de servicio de tiempo compartido, definiéndolo como el acto jurídico consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce, o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por períodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se transmitan los activos de la persona moral de que se trate.

El artículo 21 de la LIVA señala que se concede el uso o goce de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien al momento de la entrega material a quien vaya a usarlo.

---

<sup>30</sup> DE PINA VARA, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Volumen Segundo, Porrúa, 23ª. Edición, 1990, p. 142.

Por consiguiente, la obligación de pagar el impuesto por el concepto en estudio, surgirá en el momento en que quien efectúe dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas, incluido cualquier otro concepto que se cargue o cobre, ello, al igual que para el caso de la enajenación de bienes y de la prestación de servicios, a partir del ejercicio fiscal de 2002.

#### 2.2.1.4. Importación de bienes o servicios

En términos de lo dispuesto por el artículo 24 de la LIVA, se considera importación de bienes o servicios, lo siguiente:

- Introducción al país de bienes.
- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país.
- Cuando el bien, exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique el valor adicional.

Derivado de lo anterior y para efectos del artículo 26 de la multicitada Ley, se considera que la importación de bienes o servicios se efectúa en los siguientes momentos:

- I. En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.
- II. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.
- III. Tratándose de bienes intangibles adquiridos por personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que pague efectivamente la contraprestación.
- IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 17 de esta Ley.

### 2.2.2. Sujetos del impuesto

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º. de la LIVA, son sujetos del IVA, las personas físicas o morales –sin importar su nacionalidad- que en territorio nacional realicen los actos o actividades que son objeto del IVA.

En este sentido, el sujeto pasivo del IVA es la persona –física o moral- a quien la ley le impone la carga tributaria derivada de la realización del hecho imponible<sup>31</sup>, y recibe el nombre de contribuyente.

En ocasiones, las personas físicas realizan actividades por cuenta de personas morales, por lo que, el sujeto del impuesto será la persona moral. Esto se aclara en la jurisprudencia emitida por el TFF, que a continuación transcribimos:

---

<sup>31</sup> GARCIA NOVOA, César, La devolución de Ingresos Tributarios Indevidos, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, 1993, p. 180.

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ES SUJETO DE ESTE IMPUESTO LA SOCIEDAD CIVIL QUE PRESTA SERVICIOS INDEPENDIENTES Y NO CADA UNA DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE LA INTEGRAN.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligadas al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas o morales que presten servicios independientes. Por lo anterior, si el particular demuestra en el juicio de nulidad, que forma parte integrante de una persona moral, el sujeto del impuesto al valor agregado no es la persona física sino la persona moral de la cual forma parte, ya que según las obligaciones contempladas en dicho numeral deben ser cumplidas por la asociación civil de que la persona física forma parte; razón por la cual no puede obligarse a esta última a que se dé de alta ante la Oficina Federal de Hacienda como contribuyente afecto al impuesto al valor agregado por la prestación de servicios independientes, dado que tales servicios no los ejecuta a nombre propio sino como integrante de la sociedad civil.<sup>32</sup>

El obligado del impuesto es la persona que realiza el acto o la actividad gravada por la ley, porque es quien ejerce el control de las operaciones económicas respectivas, determina con precisión el valor sobre el que ha de causarse el impuesto en cada etapa del proceso de producción o distribución de bienes o servicios, traslada el tributo causado, cumple con las obligaciones legales impuestas a su cargo y a su vez es objeto de control de parte de las autoridades fiscales<sup>33</sup>.

Ahora bien, debido a la mecánica propia e inherente del IVA, el contribuyente tiene la obligación de trasladar el referido impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen

---

<sup>32</sup> Texto aprobado en sesión de 19 de marzo de 1986, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, No. 76, p. 821, abril de 1986.

<sup>33</sup> PÉREZ INDA, Op. Cit., p. 32.

temporalmente, o a quienes reciban los servicios, de modo que el tributo no incide en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el del consumidor final.

No obstante que el consumidor final es el destinatario de la carga fiscal, éste no puede ser el contribuyente del IVA, fundamentalmente porque no interviene en todas las etapas del proceso económico de producción o distribución de bienes o servicios, sino sólo en la última, en la cual se produce el bien final para el consumo<sup>34</sup>.

Sobre el particular, el artículo 31 de la Ley General Tributaria de España (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), resalta que no perderá el carácter de contribuyente, quien deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas<sup>35</sup>.

Lo anterior, es un criterio aplicado en el derecho fiscal mexicano, pero no está plasmado en el texto de ordenamiento jurídico tributario alguno.

También son sujetos del impuesto en cuestión, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, no obstante que, de conformidad con otras leyes o decretos, no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, no solo deben aceptar la traslación y pagar el IVA que les efectúen los contribuyentes del mismo, sino que también causan la mencionada contribución por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o

---

<sup>34</sup> Idem.

<sup>35</sup> ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel y otros, Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales Marcial-Pons, Madrid, 1997, p. 216.

aprovechamientos, excepto cuando se generen derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable.

### 2.2.3. Base del impuesto

La base del IVA es el valor que corresponde a los actos, operaciones, bienes o servicios gravado por la Ley de la materia, el cual será el monto sobre el que se va a calcular el impuesto, y en cada acto o actividad, se establece en forma específica cómo se determina.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley en comento; tratándose de la enajenación se considera valor total, el monto que resulte de sumar los conceptos siguientes:

- El precio o contraprestación pactado. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo o el legal.
- Otros impuestos y derechos.
- Intereses normales o moratorios.
- Penas convencionales.
- Cualquier otro concepto.

Tratándose de la prestación de servicios, el cálculo del IVA, se hará sobre el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios,

penas convencionales y cualquier otro concepto, acorde a lo establecido en el artículo 18 de la Ley de la materia.

Asimismo, las personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, considerarán como valor para efectos del cálculo del tributo, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas.

De igual manera, en el caso de mutuo u otras operaciones de financiamiento, se considera valor a los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

En el caso del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, el artículo 23 del ordenamiento en cuestión señala que, para calcular el impuesto se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien lo otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Por último, tratándose de la importación de bienes tangibles, para calcular el IVA se considera el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

El valor que se toma en cuenta para la importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II, III y V del artículo 24 de la Ley en comento, será el

que le correspondería en esta Ley, por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

Por lo anterior, se concluye que la base del impuesto se determinará de acuerdo con el acto o actividad que realice el contribuyente.

#### 2.2.4. Tasa del impuesto

En la Ley en comento se establecen tres tipos diferentes de tasas; la general del 15%, la correspondiente a la franja o región fronteriza de 10% y la tasa del 0%.

##### 2.2.4.1. Tasa del 15%

Esta tasa corresponde al sector más amplio de las actividades económicas y se aplica a los actos o actividades gravadas que no sean objeto de las tasas del 10% ó 0%.

Las tasas máximas de este impuesto federal que se han aplicado en México, son las siguientes:

<b>PERIODO</b>	<b>TASA</b>
Enero 1980 a Diciembre 1982	10%
Enero 1983 a Noviembre 1991	15% y 20%
Diciembre 1991 a Marzo 1995	10%
Abril 1995 a 200....	15%

#### 2.2.4.2. Tasa del 10%

Es aplicable cuando los actos o actividades gravadas por la ley, se realicen por residentes en la región fronteriza, siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

En el caso de importación de bienes, también será aplicable la tasa del 10% cuando los bienes o servicios sean enajenados o prestados en la región fronteriza, sin interesar el hecho relativo a la residencia del importador.

Derivado de lo anterior y de conformidad con lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 2o. de la LIVA, se considera región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralelos a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Comarca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

#### 2.2.4.3. Tasa del 0%

La aplicación de esta tasa privilegiada tiene un doble objetivo: por una parte libera al consumidor de la carga fiscal en aquellos consumos que se consideran indispensables para la supervivencia; y por otra, favorecer a los proveedores de

bienes o servicios objeto de este tratamiento, al concedérseles la devolución del IVA que se les hubiera trasladado por no causarse el impuesto en sus actividades<sup>36</sup>.

Así, la referida tasa se aplica de modo genérico, entre otros, a los siguientes actos o actividades:

- La enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando uno u otros exporten.
- La enajenación de animales o vegetales que no estén industrializados; medicinas de patente o productos destinados a la alimentación bajo ciertas excepciones marcadas por la ley; hielo y agua no gaseosa ni compuesta, salvo que su presentación sea en envases menores de 10 litros; ixtle, palma y lechuguilla; tractores para accionar implementos agrícolas; fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y funguicidas destinados a la agricultura o ganadería; libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes.
- La prestación de servicios independientes realizada a favor de agricultores o ganaderos y destinada para actividades agropecuarias; los de molienda o trituración de maíz o de trigo; los de pasteurización de leche; los prestados en invernaderos hidropónicos; los de sacrificio de ganado y aves de corral y los de reaseguro, entre otros.

Un aspecto importante es el referente a que, los actos o actividades a los cuales les aplique la tasa del 0%, producen los mismos efectos legales que aquellos

---

<sup>36</sup> PEREZ INDA, Op. Cit., p. 53

por los que se debe pagar el impuesto conforme a las otras tasas de la multicitada Ley.

A pesar de la semejanza aparente entre la tasa 0% del impuesto y la exención del mismo, el tratamiento jurídico que les corresponde a una y otra figura es radicalmente distinto.

La exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de convivencia o de política económica.<sup>37</sup>

Respecto de los actos o actividades exentos, el contribuyente no podrá acreditar el IVA que se le haya trasladado en las adquisiciones de bienes o el que hubiese pagado en las importaciones, pero será deducible en los términos que establece el artículo 32 fracción XV de la LISR.

En tanto que el sujeto a la tasa del 0% tendrá un doble beneficio, puesto que al trasladarse el impuesto al 0%, no tendrá la obligación de trasladar en forma expresa y por separado el IVA, tal y como se confirma en el artículo 8 del Reglamento de la Ley en comento; por otra parte, sí puede realizar el acreditamiento del impuesto que le hubieran trasladado o el que hubiera pagado por la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, no se verán afectados en sus costos y gastos.

---

<sup>37</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México, 2004, p. 297.

Sobre el particular, el TFJFA, ha señalado que la distinción de los efectos en la mecánica de las operaciones del impuesto al valor agregado, referente a los contribuyentes exentos y los sujetos a la tasa del 0%, radica en que aquéllos no tienen derecho al acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por sus proveedores de bienes o servicios; en cambio, los contribuyentes sujetos a la tasa 0% tienen el derecho o beneficio de exigir al Fisco, el monto del importe pagado en el proceso de producción y que les trasladaron sus proveedores de bienes o servicios.<sup>38</sup>

### 2.3. Conceptos generales

#### 2.3.1. La traslación del Impuesto al Valor Agregado

La traslación es una figura básica en el IVA, y con ella se consigue, por una parte, configurar al referido impuesto como un tributo que grava el consumo, y por otra, determinar la cantidad que hay que ingresar al fisco o la que debe devolverse a los sujetos pasivos, debido a la diferencia entre el impuesto a cargo y el que les hubieren trasladado.

El tratadista mexicano Emilio Margáin Manautou<sup>39</sup>, señala que uno de los efectos que puede producirse al momento de pagar un impuesto, es precisamente el que éste pueda ser trasladado por el contribuyente a terceros, hasta llegar a una persona que no tenga a quien transmitirle la carga del gravamen.

---

<sup>38</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VI, Segunda Época, número 67, julio 1985, p. 40, Criterio Aislado.

<sup>39</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Op. Cit. p. 92

Dada la importancia del tema, los apartados siguientes contienen un estudio y análisis de la figura de la traslación o repercusión en el IVA, a fin de lograr un entendimiento adecuado de la mecánica propia de este tributo.

#### 2.3.1.1. Definición legal

El tercer párrafo del artículo 1º. de la LIVA establece la obligación a cargo de los contribuyentes del referido impuesto, de efectuar su traslación, y textualmente señala lo siguiente:

...

“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. Se entenderá por trasladado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.”

Derivado de lo anterior, se desprende que el sujeto pasivo del IVA, tiene la obligación de transferir la carga económica del gravamen a los consumidores finales, lo cual constituye la traslación del tributo.

A continuación examinaremos el tema de la traslación desde el punto de vista doctrinal.

### 2.3.1.2. Definición doctrinal

Para el maestro Ernesto Flores Zavala<sup>40</sup>, la traslación o repercusión del impuesto es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas que son: la percusión, la traslación y la incidencia.

Para este jurista, la percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, quien es la persona que tiene la obligación legal de pagarlo; la traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas, y la incidencia es la caída del tributo sobre la persona que realmente lo paga, se puede decir que es quien ve afectada su economía por el impacto del impuesto.

Por otro lado, el destacado profesor de la Universidad de Chicago, Harold M. Somers, señala en su obra "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional" que la traslación es el proceso por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto<sup>41</sup>, y al igual que Flores Zavala, manifiesta que dicho proceso se integra con la percusión, la traslación y la incidencia.

Por su parte, el maestro Narciso Sánchez Gómez señala que, en virtud del fenómeno de repercusión, el sujeto pasivo traslada el monto de la obligación contributiva a terceros dentro del proceso económico, hasta llegar al consumidor final de los bienes y servicios, para que soporte dentro de su economía todo el IVA acumulado o generado en el proceso antes mencionado.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 2004, p. 337.

<sup>41</sup> SOMERS Harold M., Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, Fondo de Cultura Económica, México, 1981, p. 171.

<sup>42</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., 2003, p. 160.

Como se puede desprender de las definiciones anteriores, la traslación del impuesto es una figura jurídica tributaria de naturaleza compleja, pues la misma abarca varios momentos, así como sujetos, y puede producir diversos efectos económicos y legales.

En el caso del IVA y debido al fenómeno de la traslación, el legislador, al momento de gravar actos de consumo, estableció una carga económica en contra de personas ajenas a la relación jurídica tributaria propia del tributo y sin tomar en consideración su respectiva capacidad económica.

Por lo anterior, el IVA siempre ha sido considerado como injusto y no proporcional, puesto que no grava a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos o capacidad que tuviera para efectuar erogaciones, lo cual hace suponer que la traslación es inconstitucional.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado, en la tesis que aparece bajo el rubro **"VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL LA OBLIGACIÓN A TRASLADARLO NO ES INCONSTITUCIONAL"** lo siguiente:

"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 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 pueda fijar obligaciones a cargo de terceros que no sean 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 esté claramente definido en la norma al establecer ésta que están obligados al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas o morales que otorguen el uso o goce temporal de bienes, dicho impuesto puede ser repercutido, o como se expresa en la ley a estudio trasladado”.<sup>43</sup>

Ahora bien, en relación con el problema específico de que al trasladar el IVA a un tercero, no se atiende a la capacidad económica de éste, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal ha sustentado en la tesis intitulada **“VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. LAS HIPÓTESIS DE SU TRASLACIÓN REFLEJAN EXACTAMENTE LA MISMA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, INDENPENDIENTEMENTE DE LA SITUACIÓN ECONÓMICA DE LOS CONSUMIDORES FINALES”** el siguiente criterio.

“La hipótesis de traslación del impuesto al valor agregado, como son el adquirir determinado bien, usar o gozar temporalmente de algún bien o recibir un servicio, reflejan la misma capacidad contributiva de los consumidores finales que deben pagar dicho tributo, independientemente de su situación económica, pues ésta es ajena al elemento considerado por el legislador para establecer el traslado del gravamen y, como los citados consumidores deben pagar una cantidad equivalente al monto del citado tributo, se respeta el principio de proporcionalidad tributaria consignado en la fracción IV del artículo 31 constitucional”.<sup>44</sup>

Para finalizar este apartado, considero importante manifestar que el anteriormente llamado TFF, sostuvo mediante la tesis IV-P-2aS-213 publicada en la Revista del TFF del Año III, Cuarta Época, número 20 de marzo de 2000,

<sup>43</sup> Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo 175-180 Primera Parte, p. 200.

<sup>44</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Febrero 1997 p. 191.

página 8, lo que el contribuyente del IVA traslada no es el impuesto mismo, sino una cantidad equivalente, pues sustentó que la ley distingue entre el impuesto y la carga económica que se traslada y, por lo tanto, lo que el contribuyente repercute al consumidor es un sobreprecio autorizado por el Estado y no el impuesto mismo.

Bajo esta tesitura, considero que la postura del TFF es insostenible, ya que el contribuyente del IVA si no efectuase la traslación del mismo, rompería con el esquema propio de esta contribución, la cual corresponde a la de un impuesto indirecto y por ende trasladable, que grava las diferentes fases de producción o distribución de bienes y servicios y que es neutro desde el punto de vista económico.

De igual modo, si lo que se trasladase fuese un cargo en el precio o "sobreprecio" de los bienes o servicios gravados, en el comprobante fiscal respectivo se haría constar tal circunstancia, pero en realidad lo que siempre se hace es una separación entre el precio del acto o actividad gravada y el impuesto que genera el mismo.

#### 2.3.1.3. Etapas de la traslación

Como señalamos anteriormente, la doctrina ha distinguido en el fenómeno de la traslación tres etapas, las cuales son: percusión, traslación e incidencia

A continuación se analizarán las fases que integran el fenómeno de la traslación en el IVA.

### La percusión

Es el punto de inicio en el que eventualmente suele incidir el impuesto, pero que como regla de aplicación sirve de base para el fenómeno de la traslación, ya que el obligado directo, en ocasiones presionado por factores numéricos y en otras por conveniencia personal, trata de que sean otros los que en última instancia soporten las cargas fiscales.<sup>45</sup>

El maestro Sergio F. De la Garza señala que la percusión es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal.<sup>46</sup>

Por su parte, Harold M. Somers define a la percusión del impuesto como el punto donde la ley impone la exacción.<sup>47</sup>

Derivado de lo anterior, se puede concluir que la percusión, se presenta cuando el sujeto pasivo se ubica dentro de la hipótesis normativa que genera la obligación fiscal; y en el caso del IVA, cuando se realizan los actos o actividades gravados por la Ley de la materia y por lo tanto tiene obligación de pagarlo.

---

<sup>45</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, Décima octava edición, México, 2004, Op. Cit. pp. 538-539.

<sup>46</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1979, p. 379

<sup>47</sup> SOMERS, Harold M., citado por MARGÁIN MANAUTOU, Op. Cit. p. 92.

## La traslación

La traslación es el fenómeno por el cual, el sujeto pasivo percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del tributo.<sup>48</sup>

Dicho de otro modo, la traslación es el acto por medio del cual el contribuyente transfiere la carga fiscal del gravamen a terceras personas.

Se han considerado dos formas clásicas de traslación según su dirección: protraslación o hacia delante y la retrotraslación o hacia atrás.

## La protraslación

Es la forma de traslación del impuesto que consiste en incrementar el precio de los bienes o servicios.<sup>49</sup>

Este tipo de traslación es el que se presenta con más frecuencia dentro de la economía de un país y también es el más injusto, ya que permite una sucesión de repercusiones que inciden sobre las diversas etapas de la producción, generando el efecto cascada o de piramidación, mismo que fue analizado en un apartado anterior.

Para Adolfo Arrijoa Vizcaíno la protraslación se rige por las leyes de la oferta y la demanda, ya que las condiciones del mercado son las que inducen al

---

<sup>48</sup> DE LA GARZA, Op. Cit. p. 379.

<sup>49</sup> SOMERS, HAROLD M., citado por ARRIOJA VIZCAÍNO, Op. Cit. p. 539.

comerciante o industrial a repercutir sus impuestos ante las necesidades del público consumidor. Asimismo, señala que al ir operando el procedimiento de la protraslación, el fisco pierde todo control, e inclusive interés, puesto que al haber percibido el ingreso previsto en la Ley Tributaria, la cuestión queda al amparo de necesidades e intereses de tipo económico.<sup>50</sup>

#### La retrotraslación

Consiste en pagar menos por los bienes y servicios, lo cual se logra cuando el fabricante absorbe impuestos destinados a trabajadores y consumidores, generalmente por exigencias del propio mercado o por presiones de tipo oficial.<sup>51</sup>

El maestro De la Garza señala que la retrotraslación se manifiesta cuando el sujeto pasivo, mediante una reducción del precio de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal<sup>52</sup>.

Ernesto Flores Zavala rechaza la idea de que pueda existir una traslación hacia atrás o retrotraslación, pues afirma que tal fenómeno corresponde a "la absorción del impuesto", el cual se presenta cuando el sujeto pasivo decide no trasladarlo, sino pagarlo directamente, a través de un aumento de producción, disminución de capital o trabajo empleado, o bien, disminuir el valor de la cosa gravada.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Idem, p. 539.

<sup>51</sup> Ibidem, p. 540.

<sup>52</sup> DE LA GARZA, Op. Cit., p. 380.

<sup>53</sup> FLORES ZAVALA, Op. Cit., 338, 346.

