



**COLEGIO MONTECRISTO S.C.**  
**INCORPORADO A LA U.N.A.M.**  
**CLAVE 8902 – 08**

**LICENCIATURA EN CONTADURIA**

**“FUNDAMENTO EN LA PROCEDENCIA DE LA  
DEVOLUCION DEL PAGO EN EXCESO COMO  
PAGO DE LO INDEBIDO, EN LOS PROVISIONALES  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS  
MORALES DEL TITULO II. ANALISIS DE UN CASO”**

**T E S I S**  
**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**PRESENTAN**  
**GUADALUPE CENTENO GUTIERREZ**  
**CARLOS ALBERTO LENZ LANDERO**  
**LUIS ARTURO VALLEJO JUAREZ**

**EMILIANO ZAPATA, TAB.**

**NOVIEMBRE DE 2009.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



**COLEGIO MONTECRISTO S.C.  
INCORPORADO A LA U.N.A.M.  
CLAVE 8902 – 08**

**LICENCIATURA EN CONTADURIA**

**“FUNDAMENTO EN LA PROCEDENCIA DE LA  
DEVOLUCION DEL PAGO EN EXCESO COMO  
PAGO DE LO INDEBIDO, EN LOS PROVISIONALES  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS  
MORALES DEL TITULO II. ANALISIS DE UN CASO”**

**T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**PRESENTAN  
GUADALUPE CENTENO GUTIERREZ  
CARLOS ALBERTO LENZ LANDERO  
LUIS ARTURO VALLEJO JUAREZ**

**ASESORA  
M.A. RIMA DEL CARMEN BALCAZAR SUAREZ**

**EMILIANO ZAPATA, TAB.**

**NOVIEMBRE DE 2009.**

## DEDICATORIA

---

### *A DIOS*

Por darme la vida y la oportunidad de concluir una meta más y por esos obstáculos puestos en mi camino, que me hicieron más fuerte.

### *A MIS PADRES*

Por impulsar el deseo de superación en mí, por su comprensión en cada uno de mis actos y su apoyo en los momentos más difíciles.

### *A MIS HERMANOS*

Por el apoyo que me dieron en todas las formas posibles.  
Espero estar siempre para ustedes.

*... y a cada una de las personas que me apoyaron con sus consejos y experiencias durante mi formación profesional.*

*Guadalupe Centeno Gutiérrez*

## DEDICATORIA

---

*Doy infinitas gracias...A Dios por darme la vida, a mi familia y por el camino recorrido.*

Dedico éste trabajo a la memoria de mi hermano Miguel, que su espíritu, su bondad y su sentido del humor sigan tocando mi vida.

A mis padres y hermanas, quienes con intuición y generosidad me apoyaron en todo momento.

A mis amigos, fuente constante de motivación.

A mis profesores, porque ellos sembraron la semilla y fertilizaron mi inquietud de conocer.

*Carlos Alberto Lenz Landero*

## DEDICATORIA

---

A Dios por protegerme y bendecirme en los momentos más difíciles, en los cuales se necesita la fuerza de su bendición para levantarse.

A mi Esposa, la cual me ha brindado su amor y su apoyo en las buenas y en las malas. Gracias a ella he podido llegar a una de las metas más importantes de mi vida, ser profesionista, es por ello que le dedico con todo mi amor esta tesis.

A mis hijos, Lisandro Arturo y Christi Yamilet, los cuales son lo más valioso que he tenido y que con su amor, sus besos y abrazos me dan la fuerza para seguir luchando en esta vida.

A mis Padres, de los cuales estaré eternamente agradecido por sus bendiciones; ya que desde el cielo me guiaron espiritualmente por el camino del bien y lograr concluir mi carrera profesional.

Asimismo a la persona que me creció y estuvo al pendiente de mí, esa gran persona que sin importarle las dificultades que tuvo que pasar para que pudiera continuar con mis estudios y lo logró, me refiero a mi abuelita María Luisa.

Y por último le agradezco a cada uno de mi familia que de una u otra manera, me brindaron su apoyo para poder alcanzar uno de mis más grandes sueños, muchísimas gracias...

*Luis Arturo Vallejo Juárez*

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	3
<b>CAPÍTULO 1</b>	
PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN .....	6
INTRODUCCIÓN .....	7
1.1 ANÁLISIS Y DEFINICION DEL TEMA .....	7
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	7
1.3 JUSTIFICACIÓN .....	9
1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	
a) General .....	10
b) Específicos .....	10
1.5 HIPÓTESIS .....	10
1.6 MARCO TEÓRICO REFERENCIAL .....	11
1.7 ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS .....	15
<b>CAPÍTULO 2</b>	
MARCO TEÓRICO .....	16
INTRODUCCIÓN .....	17
2.1 PROCEDIMIENTO DE LEY PARA LA DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL DEL ISR .....	17
A. FUNDAMENTO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES .....	17
B. ESTRUCTURA DE LA LEY DEL ISR .....	21
C. PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS MORALES .....	23
D. CÁLCULO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....	29
2.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL PAGO REALIZADO EN EXCESO EN PROVISIONALES DE ISR.....	31
A. ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA .....	31
2.3 DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE .....	43
<b>CAPÍTULO 3</b>	
METODOLOGÍA .....	51
INTRODUCCIÓN .....	52
3.1 PROCESO DE LA INVESTIGACIÓN .....	52
3.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN .....	53
3.3 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN .....	54

<b>3.4 TECNICA DE RECOLECCION DE INFORMACIÓN .....</b>	<b>54</b>
<b>3.5 LA MUESTRA .....</b>	<b>56</b>
<b>3.6 EL MÉTODO .....</b>	<b>57</b>
<b>3.7 ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS .....</b>	<b>58</b>

## **CAPÍTULO 4**

<b>DOCUMENTOS DEL CASO PRÁCTICO .....</b>	<b>63</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>64</b>
<b>4.1 ANÁLISIS DEL CASO PRÁCTICO</b>	
<b>A) NOMBRE Y DOMICILIO FISCAL DEL RECURRENTE .....</b>	<b>64</b>
<b>B) ANTECEDENTES .....</b>	<b>64</b>
<b>C) ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN EMITIDA POR LA         ADMINISTRACIÓN .....</b>	<b>70</b>

## **CAPÍTULO 5**

<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>87</b>
<b>GLOSARIO .....</b>	<b>92</b>
<b>BIBLIOGRAFÍAS .....</b>	<b>95</b>



## INTRODUCCIÓN

---

La Contaduría y el Derecho, aunque parezcan diferentes se encuentran estrechamente relacionadas debido al apareamiento del hecho tributario. El derecho tributario, mediante leyes y reglamentos se apoya de la contaduría para establecer los cálculos necesarios que le facilitará al contribuyente, ya sea persona física o moral, para cumplir con su obligación de contribuir al gasto público como lo establece el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual dice que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. He aquí la obligación que tenemos todos y cada uno de los individuos de pagar impuestos por las leyes respectivas.

Todos pagamos impuestos de manera indirecta, como el Impuesto al Valor Agregado e impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

A la mayoría de los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al determinar el cálculo de sus impuestos les ha pasado que por error o por falta de documentación, determina un impuesto a pagar y al revisar el proceso efectuado se percata que fue incorrecto, generando así un pago de lo indebido. Ahora bien el tema a tratar esta enfocado en fundamentar la procedencia del pago en exceso como pago de lo indebido, en los provisionales del Impuesto Sobre la Renta de personas morales del mencionado Título.

En materia de devoluciones, recordemos que es un derecho derivado de