### La incidencia

Es la última etapa de la traslación del impuesto y se presenta cuando el mismo llega a una persona, que se encuentra imposibilitado para repercutir la carga del gravamen a un tercero. Es pues, el último lugar en donde descansa el impuesto.<sup>54</sup>

Sobre el particular, Dino Jarach señala que es el fenómeno en virtud del cual, ciertos sujetos que han recibido la traslación del impuesto y que no pueden trasladarlo a otros, soportan la carga del mismo, esto es, desembolsan la suma correspondiente juntamente con el precio de las mercancías o servicios que adquieren.<sup>55</sup>

En la práctica, es muy difícil determinar con precisión en quién incide finalmente el impuesto, en virtud de que el proceso económico en el cual se desarrolla la traslación, se presenta en una forma continua e ininterrumpida, la cual origina una verdadera circulación indefinida y divergente de las cargas tributarias.

Finalmente, debemos reiterar que una característica esencial de la traslación o repercusión del tributo y que va a incidir directamente en el régimen de la devolución de las cantidades repercutidas, es que el incidido no es sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino un sujeto privado que soporta un pago que, ciertamente, tiene su causa en una obligación tributaria ya satisfecha, pero que no tiene naturaleza fiscal.

---

<sup>54</sup> SOMERS, Harold M., Op. Cit. p. 175.

<sup>55</sup> JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª. Edición, 1999, p. 337.

#### 2.3.1.4. Momento en que se efectúa la traslación del impuesto

El momento en que se efectúa la traslación del IVA, invariablemente está vinculado con aquél en que se realicen los actos o actividades por la ley de la materia.

Los artículos 1º., tercer párrafo y 32, fracción III, de la LIVA, establecen la obligación a cargo de los contribuyentes de trasladar el impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, a través de la expedición de comprobantes que reúnan los requisitos fiscales.

En este contexto, podemos señalar que la traslación se actualiza con la emisión de los comprobantes fiscales, por lo que el término para repercutir coincide con el que está fijado para expedir y enviar dicho documento.

Al respecto, el primer párrafo de la fracción III del artículo 32 de la LIVA establece que los comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de la ley antes citada.

A partir del ejercicio fiscal de 2002 los contribuyentes del impuesto en estudio se sujetaron inicialmente a lo dispuesto por la fracción VII del Artículo Séptimo Transitorio de la LIF para el mismo ejercicio, que posteriormente quedó incluido en las disposiciones de la LIVA en 2003, el cual señala que, tratándose de la

expedición de comprobantes, en sustitución de lo dispuesto por la fracción III del artículo 32 de la LIVA, se estará a lo siguiente:

- Deberán expedir comprobantes con los requisitos que establezca el CFF y su Reglamento. Cuando el comprobante ampare actos o actividades gravados con el IVA, en el mismo se deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades.
- Si la contraprestación se paga en una sola exhibición, el comprobante deberá indicar el importe total de la operación y el monto equivalente al impuesto que se traslada.
- Si la contraprestación se paga en parcialidades, el comprobante que se expida para estos efectos, deberá indicar además el importe total de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto equivalente al impuesto que se traslada sobre dicha parcialidad.
- Por las parcialidades siguientes, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del CFF, así como anotar el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad, el monto del impuesto trasladado, el monto del impuesto retenido, en su caso, el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior amparando el acto o actividad objeto del impuesto.

En el caso de prestación de servicios y de conformidad con la Regla 5.4.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, por cada pago que perciban los

prestadores de servicios lo deberán considerar como una sola exhibición y no como parcialidad.

#### 2.3.1.5. Efectos de la traslación

El fenómeno de la traslación trae consigo una serie de efectos de diversa índole, principalmente de naturaleza jurídica y económica, pues afecta poderosamente a todo tipo de relaciones industriales, comerciales y de consumo.

Dicho fenómeno implica una verdadera cadena o círculo vicioso, ya que el tercero que ha recibido el gravamen del obligado directo, a su vez lo repercute a otra persona diferente y así sucesivamente; de tal manera que la repercusión va a operar en diversos sentidos, reflejándose de manera genérica en la totalidad del desenvolvimiento económico.<sup>56</sup>

Es a través de la traslación que el contribuyente recupera el IVA que le hubiesen trasladado sus proveedores, así como el pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, mediante la utilización del procedimiento de acreditamiento, el cual trataremos más adelante.

Al efectuarse la traslación o repercusión del impuesto, el poder adquisitivo del sujeto pasivo queda intacto, ya que dicho sujeto no soporta en su patrimonio la carga económica del tributo, sino que solamente lo entera al fisco. Por otro lado, es el consumidor final quien efectivamente cubre el importe del impuesto y por lo tanto ve disminuida su capacidad de compra, lo cual de cierta forma ocasiona desequilibrio funcional en la cadena productiva, puesto que dicho

---

<sup>56</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit., p. 539.

sujeto limitará su consumo en ciertos productos y disminuirá su ahorro, lo que generará una pérdida en el ingreso de sus proveedores y/o de otras personas con él relacionado.

Igualmente, la traslación puede acentuar la falta de uniformidad de un impuesto, o bien, atenuarla. La repercusión de los impuestos que gravan los artículos que no son de primera necesidad, puede atenuar la injusticia que se comete con los impuestos que gravan los artículos de primera necesidad.<sup>57</sup>

Adicionalmente y de acuerdo al artículo 28 de la LISR, no será ingreso gravable el IVA que trasladaran los contribuyentes en los términos de la ley respectiva.

Ahora veremos lo relativo al tema del acreditamiento, el cual y como mencionamos al inicio de este capítulo, constituye uno de los pilares del IVA.

### 2.3.2. La traslación del impuesto como presupuesto del acreditamiento

#### 2.3.2.1. Consideraciones preliminares

El IVA trasladado a los contribuyentes en sus adquisiciones de bienes o servicios y el que se hubiese pagado por ellos en importaciones, es susceptible de acreditamiento, en la proporción y con las modalidades que establece la ley.

Lo anterior significa, que los contribuyentes del impuesto en comento no absorben el costo del mismo, puesto que el gravamen que a ellos les hubieran

---

<sup>57</sup> FLORES ZAVALA, Op. Cit., p. 338.

trasladado, lo recuperan íntegramente –en términos generales- del Impuesto que ellos a su vez trasladen a sus clientes.

De igual forma, como resultado de la aplicación del procedimiento de acreditamiento, el contribuyente puede obtener un impuesto a pagar o un saldo a favor, el cual estará en posibilidad de compensar, solicitar su devolución o acreditarlo, contra obligaciones de pago que posteriormente se le generen en el gravamen en estudio.

Debido a que el cálculo del IVA se encuentra determinado esencialmente por el procedimiento de acreditamiento, procederemos a analizar dicha figura.

#### 2.3.2.2. Definición de acreditamiento

Enrique Calvo Nicolau<sup>58</sup>, señala que el acreditamiento es un término jurídico que aparece en los ordenamientos fiscales y se traduce en una operación aritmética esencial para determinar la obligación.

El primer párrafo del artículo 4º. de la LIVA, señala que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicho ordenamiento, la tasa que corresponda según sea el caso.

---

<sup>58</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo I, Themis, México, 1998, p. 216.

En otras palabras, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable del impuesto que hubiera causado sobre los ingresos gravados o afectos a la tasa del 0%.<sup>59</sup>

Así las cosas, el acreditamiento se compone de dos elementos: el impuesto causado y el impuesto acreditable.

Cuando en el procedimiento de acreditamiento, el impuesto acreditable sea mayor que el impuesto a cargo en la declaración de pago definitivo, el resultado será un saldo a favor del contribuyente, el cual podrá acreditarse contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, o bien, solicitar su devolución o compensación contra otros impuestos previo cumplimiento de requisitos legales.

A partir del 2005 existe la facilidad de compensar el saldo a favor del IVA contra otros impuestos a cargo. Tal posibilidad se tratará en el Capítulo Tercero de esta investigación.

En caso de que el impuesto causado sea mayor que el acreditable, el resultado será un IVA por pagar a favor del fisco.

En virtud de que el tema relativo al impuesto causado quedó solventado en el apartado anterior, pasaremos a analizar lo relativo al impuesto acreditable.

---

<sup>59</sup> PÉREZ INDA, Op. Cit. p. 63.

### 2.3.2.3. Definición del impuesto acreditable

Es el monto equivalente al IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado en la importación de bienes y servicios, mismo que, reuniendo los requisitos legales, es susceptible de restársele al impuesto a cargo o causado, a través del procedimiento de acreditamiento.

El impuesto acreditable es el atributo que tiene el IVA trasladado al contribuyente y el pagado por él en la Importación para poder restársele al impuesto a cargo.<sup>60</sup>

Entonces, para que el IVA se considere acreditable, deberá reunir algunos requisitos legales, los cuales básicamente son los siguientes:

- a) Que corresponda a erogaciones estrictamente indispensables para realizar actividades gravadas por el impuesto, incluyendo las gravadas a la tasa del 0%.
- b) Cuando se realicen actividades gravadas o exentas, deberán identificar el IVA pagado por la adquisición de bienes –distinguiendo el IVA pagado por las inversiones en activos fijos, gastos o cargos diferidos- y de servicios, así como las realizadas por el uso o goce temporal de bienes, relacionados con dichos conceptos para realizar actividades y determinar el IVA acreditable conforme a lo siguiente:

---

<sup>60</sup> GARCÍA LEPE, Carlos, Acreditamiento, Devoluciones y Compensaciones en el Impuesto al Valor Agregado, Editado por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), México, 1994, p. 41.

1. Acreditar el total del IVA de los conceptos que utilice exclusivamente en la realización de actividades gravadas por el impuesto.
  2. No acreditar el total del IVA de los conceptos que utilice indistintamente en la realización de actividades gravadas, exentas, o que no sean objeto de la ley, sino que aplicará un factor de acreditamiento el cual podrá ser el del mes por el que se calcule el impuesto u, opcionalmente, el del año de calendario inmediato anterior al que por el que se calcula el impuesto. Una vez ejercida la opción, la misma deberá continuarse para todas las erogaciones en un período de 60 meses.
- c) Tratándose del IVA pagado por inversiones, el IVA será totalmente acreditable, cuando se destinan habitualmente a la realización de actividades gravadas; por el contrario cuando dichas inversiones sean utilizadas para realizar actividades mixtas, se acreditará en forma proporcional, inclusive el mencionado acreditamiento estará sujeto al recálculo posterior si se cambia el destino de las inversiones.
- d) Que el impuesto haya sido trasladado expresamente y conste por separado en documentación que reúna requisitos fiscales. No obstante, quienes lleven contabilidad y efectúen el pago de bienes, uso o goce de los mismos, o de servicios, dicho pago será mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario o traspaso de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa.

- e) Que el IVA trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado.
- f) Tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1-A de la LIVA, se entera en los términos y plazos establecidos en la Ley de referencia. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago provisional siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención.

Visto lo anterior, es importante acotar que los contribuyentes con actividades gravadas o sujetas a tasa 0%, tienen derecho al acreditamiento de la totalidad del impuesto trasladado, mientras que los contribuyentes con actividades combinadas –gravadas y exentas - sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado trasladado o pagado, que corresponda a la parte de actos o actividades gravados, de acuerdo a un procedimiento que prevé la ley.

Con las reformas que sufrió la LIVA en 2005, se incluía dentro de la información para la determinación de la proporción del IVA acreditable, las actividades no afectas de IVA. Sin embargo, el pasado 7 de junio de 2005 se publicó en el DOF el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la LIVA, para corregir esta omisión y así disminuir de alguna forma las demandas ante los tribunales.

#### 2.3.2.4. Objeto del acreditamiento

Esta figura permite a los contribuyentes enterar al fisco únicamente la diferencia entre el impuesto a cargo y el que les hubieran trasladado o el que hubiesen

pagado, en la importación de bienes o servicios, tal y como lo establece el artículo 1º del penúltimo párrafo de la Ley de la materia.

El acreditamiento marca la pauta para que los contribuyentes cumplan correctamente sus obligaciones relativas a la presentación de declaraciones de pagos definitivos, manejo de contabilidad, expedición de comprobantes, etc.

Si no existiese el derecho al acreditamiento en el IVA, se quebraría el carácter neutral de dicha contribución, pues no habría forma de deducir el impuesto satisfecho en la etapa anterior y de ese modo se generaría el efecto en cascada.

#### 2.3.2.5. Momento en que procede el acreditamiento

La fracción III del artículo 5º. de la LIVA establece que, para que sea acreditable el IVA de acuerdo al procedimiento legal de acreditamiento, aquél debió haber sido efectivamente pagado total o parcialmente.

Como ya fue comentado anteriormente, a partir del 2002 la nueva forma de efectuar el acreditamiento, fue incorporada formalmente en la LIVA a partir del 2003, la cual responde al esquema llamado flujo de efectivo, esto porque el IVA se causa cuando efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

### 2.3.2.6. Retención del impuesto

Acorde a lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del artículo 1o.-A de la LIVA, los retenedores son los que sustituyen al sujeto pasivo en la obligación del pago y entero del impuesto. Tales retenedores son responsables solidarios del contribuyente hasta por el monto que corresponda al tributo, de conformidad a lo señalado por la fracción I del artículo 26 del CFF.

Así, los obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, son los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- II. Sean personas morales que:
  - a) Reciban servicios independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.
  - b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumos de su actividad industrial o para su comercialización.
  - c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.
  - d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.
- III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.
- IV. Sean 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 sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para la introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

Cabe aclarar que el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto que corresponda al período en que se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que hubiera efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

No obstante lo anterior, a partir del 2005 los contribuyentes señalados en la fracción IV anterior, gozan del beneficio de acreditar, el impuesto que les trasladaron y retuvieron, aún cuando no esté enterado, siempre y cuando a dichos contribuyentes retengan el IVA y a su vez se les retenga.

La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos de la disposición jurídica antes citada, cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país; así como cuando reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales.

El Ejecutivo Federal podrá autorizar, a través del RLIVA, una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperación con mayor oportunidad el impuesto acreditable. A falta de modificación expresa en el ordenamiento citado, su regulación se encuentra en la RMISC desde el año 1999.

## CAPÍTULO TERCERO

### ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Antes de iniciar el análisis fiscal de la compensación, regulada en el artículo 23 del CFF, es necesario recurrir en parte a las disposiciones establecidas en el Derecho Común para lograr un mayor entendimiento de esta institución.

#### 3.1. Concepto de compensación

El artículo 2185 del CCF, dentro del Libro Cuarto "de las Obligaciones", Título Quinto "Extinción de las obligaciones, y sus demás artículos correlativos, establecen que:

"Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudoras y acreedoras recíprocamente y por su propio derecho".

Al respecto, la doctrina establece que "cuando dos personas se deben mutuamente objetos semejantes, no es necesario que cada una de ellas pague a la otra lo que le debe; es más sencillo considerarlas como liberadas ambas hasta la concurrencia de la menor de las dos deudas, de manera que el excedente de la mayor quede sólo para ser objeto de una ejecución efectiva...Así cada una de esas personas posee al mismo tiempo 1º. Una facilidad para liberarse renunciando a su crédito; 2º. Una garantía para su crédito, rehusándose a pagar lo que debe".<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> PLANIOL citado por BORJA SORIANO, Manuel, Op. Cit., p. 636.

Giuliani Fonrouge <sup>62</sup> considera que "es principio universalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas" y que "la naturaleza especial del crédito fiscal, su pertenencia al derecho público y el carácter del deber cívico inherente a la obligación de su pago, son circunstancias que no hacen factible la compensación como modo ordinario de extinción, aun cuando en ciertos países se admite un derecho limitado del Estado a invocarla a su favor".

Atinadamente, López Vilas<sup>63</sup> afirma que la compensación viene a ser un "pago abreviado" que evita el "vaivén" o "ida y vuelta" de sendas prestaciones.

Como se puede derivar de lo anterior, la compensación constituye un medio de extinción de obligaciones, o bien, un balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor, o sólo hasta donde alcance la menor, si son de valores diferentes.

Así, existen opiniones que reconocen su eficacia en forma restringida y otras que la niegan.

### 3.1.1. Presupuestos de la compensación

Los presupuestos que deben observarse para que proceda la compensación, misma que implica el equivalente de un pago entre las partes, son los siguientes:

---

<sup>62</sup> FONROUGE, Giuliani citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 614.

<sup>63</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando, Las devoluciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 190.

1. Se requiere que las obligaciones por compensar sean líquidas y exigibles. El artículo 2189 del CCF dispone que, "Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días", sin más que una sencilla operación aritmética y es exigible, según el artículo 2190, "...aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho". Deben ser además firmes, es decir, no estar sujetos a controversia, para que puedan ser exigibles.

2. Es necesaria la fungibilidad entre los dos créditos, lo cual significa que el objeto de ellos sea intercambiable<sup>64</sup>. En esencia la compensación es una forma de extinción de obligaciones en dinero; no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie, como en el caso del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, pueden ser pagados a la SHCP, con obras elaboradas por los propios artistas, según lo establece el Decreto Presidencial de fecha 25 de octubre de 1994, publicado en el DOF el 31 del mismo mes y año, puedan compensarse, por el interés que tiene el Estado en recibir precisamente los bienes en especie.

3. Embargabilidad. No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo a cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.<sup>65</sup>

4. Limitación legal a la compensación.. Aún cuando en términos generales las obligaciones civiles son compensables, sin importar la fuente de donde

---

<sup>64</sup> DE LA PEZA MUÑOZ CANO, José Luis, De las obligaciones, Mc Graw Hill, México, 1997, p. 127.

<sup>65</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 616.

precedan, las leyes establecen ciertas excepciones a la compensación, en consideración a la naturaleza de los créditos o a las circunstancias de las personas, como se verá a continuación:

- a) Créditos de los que depende la subsistencia del acreedor. La ley protege de diversas maneras, entre otras no admitiendo la compensación a aquellos créditos de cuyo pago depende que el acreedor pueda hacer frente a la satisfacción de sus necesidades de subsistencia; por esta razón declara no compensables las obligaciones por alimentos, por una pensión vitalicia o por el salario mínimo de los trabajadores (Art. 2192, fracciones III, IV y V del CCF)
  
- b) Créditos con diferentes jerarquía o grado de preferencia. La compensación no pretende colocar en igualdad de créditos que por su origen, grado de preferencia o destino son desigual. Por esa razón la ley declara no compensables los créditos derivados de una indemnización por despojo, los que tienen su origen en un depósito, o los créditos fiscales (Art. 2192, fracciones II, VII y VIII del CCF).<sup>66</sup>

5. Procedencia. El CFF exigía que ambos créditos derivaran de una misma contribución. Se entendía que era una misma contribución, si se trataba del mismo impuesto, derecho, aportación de seguridad social o contribución de mejoras. Actualmente, se señalan otros requisitos que serán tratados en el apartado de compensación universal.

---

<sup>66</sup> DE LA PEZA MUÑOZ CANO, José Luis, Op. Cit. pp. 127-128.

### 3.2. Análisis fiscal del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación hasta el primer semestre de 2004

La fracción VIII del artículo 2192 del CCF, establece que no es procedente la compensación de adeudos fiscales, salvo en los casos en que la ley lo autorice.

En la legislación mexicana, la figura jurídica de la compensación está contenida en los artículos 23 y 24 del CFF, 9 y 13 de su Reglamento. Para que conforme a estas disposiciones legales el contribuyente pueda efectuar una compensación de contribuciones, era necesario que se presentaran los siguientes requisitos:

- a) Que los adeudos se refirieran a contribuciones que se pagaran mediante la presentación de declaraciones periódicas (normales o complementarias), como es el caso de quienes tuvieran la obligación de pagar el ISR y el IVA. Lo anterior no se observaba en las contribuciones aduaneras y por consiguiente, no operaría la compensación. En este caso de excepción a la regla los contribuyentes tendrían que recurrir a la solicitud de devolución de las cantidades pagadas indebidamente.
- b) Las cantidades a compensar deriven de la aplicación de una misma contribución incluyendo sus accesorios. Un caso específico sería cuando una persona tuviera saldo a favor del ISR, podría compensarlo contra un adeudo propio o retenido del mismo renglón tributario.
- c) Efectuar la compensación de las cantidades actualizadas, 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.

- d) La compensación entre adeudos y créditos pertenecientes a diferentes renglones tributarios, podría operar sólo cuando las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, lo autorizaran.
- e) No se podía efectuar compensación alguna, cuando se hubiera solicitado la devolución de cantidades pagadas indebidamente, aunque la autoridad fiscal no hubiera resuelto sobre la devolución pedida por el contribuyente; o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.
- f) Procedía la compensación cuando se cumplieran los requisitos legales sin requerir autorización del fisco, en caso contrario el contribuyente se obligaba a pagar el crédito actualizado, más recargos y las multas que, en su caso, resulten aplicables.
- g) Se prevé la facultad de las autoridades de aplicar compensaciones de oficio cuando se tratara de contribuciones que las personas estuvieran obligadas a pagar por adeudos derivados de una sentencia que hubiera causado ejecutoria, o que hubiera quedado firme por cualquier otra causa, contra las cantidades que la autoridad debiera devolver al contribuyente que hubiera solicitado su devolución.
- h) Tratándose de contribuyentes dictaminados por contador público independiente, podrían compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el ISR y el IVA, ambos a cargo del ejercicio, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, previo cumplimiento de reglas generales.

De conformidad con lo anterior, la figura de compensación es reconocida por las autoridades fiscales, pero en forma unilateral ya que una de las partes –la autoridad- es quien establece la regulación correspondiente, incluso, sin razón jurídica se exigen algunas condiciones para su aplicación, como se observó hasta antes de julio de 2004, donde sólo se permitía la compensación sobre contribuciones de la misma naturaleza.

Ahora, pasaremos a ver los principales cambios vigentes a partir del 1º. de julio de 2004 en materia de compensación universal. Término que jurídicamente no está definido, pero así se le identifica en la práctica fiscal y por parte de las autoridades fiscales.

### 3.3. Compensación universal a partir del segundo semestre de 2004

Una de las contadas disposiciones fiscales que ofrecen ventajas y beneficios a los contribuyentes, es la llamada "compensación universal de impuestos", la cual constituye un medio de aplicar los saldos a favor contra los adeudos que tengan los contribuyentes en materia federal, y de esa forma un manejo efectivo de flujos de las empresas.

Es bien sabido que como cualquier régimen fiscal, existen requisitos y condiciones que deberán cumplirse, pero por otra parte, se detectan omisiones e imprecisiones en el contexto de las disposiciones reguladoras.

Por tales motivos se procede a realizar un análisis de esa figura fiscal, apoyado de algunos antecedentes jurisdiccionales.

De acuerdo a lo tratado sobre la compensación en el apartado inicial de este capítulo, podríamos decir que para efectos fiscales, se tendrían que dar las siguientes condiciones para ejercer la compensación universal:

1. Que el contribuyente tenga la calidad de deudor y acreedor de la autoridad fiscal.
2. Que la autoridad fiscal tenga la calidad de deudor y acreedor del contribuyente.
3. Que ambas deudas sean igualmente líquidas y exigibles.

### 3.3.1. Condiciones a cumplir

El artículo 23 del CFF, representa la disposición sustantiva de la compensación fiscal. La primera parte del primer párrafo establece a la letra lo siguiente:

"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan fin específico, incluyendo sus accesorios".

De lo anterior, amerita comentar las condiciones incluidas en tal disposición.

#### 3.3.1.1. Impuestos por adeudo propio o por retención a terceros

Sobre el particular aclaramos que el sujeto pasivo de la obligación o contribuyente, es la persona física o moral a quien la ley constriñe al pago de

las contribuciones; existen dos tipos de sujetos pasivos, el directo o principal y el indirecto o responsable solidario, la doctrina también los identifica como sujeto pasivo por adeudo propio y sujeto pasivo por adeudo ajeno, respectivamente; el primero, "sujeto pasivo por adeudo propio, causante o contribuyente, es la persona a quien resulta atribuible el hecho imponible, por ser quien lo realiza de acuerdo con cada ley tributaria"<sup>67</sup> y el segundo lo será, porque la ley expresamente le atribuya la obligación o responsabilidad del pago con patrimonio propio o el que pertenece al contribuyente principal pero que está en sus manos, así tenemos que son "todos aquellos que la ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación, sin que ellos mismos verifiquen el hecho imponible, como es el caso de los agentes de retención, o como una serie en otros casos".<sup>68</sup>

Como ejemplos de impuestos por adeudo propio entre otros, están el ISR, el impuesto al activo y el IVA, con motivo de las actividades desarrolladas tipificadas como supuestos normativos; y como retenido a terceros, aquél que las disposiciones antes mencionadas señalan en forma expresa la obligación de efectuar su retención y posterior entero de acuerdo a las plazos legales.

### 3.3.1.2. Impuestos administrados por la misma autoridad

Con base en los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran la SHCP y los Gobiernos de los Estados, así como sus Anexos, ciertas funciones de administración de ingresos federales se asumen

---

<sup>67</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 492.

<sup>68</sup> JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I, Liceo Cima, Buenos Aires, 1957, p. 156.

por parte de los Estados, a fin de ejecutar acciones en materia hacendaria. En estas circunstancias, de acuerdo con los Anexos 3 y 7 de los convenios celebrados con prácticamente todos los Estados, los siguientes impuestos son administrados por sus respectivas autoridades.

1. El ISR, tratándose de los contribuyentes que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominados pequeños contribuyentes.
2. El ISR, tratándose de los contribuyentes que tributen en los términos del artículo 136-Bis, de la Sección II del Capítulo II del Título IV de la LISR, (régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales).
3. El ISR, tratándose de contribuyentes que tributen en los términos del artículo 154-Bis, del Capítulo IV del Título IV de la LISR, en relación con los ingresos por la ganancia de la enajenación de terrenos, construcciones o terrenos y construcciones ubicados dentro de la circunscripción territorial del Estado.

Con base en lo anterior, nos cuestionamos si procede la compensación universal respecto de dichos impuestos.

Para poder contestar, habría que recurrir a la Ley de Coordinación Fiscal que es la fuente de los Convenios antes comentados.

En este sentido, los artículos 13 y 14 del ordenamiento mencionado que constituyen la fuente de los Convenios Fiscales con los Estados, establecen lo siguiente:

"Art. 13. El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de los Estados o de los Municipios cuando así se pacte expresamente."

En efecto, las autoridades de los Estados pueden administrar los impuestos federales, que comprenden las funciones del RFC, recaudación, fiscalización y administración. Hasta aquí se concluiría que en efecto el ISR de contribuyentes menores, del régimen intermedio de las personas físicas y el que deriva de la enajenación de inmuebles, son administrados por autoridades distintas y respecto de ellos no procedería la compensación en cuestión.

No obstante de lo anterior, en este aspecto las autoridades estatales no son distintas a las federales, ya que el artículo 14 de la LCF les da dicha calidad, el cual establece:

"Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscales y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales."

De acuerdo a tal precepto, las autoridades fiscales estatales al ser consideradas como federales, no calificarían como distintas de acuerdo con el artículo 23 del CFF.

Continuando con el artículo 14 consideramos que, al señalar a las autoridades fiscales de las entidades como autoridades federales, más bien se refiere a su ámbito material, es decir, a la naturaleza de los actos que realizan o al ejercicio de sus facultades, en contra de lo que establece literalmente el primer párrafo del artículo 23, de que sea la misma autoridad que administre los impuestos, estimamos que alude a la función de administración y no a su calidad de autoridad.

En este orden de ideas, el criterio sustentado por las autoridades fiscales sobre el ISR causado por los REPECOS, el 5% de ISR causado por los contribuyentes que tributan en el régimen intermedio, así como el ISR causado en la enajenación de terrenos y construcciones, es que no procedería la compensación universal. También sería el caso del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (excepto aeronaves), todos ellos administrados por las autoridades estatales.

A continuación pasaremos a las demás limitaciones para la compensación universal.

#### 3.3.1.3. Impuestos federales que no tengan un fin específico

El mismo artículo 23 dispone que para efectuar la compensación universal los impuestos no deberán tener un fin específico. En la reciente reforma del 2004,

se estableció la obligación de pago del IVA para los pequeños contribuyentes, disponiéndose en el artículo 8 de la LIF lo siguiente:

“Artículo 8. Las Entidades Federativas que celebren convenio de coordinación para la administración del impuesto establecido en el artículo 2º.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, *deberán destinar los recursos obtenidos por ese concepto a un programa de gasto social consistente en la protección para cada uno de los pequeños contribuyentes.* Para este efecto, las Entidades Federativas podrán celebrar convenio con el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Los contribuyentes que por actos de autoridad les determinen omisión en el pago del impuesto mencionado, no serán beneficiarios de lo dispuesto en este artículo.”

De la lectura anterior se desprende que el IVA de contribuyentes menores, recaudado por las Entidades Federativas y destinado a un fin específico, no podrá ser objeto de la compensación universal, además de que, se trata de un impuesto administrado por autoridad distinta.

De conformidad con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se debe cumplir con el principio de vinculación con el gasto público que debe prevalecer en materia tributaria. No obstante, la SCJN, ha dictado la siguiente Jurisprudencia, que precisa que no existe violación al citado precepto, por el hecho de que un impuesto se destine a un fin específico.

**GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.** La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del

presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material del gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1º de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto: y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gasto público, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto de un organismo descentralizado

encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, y que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.<sup>69</sup>

Con este antecedente se puede concluir que no existiría violación constitucional por el hecho de que un impuesto se destine a un fin específico, en la medida que forme parte de los gastos establecidos en el presupuesto de egresos.

Podemos decir que los convenios no regulan expresamente las facultades de las autoridades en materia de compensación de los impuestos de ISR e IVA, salvo en el caso de los pequeños contribuyentes, por lo cual la autoridad local se encuentra obligada a proceder en los términos de la Legislación Federal respectiva y aceptar la figura de la compensación universal de aquéllos impuestos con base a lo apuntado en los convenios de algunas entidades. Además, las autoridades locales de las entidades federativas no tienen previsto dentro de su normatividad la posible aplicación del derecho que tienen los contribuyentes de utilizar esta forma de extinción de las obligaciones, probablemente porque no cuentan con la infraestructura administrativa para llevarla a cabo.

---

<sup>69</sup> Séptima Época, Instancia Sala Auxiliar, Informes, Tomo Informe 1969, p. 25.

#### 3.3.1.4. Accesorios de los impuestos

De la última parte del primer párrafo del artículo 23 se desprende que contra los accesorios se podrá efectuar la compensación de los impuestos a favor. Sobre el particular, el último párrafo del artículo 2º. del Código en comento dispone que, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados. Esto implica la ventaja de no afectar el flujo del contribuyente por el pago en efectivo de los accesorios.

Es importante recordar que en términos del artículo 9 del RCFF, no se causarán recargos cuando los contribuyentes al pagar las contribuciones en forma extemporánea compensen saldos a favor generados con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate; por otra parte, se dispone que cuando el saldo a favor de los contribuyentes se hubiera generado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causarán recargos por el período comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución a cargo y la fecha en que se originó el saldo a favor a compensar.

Sin duda dichas regulaciones representan una ventaja para los contribuyentes.

Sin embargo, el recargo considerado como una obligación adicional a la principal, o una nueva carga a una anterior ya existente o bien, de conformidad con el artículo 21 del CFF, una indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, se ha incrementado significativamente el pago de estos accesorios, ya que por mucho tiempo el contribuyente se había venido

financiando con los recursos fiscales en comparación con el dinero de las instituciones financieras que era más caro. Actualmente se ha revertido esta situación a tal grado que se afirma que el dinero más caro es el que no se le paga oportunamente al Fisco, debido a los elevados recargos, a los que se les sumarían las actualizaciones del adeudo.

Asimismo, la segunda parte de su primer párrafo del artículo 23, dispone:

“Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de ese 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, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.”

Ante tal situación y en base al artículo 6 tercer párrafo del CFF, corresponderá a los contribuyentes efectuar los cálculos correspondientes, es decir, cuantificar el monto de la actualización en los saldos a favor y pagos de lo indebido.

#### 3.3.1.5. Cantidades a favor

Prosiguiendo con el tema en cuestión señalaremos que, una cantidad a favor considerada como determinado número de unidades en dinero, podría derivarse de algún acreditamiento o por pagos indebidos.

La figura del pago de lo indebido ya fue acotada en el capítulo uno anterior, el cual comprende desde sus antecedentes en el CCF, en el CFF, así como sus elementos y consecuencias.

En resumen, consiste en recibir alguna cosa que no se tenía derecho a exigir y que por error ha sido pagada. Como ejemplo tenemos el que pudiera derivarse del cumplimiento de una resolución de la autoridad que haya determinado la existencia de un crédito fiscal, y que en juicio ante los tribunales hubiera quedado insubsistente. En este caso la cantidad pagada se convertiría en un pago de lo indebido, cuya compensación procedería.

Respecto al saldo a favor partiremos de su significado, el cual según la Real Academia Española la palabra saldo significa (*It. saldo y del /at. Solidus: sólido*), pago de la deuda u obligación.<sup>70</sup>

Resultado deudor o acreedor que arroja una cuenta en relación con una de las partes a que interesa o atañe. Sobrante, diferencia, resto. Remanente de mercancías que el industrial o el comerciante venden por un precio inferior al normal.<sup>71</sup>

El término de saldo a favor tiene una connotación contable-fiscal y se puede considerar como el exceso de las cantidades pagadas respecto de aquellas que se deben pagar, o cuando el IVA acreditable respecto de aquel computado sobre las actividades realizadas, es mayor.

---

<sup>70</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Tomo H/Z, 2001, p. 2010.

<sup>71</sup> GUIZA ALDAY, Francisco Javier, Voz Saldo, Diccionario Jurídico de Legislación y Jurisprudencia, México, 1999, p. 741.

Sobre el particular, existe una tesis aislada de la opinión de los Tribunales que aborda someramente la diferencia entre el pago de lo indebido y el saldo a favor, misma que por su importancia transcribimos a continuación:

**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 al contribuyente a cuenta del impuesto sobre la renta puede considerarse como un pago de lo indebido, en primer lugar, porque estaba sujeto al pago del impuesto y, en segundo lugar, 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 período. Por tanto, se concluye que

la cantidad a la que se tiene derecho a 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.<sup>72</sup>

En la práctica se debe tener cuidado en identificar cuándo se está en presencia de un pago de lo indebido o un saldo a favor, principalmente para precisar la fecha a partir de la cual deba actualizarse cualquiera de ellos.

### 3.3.2. Requisitos formales de la compensación

El multicitado artículo 23 señala que, se deberá presentar un aviso dentro los cinco días siguientes a aquél en que la compensación se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial.

Por otra parte, la Regla 2.2.5. de la RMISC vigente, establece los requisitos siguientes:

1. Formular el aviso de compensación a través de la forma oficial 41 y sus Anexos 1, 1-A, 2, 3, 5 y 6 de las formas oficiales 32 y 41 según corresponda.
2. Presentar el aviso ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente o de Grandes Contribuyentes, a la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, de acuerdo con los siguientes plazos:

---

<sup>72</sup> Tesis XIV. 2º. 36 A, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Julio de 1998, p. 346.

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieran efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y séptimo día hábil siguiente
3 y 4	Octavo y Noveno día hábil siguiente
5 y 6	Décimo y Décimo primero día hábil siguiente
7 y 8	Décimo Segundo y Décimo tercero día hábil siguiente
9 y 0	Décimo cuarto y Décimo quinto día hábil siguiente

De acuerdo con el cuadro anterior, el plazo para presentar el aviso de compensación y sus anexos, se amplía hasta 15 días hábiles.

Tratándose de los saldos a favor de IVA se prevé que adicionalmente, se deberá presentar la siguiente información:

- a) Medios magnéticos que contengan la relación de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de las operaciones.
- b) Medios magnéticos de la totalidad de las operaciones de comercio exterior (importación y exportación).

Asimismo, la regla 2.2.7. publicada en la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMISC 2004, señala una mecánica específica para cuando se compensaban saldos a favor contra cantidades a cargo por concepto del IVA por actos accidentales o el impuesto especial sobre producción y servicios retenido, ya que las aplicaciones electrónicas de las instituciones de crédito no contemplan los renglones respectivos.

Dicha mecánica consiste en declarar cada concepto de impuesto en las aplicaciones electrónicas en otro diferente e individualmente. Acto seguido,

presentar declaración de corrección de datos, vía internet o ante las ALAC y posteriormente, presentar la forma oficial 41 "Aviso de Compensación" y sus correlativos Anexos debidamente requisitados.

Este procedimiento tan complejo no estuvo generalizado, además de que el pasado 29 de abril de 2005 fue derogado en la Décima Primera Resolución de modificaciones a la RMISC 2004. Esperemos que las autoridades fiscales continúen adecuando los sistemas a las necesidades específicas.

No bastando con lo anterior, a través de la página del SAT se publica un cuadro de los impuestos que podrán ser objeto de la compensación universal:

Esquema de impuestos federales para la compensación universal

SALDO A FAVOR EN:	IMPUESTOS CONTRA LOS QUE SE PUEDE COMPENSAR							
	ISR PROPIO	IVA PROPIO	IMPAC	IEPS PROPIO	TENENCIA AERONAVES	RETENCIÓN ISR	RETENCIÓN IVA	RETENCIÓN IEPS
ISR PROPIO (1)	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IVA PROPIO	SI	*NO	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IMPAC	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IEPS (2)	NO	NO	NO	SI	NO	NO	NO	NO
TENENCIA DE AERONAVES	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI

- No es compensable el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) ni el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (excepto aeronaves), ya que son administrados por las Entidades Federativas.
- No procede la compensación del crédito al salario pagado al trabajador, ya que el retenedor podrá acreditarlo contra el ISR a su cargo o contra el ISR retenido a terceros en los términos del artículo 115 de la Ley del ISR.
- No procede la compensación de las diferencias a favor de retenciones del ISR por sueldos y salarios contra otros impuestos federales, ya que existe un mecanismo específico en el artículo 116 de la Ley del ISR para compensar dichas diferencias.

(1) No procede la compensación contra el ISR causado por REPECOS; el 5% de ISR causado por los contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio, así como el ISR causado en la enajenación de terrenos y construcciones, los cuales son administrados por las Entidades Federativas ante la cual se realiza el pago.

(2) La compensación del IEPS debe efectuarse en los términos del artículo 5 de la Ley de IEPS.

\* Se podrá compensar IVA contra IVA considerando el criterio 81/2001/IVA

PAGO INDEBIDO EN:	IMPUESTOS CONTRA LOS QUE SE PUEDE COMPENSAR							
	ISR PROPIO	IVA PROPIO	IMPAC	IEPS PROPIO	TENENCIA AERONAVES	RETENCION ISR	RETENCION IVA	RETENCION IEPS
ISR PROPIO (1)	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IVA PROPIO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IMPAC	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IEPS PROPIO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
TENENCIA DE AERONAVES	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
RETENCION DE ISR (2)	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
RETENCION DE IVA	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
RETENCION DE IEPS	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI

(1) No procede la compensación contra el ISR causado por REPECOS; el 5% de ISR causado por los contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio, así como el ISR causado en la enajenación de terrenos y construcciones, los cuales son administrados por las Entidades Federativas ante la cual se realiza el pago.

(2) No procede la compensación de las diferencias a favor de retenciones del ISR por sueldos y salarios contra otros impuestos federales, ya que existe un mecanismo específico en el artículo 116 de la Ley del ISR para compensar dichas diferencias.

Cabe señalar que por disposición expresa del penúltimo párrafo del artículo 1-A de la LIVA, contra las retenciones de este impuesto no procederá acreditamiento, compensación o disminución alguna, por lo que el IVA retenido deberá pagarse en efectivo.

Contrariamente a lo antes apuntado, en el mismo artículo, en su fracción IV, se permite a los contribuyentes que estén sujetos a un programa de importación temporal, acreditar el impuesto retenido aun cuando no esté pagado. Asimismo, en la LIF para el ejercicio fiscal 2005, en el artículo 17 en su fracción VI, tratándose de los estímulos fiscales, establece la posibilidad de acreditar el

impuesto especial sobre producción y servicios que hayan pagado los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero, que adquieran diesel para su consumo final y siempre que dicho comestible no sea para uso automotriz en vehículos que se destinen al transporte de personas o efectos a través de carreteras o caminos. Tal acreditamiento será contra el ISR y el IVA, que tenga el contribuyente a su cargo *o contra las retenciones efectuadas a terceros por dichos impuestos*, así como contra el IA.

De esta forma consideramos que existe un trato inequitativo entre los contribuyentes, al permitírseles a algunos el acreditamiento del IVA retenido sin estar efectivamente pagado o aplicar algún estímulo fiscal contra las retenciones de IVA.

### 3.3.3. Compensación de saldos a favor de IVA

Es de llamar la atención que a través de la regla 2.2.8., adicionada en la Tercera modificación a la RMISC publicada en el DOF del 31 de agosto de 2004, se confirmaba que los contribuyentes que determinen saldos a favor en la declaración mensual o semestral del IVA, podrán optar por compensarlo contra otros impuestos a su cargo distintos de dicho impuesto, en lugar de solicitar su devolución o efectuar su acreditamiento, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos a que se refiere el artículo 23 del CFF.

Asimismo, se precisaba que, si resulta un remanente de saldo a favor, una vez efectuada la compensación, se podrá continuar compensando o solicitar su devolución, sobre la totalidad del remanente.

Esta regla fue derogada el pasado 29 de abril de 2005 a través de la Décima Primera reforma de la RMISC 2004, lo que podría apoyar la posibilidad de compensar saldos a favor de IVA contra el mismo IVA a cargo o bien, considerar que estaba de más tal aclaración toda vez que en el artículo 6 de la LIVA se precisa solo la opción de compensar el IVA contra otros impuestos.

Adicionalmente, a través de la regla 2.2.7. de la RMISC vigente, se aclara que la compensación de cantidades a favor de IVA contra las cantidades a cargo, podrá efectuarse, inclusive, contra los saldos a cargo del mismo período al que corresponda el saldo a favor, siempre que se haya manifestado el saldo a favor con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

Estas aclaraciones son útiles toda vez que existían dudas de cómo procedería la autoridad.

Resulta necesario cumplir con los requisitos legales exigidos, para que las autoridades fiscales no rechacen esta forma de extinguir las obligaciones tributarias.

#### 3.3.4. Clasificación de las compensaciones

##### a) Compensaciones improcedentes

El segundo párrafo del artículo 23 del CFF, prevé la consecuencia de realizar compensaciones improcedentes, señalando lo siguiente:

"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."

Cabe resaltar que las compensaciones indebidas serán objeto de imposición de multas, de entre un rango del 40% al 100% calculadas sobre el monto de aquéllas.

b) Compensaciones prohibidas

Asimismo, en el párrafo tercero se establece lo siguiente:

"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 los términos del artículo 22 de este Código."

De acuerdo con lo anterior, se desprenden ciertas prohibiciones para llevar a cabo la compensación de las siguientes cantidades:

1. De aquellas respecto de las cuales se haya solicitado su devolución.
2. De aquellas respecto de las cuales haya prescrito la obligación para devolverlas.
3. De aquellas que hubiesen sido trasladadas expresamente y por separado o incluidas en el precio.

A continuación se analizan dichas prohibiciones:

1. De aquellas cantidades respecto de las cuales se haya solicitado su devolución.

La situación de solicitar la devolución de cantidades a favor limita la posibilidad de efectuar su compensación, circunstancia lógica y entendible, ya que no se puede acceder a ambas figuras porque se originaría una duplicidad. Habría que preguntarse si es posible compensar cantidades solicitadas en devolución y respecto de las cuales se haya presentado su desistimiento si consideramos que un contribuyente manifiesta expresamente su voluntad de modificar la forma de recuperar las cantidades que tiene a su favor, antes de ejercer la otra forma de recuperación, sería suficiente para estar en posibilidad de compensar; no obstante, de una aplicación literal de las disposiciones el hecho de solicitar en devolución una cantidad hace nugatorio el derecho del contribuyente para compensar.

Lo anterior no está previsto en las disposiciones fiscales, por lo que deberá actuarse con diligencia.

2. De aquellas cantidades respecto de las cuales haya prescrito la obligación para devolverlas.

Con base en el artículo 22 del CFF, la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, como lo establece el artículo 146, que es de cinco años contado a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido.

3. De aquellas cantidades que hubiesen sido trasladadas expresamente y por separado e incluidas en el precio.

A raíz de la reciente reforma que sufrió el CFF, se incorporó esta limitación y es el caso típico del IVA, que únicamente podrá compensarse por las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado y siempre que no lo hubieran acreditado.

c) Compensaciones de oficio

Además de la compensación a petición del contribuyente, el último párrafo del artículo 23 del CFF precisa la facultad discrecional que tienen las autoridades para ejecutar compensaciones de oficio. Este párrafo a la letra establece lo siguiente:

“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.”

En la práctica se presentan principalmente problemas con las compensaciones que no son firmes. Al respecto, es importante considerar el sentido de firmeza que señala el CFF. Uno de los elementos esenciales para que se constituya la compensación, es que se requiere que las deudas son igualmente líquidas y exigibles. La exigibilidad como ya se comentó, es aquella deuda cuyo pago no

puede rehusarse conforme a derecho, consecuentemente un crédito firme es aquel crédito exigible; es decir por ministerio de ley o en su caso porque el contribuyente agotó todos los recursos legales de defensa y existe una sentencia definitiva de los jueces que confirme el crédito fiscal, en monto y fecha de pago.

Lo anterior se confirma con la siguiente tesis aislada del TFF (ahora TFJFA):

**COMPENSACIÓN OFICIOSA. ES UNA FACULTAD EXPRESA DE LAS AUTORIDADES FISCALES, SIEMPRE Y CUANDO LAS CANTIDADES QUE LOS CONTRIBUYENTES ESTÉN OBLIGADOS A PAGAR POR ADEUDOS A SU CARGO O POR RETENCIÓN A TERCEROS QUEDE FIRME.** Del contenido del quinto párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1998, se desprende la figura de la compensación oficiosa que pueden realizar las autoridades fiscales, respecto de las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las mismas, aún en el caso de haber solicitado su devolución o no, 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, firmeza que debe entenderse en el sentido de que en contra del acto administrativo en el que se establece el adeudo a cargo no se interpuso medio de defensa legal alguno dentro de los plazos establecidos para tales efectos, los que, admitiendo recurso, no fueron recurridas o habiéndolo sido, se haya declarado desierto el interpuesto, o haya desistido el recurrente de él, y, las consentidas expresamente por las partes o sus representantes, lo que constituye propiamente la verdad legal (cosa juzgada), sin que sean viable sostener que la firmeza en cuestión deviene por la circunstancia de que no se haya cubierto o garantizado el crédito fiscal en los términos del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, ya que en todo caso ello ocasiona el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, por así disponerlo el artículo 145 del Código en consulta, empero en ningún momento reviste firmeza el acto administrativo en que se contienen los créditos fiscales a cargo del particular, ya que ello sólo se

perfecciona en los términos que fueron apuntados con antelación. Luego entonces, si a la fecha de emisión de la resolución por cuyo conducto la autoridad demandada notificó el particular la compensación oficiosa efectuada, éste había interpuesto un medio de defensa en contra de la resolución determinante de los créditos fiscales a su cargo, sin haber agotado aún las instancias legales, resulta evidente que éstos aún no se encuentran firmes, por tanto la compensación efectuada en estos términos resulta por demás ilegal.<sup>73</sup>

Este antecedente es importante por los elementos técnicos que sustentan cuándo un crédito es considerado como firme, ya que las autoridades suelen compensar e inclusive disminuir los montos solicitados en devolución, con créditos no exigibles.

#### d) Compensaciones de intereses a favor de los contribuyentes

Hasta el año 2003, a través del artículo 22 del CFF, se permitía la compensación de los intereses que la autoridad estaba obligada a devolver a los contribuyentes, cuando se trataba de pagos de contribuciones respecto de las cuales no había procedido legalmente su pago.

A partir de 2004, dicha posibilidad fue eliminada de dicho precepto, lo que en principio permitía concluir que ya no es posible realizar la compensación de dichas cantidades.

Cabe señalar que la compensación se puede realizar por tratarse de un pago de lo indebido, sin embargo, podría ser cuestionada porque el primer párrafo del

---

<sup>73</sup>Tesis IV-TASR-VII-100, Primera Sala Regional Noreste (Cd. Obregón), R.T.F.F., Año II, No. 8 Marzo 1999, p. 211.

artículo 23 establece una situación fáctica de que tanto las cantidades a favor como las que los contribuyentes están obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros, están condicionadas a que ambas cantidades deriven de impuestos federales. Desafortunadamente, los intereses no son impuestos y tampoco tienen la naturaleza de accesorios, por lo que en estas condiciones los intereses solo pueden ser recuperados a través de su solicitud de devolución.

Con motivo de este nuevo concepto, tenemos que "interés etimológicamente significa, del latín *interest*, del verbo *interesse*, importar. Se identifica con el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital (dinero); además puede considerarse como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión.<sup>74</sup>

En sentido amplio, es una compensación en dinero o en cualquier valor que recibe el acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.

A su vez, también podemos considerar que son cantidades que debe pagar un deudor cuando no entrega una cantidad en dinero en la época en la que se comprometió a hacerlo.

Así tenemos dos tipos de intereses:

- a) Los intereses normales, que son aquellas cantidades que los deudores deben pagar a los acreedores durante el tiempo que estén usando el dinero, y tienen como finalidad pagar el costo del uso, mientras esté en poder del deudor.

---

<sup>74</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de derecho fiscal, Editorial Oxford, 1998, p. 543.

- b) Por el contrario, los intereses moratorios son aquellos que el deudor debe pagar al acreedor como indemnización, cuando no hace entrega el dinero en la fecha en al que se comprometió a ello.

Obviamente los intereses moratorios son más altos que los normales, por la razón antes dicha. Los normales se pagan por el uso del dinero, y los moratorios, además del uso deberán pagar una cantidad adicional como sanción por el incumplimiento de no entregar el dinero en la fecha en que se comprometió el deudor a hacerlo.

En materia fiscal, en donde no existe ánimo de lucro, ni las cantidades adeudadas provienen de un contrato con interés, los recargos según Doricela Mabarak,<sup>75</sup> son indemnizaciones que se deben cubrir a la autoridad fiscal cuando las contribuciones no se paguen, dentro de los plazos legales.

Esto significa que, de manera semejante a las demás obligaciones en donde el dinero es su objeto, también en materia fiscal deberá resarcirse al acreedor el costo del dinero, cuando éste no es entregado en la fecha que debe hacerlo el deudor.

Si la autoridad no dispone a tiempo de los recursos económicos a los que legalmente tiene derecho deberá recibir a cambio algunos beneficios económicos como consecuencia de la mora en la que, aún con la autorización

---

<sup>75</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Editorial McGraw-Hill Interamericana, México, 2002, p. 64.

fiscal, haya incurrido el sujeto deudor de la contribución. En este caso los beneficios económicos que recibirá el fisco son los siguientes:

- a) Intereses. Se deberá abonar al fisco, además de la suerte principal, una cantidad adicional por concepto de intereses, la cual en el caso de México, se señala anualmente en la LIF, y se calcula por cada mes que transcurra sin hacer el pago.
- b) Actualización del crédito. Está en función de la inflación de un país, la cual dependiendo del plazo entre la fecha en que debió hacerse el pago y en la que en realidad se hizo, el poder adquisitivo del dinero disminuye para el acreedor y aumenta para el deudor, quien en términos reales estaría pagando una suma menor a la originalmente adeudada. En estos casos, las disposiciones fiscales establecen que las contribuciones se actualizarán aplicando para ello a la suma adeudada el factor que determine la ley, con el fin de aumentar en términos relativos el importe del adeudo, pero conservando en términos absolutos su valor real, tanto para el deudor como para el acreedor.

Generalmente el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga, por lo que constituye, en el fondo, un verdadero interés moratorio.

Arrijo Vizcaíno define a los recargos "como una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de una contribución o

aprovechamiento, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.<sup>76</sup>

De acuerdo con lo anterior, podemos decir que los intereses en materia fiscal son una especie de recargos que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, con un fin reparatorio del daño causado al fisco.

### 3.3.5. Efecto de la compensación

La compensación tiene como efecto la extinción, por ministro de la ley, de las obligaciones compensables, hasta el límite de la menor.

Lo que debemos entender por ministro de ley, el TFF dice que no es necesaria declaración de nadie, ni del acreedor ni de ninguna autoridad; que es bastante que existan las dos deudas para que se produzca la compensación.

De conformidad con lo anterior, la compensación fiscal procede por el simple hecho de que existan deudas y créditos entre el fisco y el contribuyente, siempre y cuando se cumplan con los múltiples requisitos antes analizados.

En el capítulo siguiente se verá la problemática de efectuar la compensación de algún pago de lo indebido contra las cantidades a cargo del contribuyente.

---

<sup>76</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit., p. 403, 406.

## CAPÍTULO CUARTO

### COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DERIVADO DEL PAGO DE LO INDEBIDO

Dada la importancia después del ISR que ha tenido el IVA como se observa en la LIF para el Ejercicio Fiscal de 2005, consideramos que es necesaria una regulación precisa sobre la compensación del IVA por motivo de algún pago de lo indebido, ya que tiene una serie de imprecisiones e interpretaciones que complican su aplicación y su adecuada recuperación.

Una interpretación armónica entre lo señalado en el CFF y al CCF de aplicación supletoria, ayudará a comprender tal figura jurídica, como se verá a continuación.

#### 4.1. Compensación: norma sustantiva o de procedimiento

Con motivo de la entrada en vigor de la compensación universal, surge la duda sobre si el acto de compensar es una norma sustantiva o de procedimiento, al ser un medio de extinguir las obligaciones. Cabe señalar que para la autoridad es una disposición adjetiva o procedimental, muy a pesar del antecedente jurisprudencial de la SCJN en el sentido de que la época de pago, fecha en que se realiza la compensación, es un elemento esencial de los impuestos que debiera estar incorporado en la definición que contiene el artículo 5 del CFF.

A continuación se transcribe una tesis jurisprudencial emitida por la SCJN, la cual confirma lo anteriormente expresado:

**"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. NOTA (1): \*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. \*\*En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera

Parte, Pleno, tesis 50, pág. 95. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 80, pág. 146.<sup>77</sup>

La afirmación de la autoridad de que se trata de una norma de procedimiento, se basa en la pregunta y su relativa respuesta contenidas en la página WEB del SAT.

#### Pregunta

"Los saldos a favor generados antes de entrar en vigor la compensación universal ¿son susceptibles de compensación contra impuestos federales a cargo determinados con posterioridad al 1º. de julio de 2004?"

#### Respuesta

"Si, toda vez de que se trata de normas de procedimiento, que no se refieren a los elementos esenciales de las contribuciones, por lo que a partir del 1º. de julio de 2004, podrán compensarse los saldos a cargo que se manifiesten en declaraciones que se presenten a partir de dicha fecha, contra saldos a favor pendientes de aplicar, sin importar el período al que correspondan ambos conceptos o tipo de declaración.

Fundamento legal: artículos 6 y 23 del Código Fiscal de la Federación".

De lo anterior se desprende que para el SAT es una norma de procedimiento que no se refiere a los elementos esenciales de las contribuciones y señala como fundamento el artículo 6 del CFF. Este numeral dispone que:

---

<sup>77</sup> Séptima Época, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, Tomo 91-96, Primer Parte, p. 172.

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

Continúa el artículo 6 en su cuarto párrafo estableciendo lo siguiente:

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica....".

En efecto, para el Derecho Tributario aquellas normas que inciden en la determinación de las contribuciones son normas sustantivas, como son los elementos a que hace referencia el artículo 5 del CFF relativos a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; mientras aquellas que no intervienen en la determinación del tributo, como es el caso de la época de pago, son normas de procedimiento y consecuentemente, le serán aplicables las disposiciones fiscales que se expidan con posterioridad.

Bajo este panorama, para efectos fiscales la época de pago no es un elemento esencial de los impuestos y por lo tanto, el acto de compensar, al no incidir en la determinación del tributo pero sí en la época de pago, la convierte en una norma de procedimiento. Por este motivo, es válido concluir que la autorización expresa que otorga el SAT para extinguir la obligación de pago de los contribuyentes a través de la compensación de las cantidades a favor, no obstante que ambas cantidades proceden de períodos anteriores al 1º. de julio

de 2004, fecha en que entró en vigor la compensación universal, se encuentra debidamente fundamentado.

## 4.2. Problemática actual en su aplicación

### 4.2.1. Requisitos formales de la compensación

Vistos los requisitos legales y formales de la compensación fiscal, el consentimiento de la autoridad fiscal es irrelevante, ya que el CFF únicamente prevé el cumplimiento formal por parte del contribuyente, éste expresa su voluntad de compensar las cantidades a favor contra las contribuciones a cargo al momento de presentar la declaración y el aviso respectivo complementa la formalidad de aquélla.

No obstante, de acuerdo con los artículos 42 y 76 del CFF, la autoridad se reserva el ejercicio de las facultades de comprobación a efecto de verificar las obligaciones de los contribuyentes, incluyendo las compensaciones.

Como se apuntó anteriormente, el ejercicio de la compensación se materializa al pagar algún impuesto con la presentación de la declaración correspondiente. Para tal efecto el artículo 31 del CFF dispone que las personas morales cumplirán esta obligación por medios electrónicos ante las instituciones de crédito autorizadas, y las personas físicas de cierto nivel de ingresos presentarán formatos impresos.

Dependiendo del instrumento de presentación, está reservado un espacio en el formato denominado "aplicaciones", en el cual aparece el renglón para registrar

el importe de la compensación que se pretende aplicar. A continuación se visualiza una aplicación de compensación a través de la dirección electrónica de las instituciones de crédito autorizadas:

https://conexion.bitel.com.mx - Conexión Personal 12 - Microsoft Internet Explorer

HSBC México

Conexión Personal

Último Acceso: 17/08/2005 a las 10:31:34 por CP

Consultas **Transferencias y Pagos** Inversiones Más servicios Información

Transferencias y Pagos

- > Cuentas Propias
- > Otras Cuentas HSBC
- > Otras Bancos
- > Tarjetas de Crédito HSBC
- > Tarjetas American Express
- > Tarjetas Otros Bancos
- > Servicios
- > Tesorería del DF
- > Pago de Créditos
- > Impuestos Federales

Personas Físicas

- Anterior a Reforma 2002
- Reforma Fiscal 2002

SALIR

HSBC cerca de ti

- Promociones
- Centro de Ayuda
- Contacto
- Mapa

Continuar

IMPUESTOS FEDERALES PERSONAS FÍSICAS REFORMA FISCAL 2002

**Pago de Impuestos Reforma 2002**

Importe a Pagar :

**Cargos Adicionales**

Importe por Parte Actualizada

Importe por Recargo

Nota : Capture los Importes de los Cargos Adicionales que apliquen a su declaración, si no declara Cargos Adicionales deje los campos en blanco.

**Captura de Aplicaciones**

Importe por Crédito al Salario :

Importe por Compensaciones :

Para facilitar esta obligación, ya sea por motivo de la presentación de declaración anual o por pago provisional, la autoridad ha emitido las reglas 2.14., 2.15., 2.17., 2.18. y 2.19. de la RMISC vigente.

Posteriormente el contribuyente presentará ante la autoridad el aviso de compensación antes mencionado, así como los anexos requeridos según el concepto de impuesto a compensar y el período al que corresponde dicho monto a favor.

A la fecha el formato 41 se presenta ante la ALAC o de GC que corresponda, aunque está prevista su presentación a través de medios digitales como parte de las reformas que sufrió el CFF a partir de 2004.

Lo que se busca con la presentación de las declaraciones, avisos y cualquier información por medios electrónicos es agilizar y simplificar los trámites. Sin embargo, la autoridad fiscal no considera que una gran parte de los contribuyentes no cuenta con una adecuada infraestructura en sistemas que le permita cumplir con sus obligaciones. Inclusive teniéndola, no saben utilizarla y sin olvidar los contratiempos por parte de la autoridad al actualizar continuamente sus programas. Así tenemos que esta forma electrónica de cumplir con las obligaciones se ha convertido en una necesidad y no un lujo.

Por otra parte, el artículo 23, en relación con el artículo 31 del CFF, establece la presentación del aviso de compensación por medios electrónicos o en formatos para contribuyentes personas físicas con cierto nivel de ingresos. La misma disposición prevé que, en tanto no se hubiesen publicado las formas o formatos electrónicos, se podrán utilizar las últimas formas publicadas.

Hasta el momento no se han dado a conocer los formatos electrónicos para presentar el aviso de compensación, por lo que se deberá utilizar la forma oficial 41 y los anexos respectivos; adicionalmente, tratándose de la compensación de saldos a favor de IVA, la regla 2.2.5. de la RMISC 2005 exige acompañar en medios electrónicos la integración del 80% de los proveedores y el 100% de operaciones de comercio exterior.

Esta obligación no está consignada en disposición alguna, pero la autoridad la ha respaldado como información solicitada en la forma correspondiente; sin embargo, ésta no hace tal requerimiento, por lo que podría demandarse su ilegalidad, con base en el antecedente resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito bajo la voz:

**MISCELÁNEA FISCAL, REGLA 2.2.9. PARA EL EJERCICIO DEL AÑO DE 1999. ES INCONSTITUCIONAL PORQUE EXCEDE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 23, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,** La regla 2.2.9. contenida en la Miscelánea Fiscal para el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, publicada en el Diario Oficial de la Federación de tres de marzo de ese año, dispone como condición de procedibilidad para la compensación de las cantidades que los contribuyentes tengan a su favor en la declaración de pago provisional del impuesto al valor agregado contra el impuesto al activo o contra el impuesto sobre la renta a su cargo o las retenciones de este último efectuadas a terceros, incluyendo sus accesorios, deben compensarse a partir de la declaración correspondiente al mes o periodo inmediato siguiente a aquel al que se refiera la declaración en la que se determinó el saldo a favor, estableciendo con ello un requisito no previsto por el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación y, en consecuencia, excede la norma legal que debe constituir su justificación y medida, en virtud de que la autorización prevista en el citado artículo 23 en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público da pauta para la creación de hipótesis diversas para la procedencia de la compensación.

Amparo directo 165/2003. Inugo, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: José Antonio Montoya García.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, Novena Época, Enero de 2004, Tesis: I.10.-A.115 A, p. 1561.

A través de dicha tesis se señaló que las reglas de la RMISC no pueden exceder los requisitos previstos en las normas conducentes, por que se trasgrede el principio de orden público.

Para integrar la información en los citados medios magnéticos, se deberán obtener los programas correspondientes en las oficinas del SAT. Después de instalarse se captura la información solicitada, observando lo siguiente:

- En el caso de haber realizado operaciones con un mismo contribuyente, por adquisición de mercancías, prestación de servicios y arrendamiento de bienes, las mismas deberán agruparse en un solo concepto atendiendo a la preponderancia de las operaciones, es decir, según la clase de operaciones mayormente realizadas.
- En la fecha del período de la última operación, se deberá indicar la fecha de la última factura del proveedor en turno, y
- Lo relativo al número de operaciones, toda vez que el diccionario de la Lengua Española las define como operaciones al conjunto de negociaciones o contratos sobre mercancías o valores, deberá señalarse el número de facturas recibidas.

Una vez efectuada la captura de la información, se debe generar y presentar la información en discos magnéticos, ya que este proceso no permite enviar la información a través de Internet.

#### 4.2.2. Facultades de la autoridad

Es común que la autoridad rechace por ventanilla los avisos de compensación que presenten los contribuyentes, pero es evidente que esta actitud excede la esfera de sus atribuciones, ya que el artículo 31, onceavo párrafo, del CFF prescribe que la autoridad recibirá los avisos tal y como se exhiben, sin observaciones ni objeciones, y únicamente se podrán rechazar cuando no contengan el nombre, denominación o razón social, clave de RFC, su domicilio fiscal o la firma del contribuyente.

La aceptación del aviso no constituye una resolución favorable, por lo que la autoridad exactora, con fundamento en el artículo 41-A del CFF, puede solicitar en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación del aviso, información para aclarar lo asentado, sin que con ello se inicien las facultades de comprobación o bien ejercer en cualquier momento dichas facultades con apego a lo dispuesto por los artículos 42 y 67 del citado CFF.

Como quedó asentado en el capítulo anterior, las cantidades compensadas y los cálculos de pagos indebidos deberán ser exactos para evitar cualquier infracción, cuya sanción, según el artículo 76 del CFF, alcanza el 40% de la cantidad compensada en forma indebida; además, la obligación formal de presentar el aviso de compensación deberá respetar los plazos antes señalados, ya que la autoridad podría imponer una multa de hasta \$14,811., en términos de los artículos 81, fracción I y 82, fracción I, inciso c, del CFF.

#### 4.2.3. Avisos complementarios

El artículo 32 del CFF prevé la presentación de avisos complementarios, los cuales se consideran definitivos, es decir, sustituyen a los anteriores. En relación con la compensación de cantidades a favor pueden presentarse los siguientes supuestos, cuando:

- Se corrija el monto compensado en la declaración correspondiente, en cuyo caso deberán presentarse declaraciones y avisos de compensación complementarios.
- Se cancele en declaración el monto compensado; para tal efecto además de la declaración complementaria, se deberá presentar mediante escrito libre, en términos del artículo 18 del CFF, desistimiento del aviso de compensación presentado, y
- Se modifique el monto del saldo a favor sin variar el monto compensado en la declaración; en este caso sólo presentará aviso de compensación complementario.

Para los contribuyentes dictaminados, que inicialmente paguen algún impuesto del ejercicio en el portal de Internet del banco correspondiente y que posteriormente determine cantidad a favor por pago indebido; deberán presentar declaración complementaria utilizando un formato simplificado (número 22); no obstante, este formato no considera este tipo de correcciones, por lo que técnicamente tendría que presentarlo mediante escrito libre, como lo apunta el sexto párrafo del CFF, así como declaración complementaria de pago en el portal bancario

Un supuesto que no originaría la presentación de una declaración complementaria con aplicación de compensación, sería cuando la declaración normal por error se marcó como complementaria, lo cual implicaría presentar un escrito explicativo para subsanar esta situación.

Estas circunstancias trastornan el esquema de compensación, ya que el aviso requiere la declaración o el folio de la presentación de la misma, por lo que en tanto la autoridad no regule este supuesto deberá anexarse el citado escrito libre.

#### 4.2.4. Remanente de cantidad a favor por concepto de pago de lo indebido

En los casos que después de efectuar una compensación exista un remanente, esté se podrá continuar compensando hasta agotarlo o bien solicitar la devolución, siempre y cuando sea sobre el total del remanente, esto no implica contravenir lo establecido en el artículo 6º, último párrafo, del CFF, pues incluso esta figura es permitida en el artículo 6º. de la LIVA. Con base en este antecedente y lo dispuesto en el artículo 23 del CFF se podrá aplicar el mismo procedimiento para los remanentes de cantidades a favor en compensación contra otros impuestos.

En el formato 41 de compensación, en la hoja dos, debe señalarse que corresponde a un remanente que se compensa, así como el valor histórico y el actualizado.

Atendiendo a las disposiciones relativas a la actualización de las cantidades a favor de los artículos 23 y 17-A del CFF, aquéllas se actualizan 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, procedimiento que debe observarse al aplicar el remanente de las cantidades a favor. Sin embargo, resultaría difícil su determinación, pues la última aplicación actualizada no distingue qué importe corresponde al valor histórico, por ello en la práctica se actualiza el remanente actualizado previamente.

Por otra parte, a partir de este ejercicio se publicaron nuevos formatos, en los cuales solicitan respecto de los remanentes indicar el número de control asignado por la autoridad donde se inició la compensación y no el folio del remanente precedente. Con esto la autoridad daría seguimiento a la compensación desde su inicio hasta su agotamiento.

#### 4.2.5. IVA compensación limitada

La compensación de los saldos a favor del IVA tiene mayores restricciones que cualquier otro impuesto, pues desde la propia redacción del artículo 6 de la LIVA se ha querido limitar la compensación de este gravamen; sin embargo, para el año 2005 se reformó para permitir la compensación contra otros impuestos. Su redacción propicia la interpretación de que la compensación sólo es dable entre el IVA e impuestos de diversa naturaleza.

Esta limitación violenta la garantía de proporcionalidad, al negar como medio de pago una cantidad que ya ha ingresado a las finanzas públicas, incluso el Alto Tribunal se ha pronunciado sobre la procedencia de la compensación del IVA, como se observa en la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN, bajo el rubro:

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PUEDE COMPENSARSE O ACREDITARSE CONTRA EL IMPUESTO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE, SIN ESPERAR LA DECLARACIÓN FINAL DEL EJERCICIO.**

La figura jurídica de la compensación es una forma de extinción de las obligaciones que, en materia fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. De ahí que si el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en una primera hipótesis establece que cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponde a los meses siguientes, ese supuesto evidentemente permite al contribuyente, causante del impuesto al valor agregado y obligado a pagarlo por medio de declaraciones, a compensarlo en los subsecuentes pagos provisionales del ejercicio, sin esperar a su declaración final del ejercicio. Lo anterior, aun cuando el referido artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no precisa si la compensación o acreditamiento del saldo a favor se puede realizar en la declaración final del ejercicio o en las provisionales, pues en tal caso sí aplica en forma supletoria el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, precepto que fue interpretado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia por contradicción de tesis 38/2000, de rubro: "COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.", en la que, en lo relativo, se consideró: "... Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece: '... tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquéllos 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 ...'. Lo dispuesto en dicho apartado significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio ...".

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.

Nota: La tesis de jurisprudencia citada aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, mayo de 2000, página 58.<sup>79</sup>

De lo anterior se determinó que, aún cuando el referido artículo 6º. de la LIVA no precisa si la compensación del saldo a favor se puede realizar en la declaración correspondiente, ello no significa que no sea posible; en tal caso se aplica en forma supletoria el artículo 23 del CFF.

Reforzando la opción de compensar el IVA contra el IVA, a través de la compilación de criterios normativos del SAT, se señala lo siguiente:

---

<sup>79</sup> Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, julio de 2001, p. 988.

**COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. CASO EN QUE**

**PROCEDE.** El saldo a favor del impuesto al valor agregado de un mes posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a meses anteriores, con sus respectivos actualización y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, con relación al artículo 1º. del mismo ordenamiento.

Dicha disposición también será aplicable al saldo a favor del ejercicio de 2002 derivado de la presentación de declaraciones normales extemporáneas o complementarias contra el saldo a cargo de ejercicios anteriores, incluyendo pagos provisionales.<sup>80</sup>

#### 4.2.6. Intereses por motivo de algún pago indebido

Como ya comentamos, la figura de la compensación es otra forma que tiene el contribuyente para la recuperación de las cantidades a favor; sin embargo, el cobro de intereses bajo esta figura no está contemplada en el artículo 23 del CFF, que es el artículo que la regula.

La principal razón que existe por la cual la generación de intereses no se prevé para la compensación es que dicha figura la aplica directamente el contribuyente y no existen plazos para el fisco federal en su reconocimiento, por tanto el contribuyente decide a partir del análisis que realice de sus flujos de efectivo y causación de impuesto qué figura es la que más le conviene. En todo caso, siempre tendrá la opción de solicitar la devolución de aquellas cantidades que no pueda compensar.

---

<sup>80</sup> Criterio normativo 97/2004/IVA, Dofiscal Editores, México, 2005.

#### 4.3. Procedimiento de la compensación del pago del indevido

Resulta interesante precisar que la compensación de algún pago de lo indevido por concepto del IVA se originaría por la presentación de una declaración complementaria, después de conocer y precisar la improcedencia de un pago de más, como sería por existir más IVA acreditable, disminución del IVA trasladado o bien, corrección a alguna disposición aplicada incorrectamente.

Dicha cantidad a favor podría aplicarse contra cualquier renglón de impuesto o sus accesorio sin problema alguno, pero la realidad es otra, ya que como lo señalamos en el Capítulo Segundo y Tercero de este trabajo, no se permite aplicación alguna contra las retenciones de IVA; no obstante, ciertos contribuyentes se ven beneficiados al permitírseles el acreditamiento de estímulos fiscales contra el IVA retenido.

Es socorrido en la presentación de los avisos de compensación del IVA, tratándose de pagos de lo indevido, que la autoridad hacendaria los rechace e indique su improcedencia bajo diversos argumentos.

Lo increíble de este rechazo es que para la autoridad, el pago de lo indevido del IVA no es compensable, pero sí acreditable, cuando las disposiciones fiscales vigentes establecen lo contrario.

Ciertamente, el artículo 6º. de la Ley de la materia, al prescribir el acreditamiento, sólo se refiere a los saldos a favor, es decir, el saldo generado de la mecánica de cálculo del impuesto (cuando el IVA acreditable es mayor al de cargo), sin hacer extensiva su aplicación al pago de lo indevido.

Por otro lado, este último encuentra su regulación en el artículo 23 del CFF, donde permite su compensación.

No obstante, algunos contribuyentes, a efecto de evitar controversias y retrasos, han decidido adoptar el criterio de acreditar el pago de lo indebido, el cual se haría a valores históricos sin reconocer los efectos de la inflación.

El efectuar el acreditamiento conlleva no cumplir algún trámite administrativo que no sea la presentación de la declaración.

En este sentido podríamos decir que el acreditamiento es una forma de compensación, el cual se establece con motivo del pago del mismo impuesto, y a su vez constituye una forma de extinción de la obligación del pago.

Respecto al procedimiento del pago de lo indebido, consistirá en la presentación de la declaración donde se efectuó la compensación. Posteriormente, la presentación del aviso respectivo ante la ALAC o a la de GC, señalando con precisión los datos requeridos en la Forma número 41, acompañando la documentación indicada en el apartado de Información Fiscal y Trámites Fiscales "TRÁMITE 6 Devoluciones y Compensaciones" a través del portal del SAT.

Entre la información requerida están: la declaración normal y complementaria, en su caso, el formato número 41 requisitado, identificación oficial del representante legal, testimonio que acredite la personalidad de aquél, y dependiendo de la dependencia ante la cual se promueva la compensación, escrito aclaratorio del origen del pago indebido.

El formato 41 y adicionales se incluyen como Anexos.

#### 4.4. Implicaciones de rechazo en el trámite de compensación

Si un trámite de compensación fuere rechazado por parte de las autoridades fiscales, el contribuyente podrá interponer el recurso de revocación o el juicio de nulidad en los términos del artículo 125 del CFF y demás artículos relativos. Esto significaría una erogación adicional por los pagos a abogados y diferimiento en la recuperación de las cantidades enteradas de más al fisco.

Las resoluciones que nieguen la compensación de cantidades pagadas indebidamente, deberán señalar en forma clara y precisa los motivos y fundamento legal del sentido en que sean emitidas; esto, para satisfacer los extremos de los artículos 14 y 16 Constitucionales, ya que de no ser así dichas resoluciones con toda seguridad serían declaradas sin efectos en el juicio de nulidad que se promueva en contra de ellas.

Independientemente de lo anterior, se tendría que evaluar el efecto fiscal y financiero de llevar a cabo la compensación o acreditamiento de los importes indebidos por motivo del cumplimiento de la obligación en el pago del IVA.

A raíz de lo antes señalado, resulta más conveniente en términos financieros efectuar la compensación de las cantidades enteradas de más, ya que se reconocen las cifras actualizadas a un poder adquisitivo al que se hubiera tenido en el momento en que se realizó el entero. Por otra parte, se debe considerar el costo administrativo del trámite, además de la ayuda especializada en la interpretación de las disposiciones cada vez más complicadas y cambiantes.

#### 4.5. Propuesta de reformas al artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 23 del Código Fiscal de la Federación

Un sistema fiscal equitativo y eficiente es aquel que se apoya en los impuestos de aplicación general al consumo. Esto es más cierto aún en países como el nuestro, con ingresos bajos y muy concentrados, pero también en países que requieren una tasa alta de inversión para lograr una cuantiosa creación de empleos. Seguir descansando en forma predominante en el ISR es condenar a la nación a tasas de crecimiento económico mediocres. Pero, además la aplicación generalizada de impuestos al consumo es la única forma disponible ahora para aumentar la base de contribuyentes. Generalizar el IVA no es camino fácil, como se ha dicho, sino el camino pertinente.

Se debe avanzar en la construcción de un esquema tributario más eficiente, moderno y equitativo, el cual será a lo largo del tiempo. Además, la baja recaudación del IVA es por la existencia de regímenes especiales, demasiadas exenciones y tasas cero, aunado a la complicada determinación legal del IVA acreditable.

Nos resta sólo precisar que la compensación, como medio de extinción de las obligaciones, es un instrumento que permite eficientar las finanzas de las empresas, por lo que una relación adecuada de deudor-contribuyente y acreedor-fisco permitirá la recuperación rápida de cantidades a favor, dentro de las cuales se encuentran los pagos indebidos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales con oportunidad.

La concepción del legislador a esta figura ha evolucionado, como demuestra la reforma del 2004 al CFF con la denominada compensación universal, que de ninguna manera cumple las expectativas de los contribuyentes, ya que no existe justificación para mantener ciertas limitantes; por ende, en futuras reformas deberán presentarse propuestas que permitan sin restricciones la extinción de obligaciones a través de la citada compensación, incluso como un incentivo para promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

A fin de elaborar una propuesta tanto al artículo 6 de la Ley de IVA como al 23 del CFF, para maximizar el uso de la compensación como medio de extinción de obligaciones, partiremos de su texto anterior y actual.

TEXTO VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 2004	TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE JULIO DE 2004
<p>(PRIMER PÁRRAFO)</p> <p>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 <b>una misma contribución</b>, 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</p>	<p>(PRIMER PÁRRAFO)</p> <p>Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de <b>impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico</b>, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se</p>

TEXTO VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 2004	TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE JULIO DE 2004
<p>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.</p> <p>(SEGUNDO PÁRRAFO)</p> <p>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, aquéllos 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.</p> <p>.....</p>	<p>presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, <b>acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.</b></p> <p>DEROGADO</p>

TEXTO VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 2004	TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE JULIO DE 2004
<p>(CUARTO PÁRRAFO)</p> <p>No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.</p> <p>(SEXTO PÁRRAFO)</p> <p>Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejora o derecho.</p>	<p>(TERCER PÁRRAFO)</p> <p>No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, <b>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.</b></p> <p>DEROGADO</p>

Respecto a las disposiciones de la LIVA, tenemos lo siguiente:

TEXTO VIGENTE HASTA EL 31 DICIEMBRE DE 2004	TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE ENERO DE 2005
<p>(PRIMER PÁRRAFO)</p> <p>Artículo 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.</p>	<p>(PRIMER PÁRRAFO)</p> <p>Artículo 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, solicitar su devolución <b>o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo</b></p>

TEXTO VIGENTE HASTA EL 31 DICIEMBRE DE 2004	TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE ENERO DE 2005
<p>(SEGUNDO PÁRRAFO)</p> <p>Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.</p>	<p><b>23 del Código Fiscal de la Federación.</b></p> <p>Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. <b>En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.</b></p> <p>(SEGUNDO PÁRRAFO)</p> <p>Los saldos cuya devolución se solicite <b>o sean objeto de compensación</b>, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.</p>

Nota: Lo señalado en negritas son los cambios entre las disposiciones fiscales.

Derivado de la transcripción anterior y de acuerdo a una relación armónica de las dos principales disposiciones que legislan la compensación del pago de lo indebido en materia del IVA, podemos concluir que las imprecisiones localizadas son: la falta de definición de determinados conceptos, la existencia de ciertas restricciones en su aplicación y disposiciones consideradas como letra muerta.

Ahora pasaremos a ver el porqué de cada uno de los puntos antes señalados.

Un concepto que no se encuentra definido en el CFF, es el de contribuyente, el cual como quedó señalado en el Capítulo Tercero, es la persona física o moral a quien la ley constriñe al pago de las contribuciones; dicha persona puede asumir

cualquiera de los dos siguientes papeles: directo o principal o el indirecto o responsable solidario.

Debería incluirse la definición de contribuyente que contemplaba el anterior artículo 13 del CFF de 1967, al considerar como "sujeto pasivo de un crédito fiscal a la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

También se debería mejorar una definición de impuestos, ya que el actual artículo 3º. el CFF, incluye una tautología, al precisar que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas del resto de contribuciones es decir, de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Resultaba más clara la definición de impuestos que prescribía el numeral segundo de los CFF de 1938 y 1967, del cual podemos inferir que son prestaciones en dinero o especie, fijados unilateralmente por la ley, con carácter general y obligatorio a cargo del sujeto pasivo para cubrir los gastos públicos. Entre las restricciones observadas se encuentran, la de aplicar vía compensación los impuestos a favor contra los impuestos a cargo, ambos de naturaleza federal. Esta situación comparada con la posibilidad vigente hasta antes de las reformas al CFF en 2004, mediante la cual se permitía la compensación de contribuciones de la misma especie, es decir, impuestos contra impuestos o derechos contra derechos, se encuentra aún más restringida su aplicación, por lo que debería permitirse la compensación entre las contribuciones sin distinción

y sin limitar las de comercio exterior, toda vez que todas representan ingresos del gobierno federal.

Es criticable que también, como condición de esta figura legal, se establezca que sean administrados por la misma autoridad. Lo anterior provoca confusión en el sentido de conocer a partir de qué momento son administrados por parte de las autoridades, además para evitar interpretaciones erróneas sería conveniente que el SAT publicara una lista de autoridades que tengan las funciones administrativas de los impuestos y los respectivos impuestos administrados.

Finalmente, una restricción sin sentido es el que los impuestos no tengan un fin específico. Esto contraviene a lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, al señalar que es obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio, en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Además, como fue señalado a lo largo del Capítulo Tercero de este trabajo, aún cuando los impuestos sean para un fin específico se entiende implícito su destino al gasto público en términos generales.

Al referirnos a disposiciones como letra muerta está la que nos indica que el aviso de compensación deberá ser acompañado de la documentación que exija el formato autorizado.

Sin embargo, el formato no solicita información adicional sino que su regulación se encuentra principalmente en la RMISC, la cual a su vez nos remite al portal del SAT. Esto provoca inseguridad jurídica al contribuyente al tener que acudir a diversas fuentes para dar cumplimiento con la compensación fiscal.

Adicionalmente, para dar mayor seguridad jurídica de que se está presentado correctamente el aviso de compensación, es necesario que la autoridad implante las siguientes medidas:

- Vuelva a emitir las constancias de confirmación para comprobar que la compensación fue procesada y aceptada, de lo contrario el contribuyente estará en un estado de inseguridad jurídica. Podría ser a través de medios electrónicos como lo prevé el CFF.
- En materia de simplificación administrativa, que el SAT disminuya el volumen de información solicitada en materia de integración de los proveedores de bienes y servicios, o inclusive dejar sin efectos dicho requerimiento o hacerlo a título específico.
- Poner a disposición del contribuyente su expediente electrónico en el portal de Internet del SAT, donde se refleje su situación fiscal, entre los cuales estarían los avisos de compensación.
- Ampliar el período por el cual se tendría derecho a aplicar alguna compensación de cinco años, a uno más prolongado como se contempla para el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, el cual llega hasta un máximo de diez años en casos excepcionales o bien, el mismo plazo para efectos de la amortización de pérdidas fiscales.

- Fomentar el oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes mediante el reconocimiento de alguna compensación en los términos del artículo 23 del CFF en un lapso de diez años o como lo establece la reciente Ley Federal de Derechos del Contribuyente publicada el 23 de junio de 2005, de participar en una lotería fiscal por el buen historial en materia de expedición de comprobantes, pero aplicable al caso del cumplimiento antes mencionado en beneficio de utilizar la compensación como forma de extinguir obligaciones tributarias.

Por otra parte, la LIVA como ley especial sólo debería señalar como opción el acreditamiento de las cantidades determinadas como saldos a favor o pagos indebidos contra el IVA a cargo de meses anteriores o posteriores, sin extenderse a las alternativas de devolución o compensación, toda vez que existe un ordenamiento de aplicación supletoria para estos casos en particular, como es el CFF.

La aplicación del acreditamiento es muy práctica, ya que basta con realizarlo en los papeles de trabajo del contribuyente y manifestarlo en la declaración. Por el contrario, la opción de devolución o compensación significa una serie de formalidades, plazos específicos a cumplir, así como posibles requerimientos de información adicional por parte de las autoridades fiscales. Para los remanentes se aplicarían en su caso las disposiciones del RCFF y no sería necesario incluirlo en un ley especial.

Para evitar la incongruencia y deficiencia de las leyes tributarias, es necesario que se formen comisiones para el estudio y análisis de la elaboración y

modificación de los diversos ordenamientos de la materia, comisiones que deben estar integradas principalmente por reconocidos juristas, profesionistas y personas conocedoras de las situaciones a regularse, y de sus implicaciones prácticas para el contribuyente y el fisco.

Los legisladores además de darle la importancia a la compensación como medio de extinción de obligaciones fiscales, no deberían olvidar la función que desempeña en recuperar lo pagado indebidamente, previo reconocimiento del fisco del aludido pago y consecuente crédito en su contra.

Por todo lo anterior, se propone la siguiente modificación a los artículos 6 de la LIVA y 23 del CFF.

"Artículo 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 **anteriores** o siguientes hasta agotarlo. **Si opta** por solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación **aplicará lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.**

Los saldos cuya devolución se solicite o sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en los términos del párrafo anterior.

Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de las **contribuciones señaladas en este Código**, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la

misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite **en las reglas de disposición 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 aquel en que se haga el pago del monto de la compensación efectuada.

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.

**En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.**

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.

**Tratándose de contribuyentes que tengan un buen historial en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tendrán derecho a aplicar la compensación establecida en los términos del primer párrafo de este artículo en un plazo de diez años.<sup>81</sup>**

---

<sup>81</sup> Lo marcado en negritas es la reforma propuesta.

## CONCLUSIONES

1. Los antecedentes del pago de lo indebido se encuentran en el Derecho Civil, ya que tal figura con las adecuaciones necesarias, ha sido trasladada al Derecho Tributario. Para estos efectos, existe pago de lo indebido cuando una persona, sin tener obligación, entrega lo que no debe, por error de hecho o de derecho.
2. Generalmente los pagos indebidos por concepto de impuestos se dan cuando los realizan personas que no tienen legalmente el carácter de deudor, en virtud de que no existe crédito fiscal a su cargo porque su situación no coincide con la que la ley señala para la generación de la obligación y por tanto el entero; es decir, utilizando otra terminología, cuando no se es causante o se está exento.
3. El pago indebido en materia fiscal puede ser en efectivo o en especie, tomando en cuenta que hay contribuciones que se cubren en especie, como sucede en el ISR y el IVA que, pueden pagarse por las personas físicas que produzcan obras de arte plástica, realizadas por ellos mismos.
4. El IVA es un impuesto indirecto porque el sujeto obligado a enterarlo ante las autoridades fiscales con motivo de la realización de actos o actividades gravados debe trasladarlo a terceras personas, de modo que la carga del impuesto no incide en el patrimonio del contribuyente, sino en el del último consumidor, quien es el que finalmente lo paga. Sin embargo resulta injusto y perjudicial para la economía de los sectores de la población más necesitados, en razón de que no toma en cuenta la capacidad contributiva

de las personas que soportan la carga del gravamen, sino solamente el hecho generador del tributo.

5. En disposición transitoria de la LIF para 2002, que se incorporó en la LIVA a partir del 2003, se establece que el gravamen se causará y acreditará en el momento en que efectivamente se cobren o se paguen las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, respectivamente. Lo anterior tiene la ventaja de evitar que los contribuyentes absorban el costo financiero que representa pagar el tributo con anticipación al cobro del precio o contraprestación convenida. Por otro lado, este nuevo esquema basado en el flujo de efectivo implica un control administrativo exhaustivo y oportuno tanto de los pagos recibidos como de los efectuados, sobre todo cuando se realizan mediante cheque.
6. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable del impuesto causado sobre los ingresos gravados o afectos a la tasa del 0%; si el primero es mayor que el impuesto causado, el resultado constituye un saldo a favor; dicho importe a favor podrá recuperarse a través de su acreditamiento contra cantidades a cargo del mismo IVA en períodos posteriores, solicitar su devolución o bien, compensar el saldo a favor del tributo contra otros impuestos a cargo, esto último, de conformidad con las reformas que sufrió la LIVA a partir del 2005.
7. La compensación representa un medio de extinción de obligaciones o bien, un balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor, o sólo hasta donde alcance la menor, si son de valores diferentes. En el Derecho Fiscal procede la compensación por disposición expresa de la ley, pudiendo ser a petición del contribuyente o de oficio, previo cumplimiento de requisitos legales y formales.

8. La llamada "compensación universal de impuestos", que entró en vigor a partir del primero de julio de 2004, constituye un medio que permite aplicar saldos a favor contra los adeudos que tengan los contribuyentes en materia federal y de esa forma un manejo efectivo de flujos de las empresas. No obstante, dado el volumen de información solicitada para comprobar su procedencia, le resta impacto positivo, ya que en algunos casos sus requisitos son similares a los establecidos para la solicitud de devoluciones de cantidades a favor.
9. Las autoridades fiscales, sin apoyo legal alguno, han sustentado el criterio de que tratándose del ISR causado por los REPECOS, del 5% de ISR causado por los contribuyentes que tributan en el régimen intermedio, del ISR causado en la enajenación de terrenos y construcciones, así como del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (excepto aeronaves), no procede la compensación universal por ser administrados por las autoridades estatales.
10. No existiría violación constitucional por el hecho de que un impuesto se destine a un fin específico, en la medida que forme parte de los gastos establecidos en el presupuesto de egresos, como sucedería con el IVA de contribuyentes menores, recaudado y administrado por las entidades federativas, razón por la cual no podrá ser objeto de la compensación universal.
11. Corresponderá a los contribuyentes identificar cuándo se está en presencia de un pago de lo indebido o un saldo a favor, principalmente para precisar la fecha a partir de la cual deba actualizarse cualquiera de ellos y cuantificar el monto de la actualización. Consecuentemente, las

cantidades compensadas y los cálculos de pagos indebidos deberán ser exactos para evitar cualquier infracción, cuya sanción alcanza el 40% de la cantidad compensada en forma indebida; además, la obligación formal de presentar el aviso de compensación deberá respetar los plazos señalados, de lo contrario la autoridad podría imponer una multa.

12. Los intereses no son impuestos y tampoco tienen la naturaleza de accesorios, pero derivado de la lectura de las disposiciones fiscales respectivas, concluimos en considerarlos una especie de recargos, que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, con un fin reparatorio del daño causado al fisco. Bajo estas condiciones, los intereses sólo pueden recuperarse a través de una solicitud de devolución.
13. El ejercicio de la compensación se materializa al pagar algún impuesto con la presentación de la declaración correspondiente y el aviso de compensación complementa la formalidad de aquélla. Sin embargo, la aceptación del aviso no constituye una resolución favorable, por lo que la autoridad exactora puede solicitar información adicional para aclarar lo pedido, sin que se inicien las facultades de comprobación o ejerzan en cualquier momento dichas facultades. Al respecto, precisamos que hasta el momento no se han dado a conocer los formatos electrónicos para presentar el aviso de compensación, por lo que se deberá utilizar la forma oficial 41 y los anexos respectivos.
14. Si existe un remanente de compensación, éste se podrá continuar compensando hasta agotarlo o bien solicitar la devolución, siempre y cuando sea sobre el total del remanente; lo que no implica contravenir el artículo 6º, último párrafo, del CFF, pues incluso esta figura es permitida en el artículo 6º de la LIVA. Con base en este antecedente y lo dispuesto

en el artículo 23 del CFF se podrá aplicar el mismo procedimiento para los remanentes de cantidades a favor en compensación contra otros impuestos.

15. La compensación de los saldos a favor del IVA tiene mayores restricciones que cualquier otro impuesto, pues desde la propia redacción de la LIVA se ha querido limitar la compensación de este gravamen: La LIVA se reformó para el año 2005, permitiendo la compensación contra otros impuestos, pero su redacción propicia la interpretación de que la compensación sólo es dable entre el IVA e impuestos de diversa naturaleza.

En este sentido, a través de la RMISC vigente, se establece la posibilidad de compensar el IVA contra las cantidades a cargo, inclusive, cuando los saldos a cargo del mismo período al que corresponda el saldo a favor, siempre que éste se haya manifestado con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

16. La generación de intereses no se prevé para la compensación, por que tal figura es aplicada directamente por el contribuyente y no existen plazos para el fisco federal en su reconocimiento; por tanto, el contribuyente decide a partir del análisis que realice de sus flujos de efectivo y causación de impuesto qué figura es la que más le conviene. En todo caso, siempre tendrá la opción de solicitar la devolución de aquellas cantidades que no pueda compensar.
17. Para la autoridad el pago de lo indebido del IVA no es compensable, pero sí acreditable, cuando las disposiciones fiscales vigentes establecen lo contrario. Financieramente resulta más conveniente efectuar la compensación de las cantidades enteradas de más, en virtud de que se

reconocen las cifras actualizadas a un poder adquisitivo al que se hubiera tenido en el momento en que se realizó el entero; sin olvidar el costo administrativo del trámite, además de la ayuda especializada en la interpretación de las disposiciones cada vez más complicadas y dinámicas.

18. La LIVA como ley especial sólo debería señalar como opción el acreditamiento de las cantidades determinadas como saldos a favor o pagos indebidos contra el IVA a cargo de meses anteriores o posteriores, sin extenderse a las alternativas de devolución o compensación, toda vez que existe un ordenamiento de aplicación supletoria para estos casos en particular, como es el CFF.

19. Cualquier reforma a las disposiciones que regulan la figura jurídica en estudio debería formularse con gran seriedad, apoyándose en comisiones integradas por juristas, especialistas fiscales y personas concededoras de las consecuencias de sus limitaciones ante una situación crítica de recursos escasos, y la consecuente optimización en su recuperación a través del cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales y recaudación de fondos públicos por parte del fisco.

Asimismo, para otorgar una mayor seguridad jurídica al contribuyente en la opción de compensar algún pago indebido, se propone la creación de un expediente electrónico mediante el cual se conozca el estatus de la compensación solicitada, se fomente la simplificación administrativa en el volumen de información solicitada o solicitarlo a nivel requerimiento específico y ampliar el período de compensación en función a los años en que se puede amortizar una pérdida fiscal o el que se señala para el ejercicio de las facultades de la autoridades fiscales.

## BIBLIOGRAFÍA

## BIBLIOGRAFÍA GENERAL

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel y otros, Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Instituto de Estudios Fiscales Marcial-Pons, Madrid, 1997.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Themis, Décima octava edición, México, 2004.

BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, Harla, México, 2000.

BONNECASE, Julián, Elementos de Derecho Civil, Tomo II, Editorial José M. Cajica Jr., México, 1945.

BORJA SORIANO, Manuel, Derecho de las Obligaciones, Quinta Edición, Cajica, México, 1979.

CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo I, Themis, México, 1998.

CARBONNIER, Jean, Derecho Civil, Tomo II, Vol. III, Situaciones y dinámica de las obligaciones, Boach, Casa Editorial, Barcelona, 1971.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1979.

----, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 2003.

DE LA PEZA MUÑOZ CANO, José Luis, De las obligaciones, Mc Graw Hill, México, 1997.

DE PINA, Rafael, Elementos del Derecho Civil Mexicano, Volumen Primero, Porrúa, México, 1966.

DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime, Régimen y Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Fiscales ISEF, México, 1981.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 2004.

GARCÍA LEPE, Carlos, Acreditamiento, Devoluciones y Compensaciones en el Impuesto al Valor Agregado, Editado por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), México, 1994.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, México, 1995.

GARCÍA NOVOA, César, La devolución de Ingresos Tributarios Indebidos, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, 1993.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Porrúa, México, 1999.

HERRERA GÓMEZ, Ana Ruth, Efectos del silencio ante un pago de lo indebido en materia tributaria federal conforme al Código Fiscal de la Federación:

Constitucionalidad vs. legalidad, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XIX, México, 2004.

JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª. Edición, 1999.

----, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Liceo Cima, Buenos Aires, 1957.

MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill Interamericana, México, 2002.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México, 2004.

MARTÍNEZ ALARCÓN, Javier, Teoría general de las obligaciones, Oxford, México, 2000.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial, Séptima reimpresión, México, 1986.

OLAVE IBARRA, Olaf Sergio, Obligaciones y Contratos Civiles Nociones, Banca y Crédito, Segunda Edición, 1988.

PÉREZ INDA, Luis M., Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.

PLANIOL, Marcelo y RIPERT, Jorge, Tratado Elemental de Derecho Civil, Las Obligaciones, José M. Cajica, Jr., México, 1955.

PLANIOL, Marcelo y RIPERT, Jorge, Tratado Práctico de Derecho Civil Francés, Segunda Parte, Derecho de las obligaciones, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1946.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo Quinto Obligaciones, Vol. II, Antigua Librería Robledo, México, 1960.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 1999.

-----, Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 2003.

SERRANO ANTÓN, Fernando, Las devoluciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996.

SOMERS, Harold M., Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, Fondo de Cultura Económica, México, 1981.

#### BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal II, IURE Editores, México, 2001.

CASTAÑEDA BEREZOWSKY, Jorge y Antonio, Código Fiscal de la Federación Comparado 1966-1983, Editorial PAC, México, 1983.

RETKHIMAN K., Benjamín, Política Fiscal Mexicana (Reflexiones), UNAM, México, 1979.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 2001.

Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación, UNAM, Segunda Parte 1953-1986.

#### LEGISLACIÓN

Código Civil Federal

Código Fiscal de la Federación de 1938.

Código Fiscal de la Federación de 1967.

Código Fiscal de la Federación de 1983.

Código Fiscal de la Federación 2005.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2005.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación 2005.

Ley del Impuesto al Valor Agregado 2005.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 2005.

Ley de Coordinación Fiscal 2005.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005.

Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2000.

Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2004.

Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2005.

Normatividad Consultas SAT, Dofiscal Editores, México, Mayo 2005.

#### DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

DE PINA VARA, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Volumen Segundo, 23<sup>a</sup>. Edición, Porrúa, México, 1990.

Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Tomo H/Z, 2001.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Editorial Oxford, 1998.

GUIZA ALDAY, Francisco Javier, Voz Saldo, Diccionario Jurídico de Legislación y Jurisprudencia, México, 1999.

## HEMEROGRAFÍA

CERVANTES, Jaime, Evolución del IVA en México, Revista INDETEC, No. 81, Marzo-Abril de 1993, pp. 113-126.

CRUZ HERNÁNDEZ, Humberto, IVA y otros impuestos: ¿Acreditamiento, Devolución o Compensación? (Efectos fiscales y financieros), Nuevo Consultorio Fiscal, No. 361, 1ra. de septiembre de 2004, pp. 21-28.

LUNA LÓPEZ, Tania, Homologación del IVA: ¿una opción viable?, Bien común y gobierno, Año 7 No. 79, Julio 2001, pp. 21-26.

NAVARRO BAÑUELOS, Ramón, Jurisprudencia y Precedentes en Materia del Impuesto al Valor Agregado, Revista INDETEC, No. 82, Mayo-Junio de 1993, pp. 88-91.

PÉREZ REGUERA, Alonso y NOVOA FRANCO, Jorge, Manual para conocer e implantar las Nuevas Reformas al Código Fiscal de la Federación 2004, Revista de Puntos Finos Suplemento Especial, Dofiscal Editores, Marzo de 2004, pp. 83-101.

PUGA, Pablo y ALVARADO, Jesús, Actualización e intereses en devolución y compensación, Fisco actualidades, No. 36, Mayo de 2004, pp. 1-6.

PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, La compensación fiscal, Revista INDETEC, No. 82, Mayo-Junio de 1993, pp. 134-137.

RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, DÍAZ VEGA, Silvia Eugenia y otros, Impuestos indirectos, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año III, No. 7, 1999, pp. 37-93.

SITIOS DE INTERNET

[www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)

**A N E X O S**



Servicio de  
Administración Tributaria

# AVISO DE COMPENSACIÓN

41

I-2005

ANTES DE INICIAR EL LLENADO, LEA LAS INSTRUCCIONES (cantidades sin centavos, alineadas a la derecha, sin caracteres distintos a los números).

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

AL\*

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE O DE GRANDES CONTRIBUYENTES\*

APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S), DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL:

NOTE SI EL AVISO ES:  
N= NORMAL  
C= COMPLEMENTARIO

COMPLEMENTARIO  
NÚMERO

NÚMERO DE  
CONTROL

SEÑALE CON "X"  
EL(LOS) ANEXO(S)  
QUE PRESENTA

1 1A 2 3 5 6

MARQUE CON "X" SI PRESENTA DISCO MAGNÉTICO PARA EFECTOS DE IVA

## 1 DATOS DEL CONTRIBUYENTE

DOMICILIO FISCAL CALLE NO. Y/O LETRA EXTERIOR NO. Y/O LETRA INTERIOR  
ENTRE LAS CALLES DE Y DE  
COLONIA MUNICIPIO O DELEGACIÓN EN EL D.F. CÓDIGO POSTAL  
LOCALIDAD ENTIDAD FEDERATIVA TELÉFONO  
CORREO ELECTRÓNICO

DESCRIBA LA ACTIVIDAD QUE REALIZÓ POR LA QUE OBTUVO LA MAYOR CANTIDAD DE INGRESOS

## 2 COMPENSACIÓN QUE APLICA (Marque con una "X")

A. PROVIENE DE:

SALDO A FAVOR

PAGO DE LO INDEBIDO

1. ISR

2. IMPAC

IMPAC POR RECUPERAR DE EJERCICIOS ANTERIORES (V. IMPAC, Datos, 3, proporcionar la información del Anexo 2 y/o 3 según corresponda y en el cuadro 1 del Anexo 2 de la página 2 sólo aplicará las columnas G, H e I).

4. IVA

5. IEPS

6. OTROS (Especifique)

## B. SE COMPENSÓ CONTRA:

1. ISR PROPIO

2. ISR RETENCIONES

3. IMPAC

4. IEPS

5. IVA

6. OTROS (Especifique)

## 4 CERTIFICACIÓN (PARA USO EXCLUSIVO DE LA AUTORIDAD)

## 3 INFORMACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN QUE SE COMPENSÓ

a. EJERCICIO FISCAL O PERIODO DEL MES AÑO AL MES AÑO

b. TIPO DE DECLARACIÓN

N = NORMAL  
C = COMPLEMENTARIA  
R = CORRECCIÓN FISCAL  
D = COMPLEMENTARIA POR DICTAMEN  
S = DESINCORPORACIÓN  
G = DESCONSOLIDACIÓN  
DÍA MES AÑO

c. FECHA DE PRESENTACIÓN

d. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN ( 1 )

Ver claves de Administraciones Locales en la página 2.

( 1 ) Solo se anotará en caso de haber presentado la declaración a través de medios electrónicos, vía Internet o ventanilla bancaria. En caso de haber sido presentado por internet se anotará al folio que se genera al hacer el envío.

SE PRESENTA POR DUPLICADO

## 1 DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE AVISO Y EN LOS ANEXOS QUE SE ACOMPAÑAN SON CIERTOS

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACION

APELLIDO PATERNO

APELLIDO MATERNO

NOMBRE(S)

NÚMERO TOTAL DE IMPORTES QUE COMPENSA EN ESTE TRÁMITE

## 2 DATOS DE ORIGEN DEL(LOS) IMPORTE(S) COMPENSADO(S)

A	REMANENTE (1) (Marque con "X")	NÚMERO DE CONTROL				IMPORTE QUE COMPENSA MANIFESTADO O REMANENTE	F. HISTÓRICO
		MES	AÑO	MES	AÑO		
B	EJERCICIO O PERIODO DEL IMPORTE QUE COMPENSA	DEL		AL			
C	TIPO DE DECLARACIÓN EN LA CUAL MANIFESTO EL MONTO QUE COMPENSA	H = NORMAL I = COMPLEMENTARIA J = CORRECCIÓN FISCAL K = COMPLEMENTARIA POR DICTAMEN L = DESINCORPORACIÓN O = DESCONTABILIZACIÓN					G. ACTUALIZADO (3)
D	FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFESTO EL IMPORTE QUE COMPENSA	DÍA	MES	AÑO		H. CANTIDAD QUE DE ESTE IMPORTE SE COMPENSA	
E	NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (2)					I. REMANENTE DEL IMPORTE QUE COMPENSA (G - H)	

  

A	REMANENTE (1) (Marque con "X")	NÚMERO DE CONTROL				IMPORTE QUE COMPENSA MANIFESTADO O REMANENTE	F. HISTÓRICO
		MES	AÑO	MES	AÑO		
B	EJERCICIO O PERIODO DEL IMPORTE QUE COMPENSA	DEL		AL			
C	TIPO DE DECLARACIÓN EN LA CUAL MANIFESTO EL MONTO QUE COMPENSA	H = NORMAL I = COMPLEMENTARIA J = CORRECCIÓN FISCAL K = COMPLEMENTARIA POR DICTAMEN L = DESINCORPORACIÓN O = DESCONTABILIZACIÓN					G. ACTUALIZADO (3)
D	FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFESTO EL IMPORTE QUE COMPENSA	DÍA	MES	AÑO		H. CANTIDAD QUE DE ESTE IMPORTE SE COMPENSA	
E	NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (2)					I. REMANENTE DEL IMPORTE QUE COMPENSA (G - H)	

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O BIEN, DEL REPRESENTANTE LEGAL QUIEN MANIFIESTA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE SE ACREDITA NO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO A LA FECHA

## 3 INSTRUCCIONES

1. Este aviso será llenado a máquina. Únicamente se harán anotaciones dentro de los campos para año establecidos.

2. Este aviso se deberá presentar en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, de Grandes Contribuyentes o Centro de Recaudación de Grandes Contribuyentes según corresponda, de acuerdo con su domicilio fiscal.

3. Los contribuyentes personas físicas, que cuenten con la Clave Única de Registro de Población (CURP), lo anexan a 10 personas en el espacio correspondiente.

4. Los datos referentes a fechas se anotarán utilizando los números arábigos para el día, dos para el mes y cuatro para el año.  
Ejemplo: Ejercicio fiscal 2004 01 2004 12 2004  
Fecha de presentación: 25 de marzo de 2005. 25 03 2005

5. Se presentará un aviso de compensación por cada:

\* Ejercicio o periodo en que se aplica la compensación

\* Tipo de contribución, aprovechamiento o producto que compensa.

6. **COMPLEMENTARIO** Se presentará aviso de compensación complementario, cuando se modifique la declaración de la que proviene la cantidad que compensa y/o la cantidad compensada en una declaración complementaria y deberá anotarse el número progresivo que le corresponda en el recuadro **COMPLEMENTARIO NÚMERO** (Ejemplos: 01, 02, 03, etc.). Asimismo, deberá proporcionar la información completa de la forma fiscal, tanto la corregida como la que se modifica. Cuando se trate de un aviso complementario, indicar el **NÚMERO DE CONTROL** asignado por la autoridad, al aviso anterior.

7. Si se compensa de uno a dos importes de una misma contribución, se presentará un solo aviso, indicando la información relativa a cada uno de dichos importes. En el caso de ser más de dos importes a favor los que se compensan, se

deberán utilizar formas adicionales, anotando en la primera forma el número total de importes que se compensan.

8. Los contribuyentes que presenten por primera vez un aviso de compensación o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a aquella a la que le fueron presentados, acompañarán al original o copia certificada y fotocopia del documento (Acta constitutiva o poder notarial), que acredite la personalidad del representante legal que promueve el ingreso a la copia certificada en únicamente para copias. Cuando se sustituya o se otorgue otro representante legal, se anexará original o copia certificada y fotocopia del poder notarial que acredite la personalidad del representante del promotor del original o la copia certificada en únicamente para copias.

9. En caso de fusión o escisión, fotocopia del acta de protocolización ante notario público. Solo transcripto de la primera presentación que realice.

10. Cuando el contribuyente presente declaraciones a través de medios electrónicos, no será necesario que acompañe comprobantes impresos de las mismas, solo se presentarán cuando se genere el saldo a favor, anexo al aviso en la Guía de Requisitos y Trámites Fiscales. Likewise it señala en Futura entrega la presentación de declaraciones.

Para cualquier aclaración en el llenado de esta forma fiscal, puede obtener información de internet en las siguientes direcciones: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) o hacer contacto mediante los teléfonos de atención al contribuyente: 800 904 5000 o comunicarse al Servicio de Atención Telefónica Personal en el Distrito Federal y áreas conurbadas: 52 27 52 37 en Morelos; A. L. y áreas conurbadas: 52 18 04 50 en Querétaro; Jal. y áreas conurbadas: 36 48 02 09 del resto del país; sin costo: 01 800 904 5000 o línea al Servicio de Atención Telefónica Automatizada en el Distrito Federal y áreas conurbadas: 91 37 57 40 en Morelos; N. L. y áreas conurbadas: 82 21 66 60 en Querétaro; Jal. y áreas conurbadas: 37 70 71 40 en Puebla; Pap. y áreas conurbadas: 22 46 43 44 del resto del país; sin costo: 01 800 SAT 2000 (01 800 728 2000); Dominios sobre pólizas: avisos de compensación 01 800 335 4567 o bien a la dirección de correo electrónico: [denoticias@sat.gob.mx](mailto:denoticias@sat.gob.mx) o en su caso, acudir a los Modelos de las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente.

## 4 DOCUMENTACIÓN QUE DEBERÁ ACOMPAÑAR A LA FORMA FISCAL 41

La documentación que acompañará a la Forma Fiscal 41 "Aviso de Compensación", se podrá consultar en la página de Internet del SAT ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)) Opciones: Información Fiscal, Trámites, Guía de Requisitos y Trámites Fiscales, TRÁMITE 6 Devoluciones y 68 QUERETARO Compensaciones, o en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente o de Grandes Contribuyentes más cercana a su domicilio.  
01 SAN LUIS POTOSÍ

(1) Cuando se marque Remanente únicamente deberá ser firmado 41 correspondiente indicado e NÚMERO DE CONTROL, asignado por la autoridad en el Aviso donde se señaló el saldo por primera vez y no presentará Anexo y documentación adicional del saldo a favor.

(2) Solo se utilizará en caso de haber presentado la declaración a través de medios electrónicos, vía Internet o ventanilla bancaria. En caso de haber sido presentado por internet se anexará el folio que se generó al hacer el envío.

(3) Tratándose del impuesto al Activo por recuperar, no se deberá indicar en los campos B al F, debiendo anotar en el espacio destinado del renglón L de la página B (Anexo 2)

## \* CLAVES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES

## (ALAC)

01 CELEVA	11 NORTE DEL D.F.	21 PUERBA SUR	31 CD. GUADALUPE	41 TULIAMA	51 TORREÓN	61 AGUASCALIENTES	71 TAPACHULA
02 COAHUILA	12 CENTRO DEL D.F.	22 TLANCILA	32 BENVENIDA	42 MEXICALI	52 SAN TILCO	62 COAHUILA	72 OAXACA
03 GUERRERO	13 SUR DEL D.F.	23 PUEBLANORTE	33 TAMPACO	43 MEXICALI	53 CD. AMATEPE	63 QUADALUPE	73 CANCUN
04 GUANAJUATO	14 ORIENTE DEL D.F.	24 JALAPA	34 TUXTLA	44 MEXICALI	54 CD. CHILPANCI	64 QUADALUPE	74 VILLAHERMOSA
05 BAHIA DE LAGUNAS	15 MEXICALMÁN	25 VERACRUZ	35 SAN PEDRO	45 CD. AGUASCALIENTES	55 DURANGO	65 CD. GUZMÁN	75 MEXICO
06 BAJA CALIFORNIA	16 TOLUCA	26 COAHUILA DEL SUR	36 GARCÍA GARCÍA	46 NEZAHUALCÓTLILCO	56 ZACATECAS	66 GUANAJUATO SUR	76 TUXTLA GUTIERREZ
07 BAJA CALIFORNIA SUR	17 TAMPICO	27 ACAPULCO	37 MONTERREY	47 ENSENADA	57 TERCERAS LAGUNAS	67 GUANAJUATO SUR	77 TUXTLA
08 BAJA CALIFORNIA SUR	18 TAMPICO	28 CUERNAVACA	38 ABEYULAR	48 LOS RIOS	68 PANAMA	68 PUERTO VALLARTA	78 TAPACHULA
09 BAJA CALIFORNIA SUR	19 TAMPICO	29 COCUILCO	39 COCUILCO	49 MEXICALI	69 PANAMA	69 PUERTO VALLARTA	79 TAPACHULA
10 BAJA CALIFORNIA SUR	20 TAMPICO	30 GUADALUPE	40 CD. VICTORIA	50 NAGUASCO			

## (ALGC)

2: HERMOSILLO	47 CHIHUAHUA	55 VERACRUZ
32 CALACAN	48 NORTE DEL D.F.	56 GUADALUPE
33 CELAYA	49 MEXICALMÁN	57 GUANAJUATO
34 OAXACA	50 SUR DEL D.F.	58 CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES
35 Toluca	51 Puebla	
36 TORREÓN	52 MEXICO	

3

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

## DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IVA

1		VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES DEL PERIODO	
A LA TASA DEL 15 %	A. IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS ( 1 )	A LA TASA DEL 0 %	G. EXPORTACIONES
	B. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		H. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS
C. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 15% ( A + B )		I. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 0% ( G + H )	
A LA TASA DEL	D. IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS ( 1 )	J. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS ( C + F + I )	
%	E. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS	K. VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO	
F. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES ( D + E )		L. VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO	
		M. TOTAL DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES DEL PERIODO ( J + K + L )	

2		IVA ACREDITABLE DEL PERIODO	
N. TOTAL DE IVA TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE		W. IVA TRASLADADO O PAGADO EN LA IMPORTACION DE INVERSIONES DESTINADAS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTA OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DE LA LEY	
O. TOTAL DE IVA PAGADO EN LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS		X. IVA DE BIENES UTILIZADOS INDISTINTAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS Y ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTA OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DE LA LEY ( P + U + V + W )	
P. TOTAL DE IVA TRASLADADO Y PAGADO ( N + O )		Y. PROPORCIÓN UTILIZADA CONFORME AL ARTICULO 4° DE LA LIVA ( 2 )	
Q. IVA TRASLADADO POR ADQUISICIONES DE BIENES DISTINTOS DE LAS INVERSIONES, PRESTACION DE SERVICIOS O POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES QUE SE UTILIZAN EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		Z. PROPORCIÓN UTILIZADA CONFORME AL ARTICULO 4-B DE LA LIVA ( 2 )	
R. IVA PAGADO EN LA IMPORTACION POR ADQUISICION DE BIENES DISTINTOS DE LAS INVERSIONES, PRESTACION DE SERVICIOS O POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES QUE SE UTILIZAN EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		a. IVA ACREDITABLE DE BIENES UTILIZADOS INDISTINTAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS Y ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTA OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DE LA LEY ( X por Y por Z )	
S. IVA TRASLADADO POR LA ADQUISICION DE INVERSIONES DESTINADAS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		b. IVA ACREDITABLE ( U + a )	
T. IVA PAGADO POR LA IMPORTACION DE INVERSIONES DESTINADAS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		c. MONTO ACREDITABLE ACTUALIZADO A INCREMENTAR DERIVADO DEL AJUSTE ( 3 )	
U. TOTAL DE IVA CORRESPONDIENTE A ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS ( Q + R + S + T )		d. TOTAL DE IVA ACREDITABLE DEL PERIODO ( b + c )	
V. IVA TRASLADADO O PAGADO EN LA IMPORTACION POR ADQUISICION DE BIENES DISTINTOS DE LAS INVERSIONES, PRESTACION DE SERVICIOS O POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTA OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO			

## 3 SALDO A FAVOR DEL IVA DETERMINADO EN EL PERIODO

e. IMPUESTO CAUSADO EN EL PERIODO		l. A CARGO ( e + f ) g cuando e + f es mayor que g + h
f. CANTIDAD ACTUALIZADA A REINTEGRARSE DERIVADA DEL AJUSTE ( 3 )		j. A FAVOR ( g + h ) e - f cuando e + f es menor que g + h
g. IVA RETENIDO AL CONTRIBUYENTE		k. DEVOLUCIÓN INMEDIATA OBTENIDA
h. IVA ACREDITABLE DEL PERIODO ( Campo d de esta página )		l. SALDO A FAVOR DEL PERIODO ( j - k )

4 \* OBSERVACIONES  
(DESCRIBIR LA ACTIVIDAD POR LA QUE SE APLICÓ LA TASA DEL 0%, ASÍ COMO LA DISPOSICIÓN FISCAL CORRESPONDIENTE)ACTIVIDAD  
DISPOSICIÓN FISCAL

- ( 1 ) Se anotará el IVA que corresponde a importación de bienes intangibles y servicios que se determinan en el pago mensual.
- ( 2 ) Solo se utilizará una proporción para la determinación del IVA acreditable, la mecánica para la determinación de la misma, se aplicará durante 60 meses, contados a partir del mes en que se haya realizado el acreditamiento. Las cantidades enteras se anotarán en el campo de la izquierda y las fracciones, hasta el diezmilésimo, en el campo de la derecha, sin omitir dígito alguno aun cuando se trate de ceros. Ejemplo: Proporción utilizada: 09 se anotará 0 0900
- ( 3 ) Únicamente se llenarán estos campos cuando se haya efectuado el ajuste conforme al artículo 4-A de la LIVA.

**1 INFORMACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS PROPORCIONES DEL IVA ACREDITABLE  
PROPORCIÓN MENSUAL CONFORME AL ARTÍCULO 4° DE LA LIVA**

**1.1**  
A. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE DEBA PAGARSE EL IMPUESTO O SE APLIQUE LA TASA DEL 0% EN EL MES DE QUE SE TRATE

B. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES INCLUYENDO AQUELLAS POR LAS QUE NO SE ESTE OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO EN EL MES DE QUE SE TRATE

**1.2 PROPORCIÓN OPCIONAL DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR CONFORME AL ARTÍCULO 4-B DE LA LIVA**

C. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE DEBA PAGARSE EL IMPUESTO O SE APLIQUE LA TASA DEL 0% CORRESPONDIENTE AL AÑO DE CALENDARIO INMEDIATO ANTERIOR AL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO

D. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES INCLUYENDO EN SU CASO LAS ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL AÑO DE CALENDARIO INMEDIATO ANTERIOR AL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO

**1.3 PROPORCIÓN EN INICIO DE ACTIVIDADES CONFORME AL ARTÍCULO 4-B DE LA LIVA**

E. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE DEBA PAGARSE EL IMPUESTO O SE APLIQUE LA TASA DEL 0% DESDE EL MES EN QUE SE INICIARON LAS ACTIVIDADES Y HASTA EL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO ACREDITABLE

F. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES INCLUYENDO AQUELLAS POR LAS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO DESDE EL MES EN QUE SE INICIARON LAS ACTIVIDADES Y HASTA EL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO ACREDITABLE

**2 DATOS PARA DETERMINAR LA PROPORCIÓN APLICADA (1)**

	I. GRAVADOS	II. POR LOS QUE NO SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO	III. POR ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO	IV. TOTALES (I + II + III)
G. VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES				
H. IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS INCLUSIVE CUANDO SEAN TEMPORALES				
I. ENAJENACIONES DE ACTIVOS FUJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS				
J. DIVIDENDOS				
K. ENAJENACIONES DE ACCIONES O PARTES SOCIALES, DOCUMENTOS PENDIENTES DE COBRO Y TÍTULOS DE CREDITO				
L. ENAJENACIONES DE MONEDA NACIONAL Y EXTRANJERA, PIEZAS DE ORO O DE PLATA "ONZAS TROY"				
M. INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA				
N. ENAJENACIONES A TRAVÉS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO				
O. ENAJENACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO O ADJUDICACIÓN				
P. OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS				
Q. TOTAL Q = (H + I + J + K + L + M + N + O + P) (2)				

(1) En este rubro se anotarán los montos de actos o actividades que correspondan de acuerdo con las disposiciones de las fracciones I a la IX del Artículo 4-C de la LIVA, tomando en cuenta las excepciones para las instituciones que integran el Sistema Financiero y las Instituciones para el Depósito de Valores, en cuyo caso se estará a lo establecido en las Disposiciones Fiscales aplicables.

(2) Se utilizarán estos valores para la determinación de la proporción de los rubros 1.1, 1.2 y 1.3 de esta página.

5

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IVA  
2004 Y ANTERIORES

1 VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES DEL PERIODO	
<p>A LA TASA DEL 15 %</p> <p>A. IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)</p> <p>B. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS</p> <p>C. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 15% (A + B)</p> <p>A LA TASA DEL</p> <p>D. IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)</p> <p>% E. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS</p> <p>F. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A OTRA TASA (D + E)</p>	<p>A LA TASA DEL 0 %</p> <p>G. EXPORTACIÓN</p> <p>H. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS</p> <p>I. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 0% (G + H)</p> <p>J. SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (C + F + I)</p> <p>K. VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO (EXENTAS)</p> <p>L. TOTAL DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES (J + K)</p>

## 2 SALDO A FAVOR DEL IVA DETERMINADO EN PAGOS PROVISIONALES O MENSUALES ( 1 )

<p>M. IMPUESTO CAUSADO EN EL PERIODO</p> <p>N. IVA RETENIDO AL CONTRIBUYENTE</p> <p>O. IVA ACREDITABLE DEL PERIODO (Campo M de la página 6)</p> <p>DIFERENCIA</p> <p>P. A CARGO (M - N - O cuando M es mayor que N + O)</p> <p>Q. A FAVOR (N + O - M cuando M es menor que N + O)</p>	<p>R. DEVOLUCIÓN INMEDIATA OBTENIDA</p> <p>S. SALDO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR, PENDIENTE DE ACREDITAR</p> <p>T. SALDO A FAVOR DEL PERIODO ( (S - P + R) sólo cuando S es mayor que (P + R) o (Q - R + S)</p>
---	---

## 3 SALDO A FAVOR DEL IVA EN LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO (Sólo para 2002 y anteriores)

<p>a. IMPUESTO PAGADO EN EL PERIODO POR LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)</p> <p>b. IMPUESTO CAUSADO EN EL PERIODO POR OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS</p> <p>c. SALDOS A FAVOR DEL PERIODO, POR LOS QUE SE SOLICITÓ DEVOLUCIÓN ( 2 )</p> <p>d. SUMA 1 (a + b + c)</p> <p>e. IVA ACREDITABLE DEL PERIODO (Campo M de la página 6)</p> <p>f. PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS EN EL PERIODO</p>	<p>g. PAGOS EFECTUADOS EN ADUANAS POR LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)</p> <p>h. TOTAL DE PAGOS EFECTUADOS EN EL EJERCICIO (Sólo tratándose de cálculo anual) (f + g)</p> <p>i. IVA RETENIDO AL CONTRIBUYENTE</p> <p>j. SALDO A FAVOR DE IVA DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR, POR EL QUE NO SE SOLICITÓ DEVOLUCIÓN ( 2 )</p> <p>k. SUMA 2 (e + f + g - h + i + j) (Debe ser mayor que d)</p> <p>l. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (k - d)</p>
---	--

## 4 \* OBSERVACIONES (DESCRIBIR LA ACTIVIDAD POR LA QUE SE APLICÓ LA TASA DEL 0%, ASÍ COMO LA DISPOSICIÓN FISCAL CORRESPONDIENTE)

ACTIVIDAD

DISPOSICIÓN FISCAL

( 1 ) A partir de 2003 los pagos son mensuales

( 2 ) También se considera "devolución", las compensaciones efectuadas y, en su caso, la devolución inmediata efectuada conforme a las reglas de carácter general, expedidas por el SAT.

6

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

32  
y  
41  
I-2005**1 IVA ACREDITABLE DEL PERIODO DE LOS PAGOS PROVISIONALES, MENSUALES O DEL EJERCICIO ( 1 )**

- A. TOTAL DE IVA TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE
- B. TOTAL DE IVA PAGADO EN LA IMPORTACION DE BIENES TANGIBLES
- C. IVA DE ARRENDAMIENTO APLICABLE EN EL PERIODO ( Sexto párrafo del Art. 4 de la LIVA )
- D. SUMA ( A + B + C )
- E. IVA DE ADQUISICIONES (Identificado con la enajenación y prestación de servicios gravados señalados en la fracción I del Art. 4 de la LIVA)
- F. IVA DE ADQUISICIONES (Identificado con la enajenación y prestación de servicios exentos señalados en la fracción II del Art. 4 de la LIVA)
- G. EXPORTACIÓN (Cuarto párrafo del Art. 4 de la LIVA)
- H. IVA TOTAL DE ARRENDAMIENTO (Quinto párrafo del Art. 4 de la LIVA)
- I. TOTAL DE IVA IDENTIFICADO ( E + F + G + H )
- J. RESULTADO ( D - I )
- K. FACTOR DE PRORRATEO ( 2 )
- L. IVA ACREDITABLE OBTENIDO DE APLICAR EL FACTOR DE PRORRATEO ( J por K )
- M. TOTAL IVA ACREDITABLE DEL PERIODO ( E + G + L )

**2 DATOS PARA DETERMINAR EL FACTOR DE PRORRATEO ( 3 )****I. GRAVADOS****II. EXENTOS****III. TOTALES ( I + II )****N. VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES**

- O. IMPORTACIONES DE BIENES O SERVICIOS ( 4 )
- P. ENAJENACIONES DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS
- Q. DIVIDENDOS ( 4 )
- R. ENAJENACIONES DE ACCIONES O PARTES SOCIALES DOCUMENTOS PENDIENTES DE COBRO Y TITULOS DE CREDITO
- S. ENAJENACIONES DE MONEDA NACIONAL Y EXTRANJERA, PIEZAS DE ORO O DE PLATA Y "ONZAS TROY"
- T. INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA ( 4 )
- U. EXPORTACIONES DE BIENES TANGIBLES Y SERVICIOS DE MAQUILA DE EXPORTACIÓN
- V. ENAJENACIONES A TRAVÉS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO
- W. ENAJENACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO O ADJUDICACIÓN
- X. OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS
- Y. TOTAL  
N - ( O + P + Q + R + S + T + U + V + W + X )

( 1 ) El IVA acreditable del ejercicio sólo procede para los años 2002 y anteriores. Asimismo a partir de 2003 los pagos son mensuales.

( 2 ) Las cantidades enteras se anotarán en el campo de la izquierda y las fracciones, hasta el diezmilésimo, en el campo de la derecha, sin omitir dígito alguno aun cuando se trate de coros. Ejemplo, Factor de prorateo = .09 se deberá anotar: 0 0900

( 3 ) En este cuadro se anotarán los montos de actos o actividades que correspondan de acuerdo con las disposiciones de los incisos a) a la j) de la fracción III, del artículo 4º de la LIVA; tomando en cuenta las excepciones para las instituciones que integran el Sistema Financiero y las instituciones para el Depósito de Valores, en cuyo caso se estará a lo establecido en las disposiciones fiscales aplicables.

( 4 ) Sólo se anotará el valor de estos actos o actividades cuando sean objeto del IVA y se encuentren incluidos en el monto declarado en el renglón N.

## ANEXO 2

### IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EJERCICIOS ANTERIORES (ART. 9 LIMPAC)

LAS SOCIEDADES CONTROLADAS QUE PROMUEVAN LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO PROPIO, DEBERÁN ANOTAR LAS CIFRAS CORRESPONDIENTES A LA PARTE QUE EN CADA EJERCICIO NO CONSOLIDA PARA EFECTOS FISCALES, AL IGUAL QUE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS EN LO RELATIVO A LOS EJERCICIOS EN LOS QUE HAYAN ESTADO OBLIGADAS A TRIBUTAR COMO CONTROLADORAS NO PURAS.

1 DATOS DE LA DECLARACIÓN				
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
A. EJERCICIO FISCAL ( 1 )	B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 2 )	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES AÑO
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR ( 3 ) ( 4 )		E. MONTO ACTUALIZADO ( 5 ) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)		
2			D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR	E. MONTO ACTUALIZADO
TOTALES				

( 1 ) Se deben anotar los datos de la última declaración anual que se haya presentado correspondiente a cada ejercicio, empezando por el ejercicio más antiguo al más reciente.

( 2 ) N = Normal

C = Complementaria

R = Corrección fiscal

D = Complementaria por dictamen

S = Desincorporación

O = Desconsolidación

( 3 ) Se anotará el monto del impuesto al activo efectivamente pagado, sin incluir el que haya sido cubierto por medio del acreditamiento del ISR causado en el mismo ejercicio, ni el proveniente de la aplicación, conforme al segundo párrafo del Art. 9 de la LIMPAC.

( 4 ) Cuando se trate de remanente por recuperar del impuesto al activo, se deberá anotar el impuesto al activo efectivamente pagado actualizado pendiente de acreditar manifestado en el renglón M. de la página 8 de la última aplicación o recuperación efectuada.

( 5 ) Tratándose del remanente de IMPAC a recuperar se deberá actualizar desde la fecha en que se realizó la última actualización hasta el sexto mes del ejercicio en el cual el ISR exceda al IMPAC.

**1 DATOS INFORMATIVOS DE LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO EN EL CUAL EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR EXCEDE AL IMPUESTO AL ACTIVO.**

	MES	AÑO	MES	AÑO
A. EJERCICIO FISCAL	DEL		AL	
B. TIPO DE DECLARACIÓN ( 1 )			DÍA	MES AÑO
C. FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN				
D. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN ( 2 )				
E. IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDIENTE DEL EJERCICIO				
F. IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO				
G. IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR QUE EXCEDE AL IMPUESTO AL ACTIVO ( E - F )				
H. IMPUESTO AL ACTIVO ACTUALIZADO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EJERCICIOS ANTERIORES (Art. 9 cuarto párrafo de la LIMPAC) (Total de la columna E del rubro 2 de la página 7)				
I. CANTIDAD A RECUPERAR ( G o H, el menor )				
J. COMPENSACIONES EFECTUADAS CON ANTERIORIDAD				
K. DEVOLUCIONES EFECTUADAS CON ANTERIORIDAD				
L. IMPORTE O REMANENTE POR EL QUE PROCEDE LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN ( I - J - K ) (Pase este importe al campo K del rubro 1 de la página 2 de la forma fiscal 32 o al campo G del rubro 2 de la página 2 de la forma fiscal 41)				
M. IMPAC EFECTIVAMENTE PAGADO ACTUALIZADO PENDIENTE DE RECUPERAR ( H - I ) ( 3 )				

- ( 1 ) N = Normal  
 C = Complementaria  
 R = Corrección fiscal  
 D = Complementaria por dicitamen  
 S = Desincorporación  
 O = Desconsolidación

- ( 2 ) Solo se anotará en caso de haber presentado la declaración a través de medios electrónicos: vía Internet o ventanilla bancaria. En caso de haber sido presentado por internet se anotará el folio que se genera al hacer el envío.

- ( 3 ) Cuando un ejercicio posterior se tenga excedente de ISR, este monto actualizado al ejercicio de que se trate, se deberá anotar en el renglón H.

**ANEXO 3  
IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO  
EN EJERCICIOS ANTERIORES  
(CONTROLADORAS Y CONTROLADAS)**

ARTÍCULO 9 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y REGLAS DE CARÁCTER GENERAL DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL EN VIGOR.  
SE UTILIZARÁN TANTAS HOJAS DE ESTE ANEXO COMO SEAN NECESARIAS, ANOTANDO EN EL PRIMER CAMPO EL NÚMERO CONSECUTIVO DE HOJA  
Y EN EL SEGUNDO CAMPO EL TOTAL DE HOJAS UTILIZADAS.

HOJA DE HOJAS

**1 DATOS DE LA SOCIEDAD CONTROLADORA SOLICITANTE**

RFC DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

**2 DATOS DE LAS SOCIEDADES CONTROLADAS**

RFC DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

A

B

C

**2 A IMPUESTO AL ACTIVO DE LA SOCIEDAD CONTROLADA A**

I. EJERCICIO FISCAL SOLICITADO	II. FECHA DE PRESENTACIÓN			III. IMPUESTO AL ACTIVO EFECTIVAMENTE PAGADO HISTÓRICO	IV. PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE O ACCIONARIA	V. IMPUESTO AL ACTIVO HISTÓRICO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA	VI. IMPUESTO AL ACTIVO ACTUALIZADO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA
	DÍA	MES	AÑO				
TOTALES							

TOTALES

**2 B IMPUESTO AL ACTIVO DE LA SOCIEDAD CONTROLADA B**

I. EJERCICIO FISCAL SOLICITADO	II. FECHA DE PRESENTACIÓN			III. IMPUESTO AL ACTIVO EFECTIVAMENTE PAGADO HISTÓRICO	IV. PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE O ACCIONARIA	V. IMPUESTO AL ACTIVO HISTÓRICO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA	VI. IMPUESTO AL ACTIVO ACTUALIZADO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA
	DÍA	MES	AÑO				
TOTALES							

TOTALES

2 C IMPUESTO AL ACTIVO DE LA SOCIEDAD CONTROLADA C					
I. EJERCICIO FISCAL SOLICITADO	II. FECHA DE PRESENTACIÓN DÍA MES AÑO	III. IMPUESTO AL ACTIVO EFECTIVAMENTE PAGADO HISTÓRICO	IV. PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE O ACCIONARIA	V. IMPUESTO AL ACTIVO HISTÓRICO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA	VI. IMPUESTO AL ACTIVO ACTUALIZADO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA

TOTALES

### 3 DATOS DE LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO EN EL CUAL EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONSOLIDADO POR ACREDITAR EXCEDE AL IMPUESTO AL ACTIVO CONSOLIDADO

#### 3.1 SOCIEDAD CONTROLADORA

- |  |  |
|--|--|
| A. EJERCICIO FISCAL                    | D. ISR CONSOLIDADO QUE EXCEDE AL IMPAC CONSOLIDADO ( B - C ) |
| B. IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONSOLIDADO | E. IMPUESTO AL ACTIVO RECUPERADO                             |
| C. IMPUESTO AL ACTIVO CONSOLIDADO      | F. DIFERENCIA ( D - E )                                      |

#### 3.2 SOCIEDADES CONTROLADAS

SOCIEDAD CONTROLADA A                      SOCIEDAD CONTROLADA B                      SOCIEDAD CONTROLADA C

- G. EJERCICIO FISCAL
- H. IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- I. IMPUESTO AL ACTIVO
- J. ISR QUE EXCEDE AL IMPAC ( H - I )
- K. PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE O ACCIONARIA
- L. EXCEDENTE CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA ( J por K )

#### 4 INSTRUCCIONES

- RUBRO 2.** Se anotará la clave del Registro Federal de Contribuyentes y la denominación de las sociedades controladas de las que provenga el impuesto al activo efectivamente pagado por recuperar.
- RUBROS 2 A, 2 B Y 2 C.**  
**I. EJERCICIO FISCAL SOLICITADO.** Deberá anotar a cuatro dígitos el ejercicio fiscal en el cual se pagó el impuesto al activo que solicita en devolución.
- II. FECHA DE PRESENTACIÓN.** Deberá anotar el día, mes y año en el cual presentó la declaración normal o complementaria en su caso, en la que se manifestó y se pagó el impuesto al activo que solicita en devolución, utilizando dos dígitos para el día, dos para el mes y cuatro para el año.
- III. IMPUESTO AL ACTIVO EFECTIVAMENTE PAGADO HISTÓRICO.** Deberá anotar el impuesto efectivamente pagado, manifestado en la declaración correspondiente, sin incluir el que haya sido cubierto a través del ISR causado en el mismo ejercicio.
- IV. PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE O ACCIONARIA.** Deberá anotar la participación accionaria cuando se trate de ejercicios anteriores a 1999 y la participación consolidable cuando se trate de ejercicios posteriores al mismo.
- V. IMPUESTO AL ACTIVO HISTÓRICO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA.** Deberá anotar el resultado de multiplicar los datos de la columna III. IMPUESTO AL ACTIVO EFECTIVAMENTE PAGADO HISTÓRICO por los de la columna IV. PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE O ACCIONARIA.
- VI. IMPUESTO AL ACTIVO ACTUALIZADO EFECTIVAMENTE PAGADO, CONSOLIDABLE O ACCIONARIO SEGUN CORRESPONDA.** Deberá anotar el impuesto actualizado en términos de lo establecido en el sexto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.
- RUBRO 3.** En esta sección se anotarán los datos referentes al ejercicio en el que el impuesto sobre la renta consolidado excedió al impuesto al activo consolidado del ejercicio.
- RUBRO 3.1.** Sólo se utilizará este rubro cuando se trate de la última de las hojas que utilice de este anexo.

## ANEXO 4 CRÉDITO DIESEL

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

SE UTILIZARÁN TANTAS HOJAS DE ESTE ANEXO COMO SEAN NECESARIAS, ANOTANDO EN EL PRIMER CAMPO EL NÚMERO CONSECUTIVO DE HOJA Y EN EL SEGUNDO CAMPO EL TOTAL DE HOJAS UTILIZADAS.

HOJA DE HOJAS

### 1 RELACIÓN DE FACTURAS EN LAS QUE CONSTA EL PRECIO DE ADQUISICIÓN DE DIESEL \*

<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	
<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	
<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	
<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	
<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	
<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	
<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	
<p>a. RFC DEL PROVEEDOR</p> <p style="margin-left: 40px;">DÍA    MES    AÑO</p> <p>c. FECHA DE EXPEDICIÓN</p>	<p>b. NÚMERO DE FACTURA</p> <p>e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO</p>
<p>d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL</p>	

A. SUMA DEL MONTO DE LAS OPERACIONES POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL ANOTADO EN ESTA HOJA

B. SUMA DEL MONTO DE LAS OPERACIONES POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL ANOTADO EN OTRAS HOJAS ( 1 )

C. SUMA TOTAL DEL MONTO DE LAS OPERACIONES POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL ( A + B ) ( 1 )

D. SUMA DEL MONTO DEL IEPS TRASLADADO ANOTADO EN ESTA HOJA

E. SUMA DEL MONTO DEL IEPS TRASLADADO ANOTADO EN OTRAS HOJAS ( 1 )

F. MONTO TOTAL DEL IEPS TRASLADADO ( D + E ) ( 1 )

( 1 ) Sólo se utilizarán estos renglones cuando se trate de la última de las hojas que utilice de este anexo

( \* ) Se deberán acompañar original y fotocopia de las facturas que se relacionan en este anexo.

**1 RELACIÓN DE FACTURAS QUE ACREDITAN LA PROPIEDAD DE LOS BIENES QUE UTILIZAN EL DIESEL**

a. CLAVE (1)	b. RFC DEL PROVEEDOR DÍA MES AÑO	c. NÚMERO DE FACTURA
d. FECHA DE EXPEDICIÓN	e. TIPO DEL BIEN	
a. CLAVE (1)	b. RFC DEL PROVEEDOR DÍA MES AÑO	c. NÚMERO DE FACTURA
d. FECHA DE EXPEDICIÓN	e. TIPO DEL BIEN	
a. CLAVE (1)	b. RFC DEL PROVEEDOR DÍA MES AÑO	c. NÚMERO DE FACTURA
d. FECHA DE EXPEDICIÓN	e. TIPO DEL BIEN	
a. CLAVE (1)	b. RFC DEL PROVEEDOR DÍA MES AÑO	c. NÚMERO DE FACTURA
d. FECHA DE EXPEDICIÓN	e. TIPO DEL BIEN	
a. CLAVE (1)	b. RFC DEL PROVEEDOR DÍA MES AÑO	c. NÚMERO DE FACTURA
d. FECHA DE EXPEDICIÓN	e. TIPO DEL BIEN	
a. CLAVE (1)	b. RFC DEL PROVEEDOR DÍA MES AÑO	c. NÚMERO DE FACTURA
d. FECHA DE EXPEDICIÓN	e. TIPO DEL BIEN	
a. CLAVE (1)	b. RFC DEL PROVEEDOR DÍA MES AÑO	c. NÚMERO DE FACTURA
d. FECHA DE EXPEDICIÓN	e. TIPO DEL BIEN	

**2 TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES, ANOTE EL NÚMERO DE SOCIOS QUE LA INTEGRAN**

(1) Clave:

P= Solicita devolución por primera vez.

S= Segunda o posteriores solicitudes de devolución.

A= Bien que se adiciona y se trata de segunda o posteriores devoluciones.

Tratándose de las claves P o A deberá acompañar factura original y fotocopias correspondientes. Cuando señale S no deberá acompañar las facturas correspondientes.

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE ESTOY REGISTRANDO MIS OPERACIONES EN LA CONTABILIDAD A LA QUE ESTOY OBLIGADO

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O DEL REPRESENTANTE LEGAL

## ANEXO 5

## CÁLCULO DEL SALDO A FAVOR DEL IEPS

**1 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y BEBIDAS REFRESCANTES**

MARQUE CON 'X' SI SE TRATA DE:		BEBIDAS ALCOHÓLICAS	BEBIDAS REFRESCANTES
VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	a.	%	f. IMPUESTO CAUSADO
	b.	%	g. IMPUESTO ACREDITABLE TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE
	c.	%	h. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN
	d.	%	i. TOTAL DE IEPS ACREDITABLE DEL PERIODO (g + h)
	e. SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (a + b + c + d)		j. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (f - i)

**2 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR CERVEZA**

VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	k.	%	p. IMPUESTO CAUSADO
	l.	%	q. IMPUESTO ACREDITABLE TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE
	m.	%	r. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN
	n.	%	s. TOTAL DE IEPS ACREDITABLE DEL PERIODO (q + r)
	o. SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (k + l + m + n)		t. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (p - s)

**3 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR TABACOS LABRADOS**

VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	u.	%	x. IMPUESTO CAUSADO
	v.	%	y. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN
	w. SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (u + v)		z. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (x - y)

**4 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR AGUAS (MINERALIZADAS O GASIFICADAS), REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS \***

VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	A.	%	E. IMPUESTO ACREDITABLE TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE
	B.	%	F. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN
C.	SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (A + B)		G. TOTAL DE IEPS ACREDITABLE DEL PERIODO (E + F)
D.	IMPUESTO CAUSADO		H. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (D - G)

(\* ) Para el caso de aguas mineralizadas o gasificadas sólo aplica para los ejercicios fiscales en que estuvo vigente la disposición fiscal.

SE UTILIZARÁN TANTAS HOJAS DE ESTE ANEXO COMO SEAN NECESARIAS, ANOTANDO EN EL PRIMER CAMPO EL NÚMERO CONSECUTIVO DE HOJA Y EN EL SEGUNDO CAMPO EL TOTAL DE HOJAS UTILIZADAS.

HOJA DE HOJAS

1 DESGLOSE DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE

A. RFC DEL PROVEEDOR ( 1 )		B. CLAVE ( 2 )	
C. NÚMERO DE OPERACIONES ( 3 )	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) ( 3 )	E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	
A. RFC DEL PROVEEDOR ( 1 )		B. CLAVE ( 2 )	
C. NÚMERO DE OPERACIONES ( 3 )	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) ( 3 )	E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	
A. RFC DEL PROVEEDOR ( 1 )		B. CLAVE ( 2 )	
C. NÚMERO DE OPERACIONES ( 3 )	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) ( 3 )	E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	
A. RFC DEL PROVEEDOR ( 1 )		B. CLAVE ( 2 )	
C. NÚMERO DE OPERACIONES ( 3 )	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) ( 3 )	E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	
A. RFC DEL PROVEEDOR ( 1 )		B. CLAVE ( 2 )	
C. NÚMERO DE OPERACIONES ( 3 )	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) ( 3 )	E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	

D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE

SUMA DE CANTIDADES ANOTADAS EN ESTA HOJA	F. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES
	G. CERVEZA
	H. TABACOS LABRADOS
	I. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS
	J. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES ( 4 )
	K. CERVEZA ( 4 )
	L. TABACOS LABRADOS ( 4 )
	M. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS ( 4 )
	N. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES ( F + J ) ( 4 )
O. CERVEZA ( G + K ) ( 4 )	
TOTAL DE OPERACIONES	P. TABACOS LABRADOS ( H + L ) ( 4 )
	Q. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS ( I + M ) ( 4 )

- ( 1 ) Si durante el periodo realizó dos o más operaciones con un mismo proveedor, deberá sumar dichas operaciones y anotar el resultado en los campos D y E según corresponda.  
 ( 2 ) Anote la clave correspondiente según los actos o actividades que realizó:  
 a. Bebidas alcohólicas y refrescantes  
 b. Cerveza  
 c. Tabacos labrados  
 d. Aguas, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes y sus concentrados  
 ( 3 ) Incluyendo las notas de cargo y crédito.  
 ( 4 ) Sólo se utilizarán estos renglones cuando se trate de la última de las hojas que utilice de este anexo.

## RELACIÓN DE IMPORTACIONES

1			DÍA	MES	AÑO
Apellido(s) y nombre(s), denominación o razón social del proveedor extranjero					
B. CLAVE ( 1 )	C. NÚMERO DEL PEDIMENTO ( 2 )	D. FECHA DEL PEDIMENTO			
E. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) ( 3 )	F. MONTO DEL IEPS PAGADO				
Apellido(s) y nombre(s), denominación o razón social del proveedor extranjero					
B. CLAVE ( 1 )	C. NÚMERO DEL PEDIMENTO ( 2 )	D. FECHA DEL PEDIMENTO	DÍA	MES	AÑO
E. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) ( 3 )	F. MONTO DEL IEPS PAGADO				
Apellido(s) y nombre(s), denominación o razón social del proveedor extranjero					
B. CLAVE ( 1 )	C. NÚMERO DEL PEDIMENTO ( 2 )	D. FECHA DEL PEDIMENTO	DÍA	MES	AÑO
E. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) ( 3 )	F. MONTO DEL IEPS PAGADO				
			E. MONTO DE LA(S) OPERACION(ES)	F. MONTO DEL IEPS PAGADO	

SUMA DE CANTIDADES ANOTADAS EN ESTA HOJA

SUMA DE CANTIDADES ANOTADAS EN OTRAS HOJAS

TOTAL DE OPERACIONES DE IMPORTACIÓN

- G. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES
- H. CERVEZA
- I. TABACOS LABRADOS
- J. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS
- K. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES ( 4 )
- L. CERVEZA ( 4 )
- M. TABACOS LABRADOS ( 4 )
- N. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS ( 4 )
- O. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES ( G + K ) ( 4 )
- P. CERVEZA ( H + L ) ( 4 )
- Q. TABACOS LABRADOS ( I + M ) ( 4 )
- R. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS ( J + N ) ( 4 )

( 1 ) Anote la clave correspondiente según los actos o actividades que realizó:

- a. Bebidas alcohólicas y refrescantes
- b. Cerveza
- c. Tabacos labrados
- d. Aguas, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes y sus concentrados

( 2 ) Anotará el número de pedimento, el cual se integrará en sus primeras 4 posiciones por la clave del agente aduanal y las restantes 7 posiciones por el número del documento correspondiente.

( 3 ) Se anotará el valor de la operación que sirvió como base del impuesto de acuerdo con la Ley del IEPS.

( 4 ) Sólo se utilizarán estos renglones cuando se trate de la última de las hojas que utilice de este anexo.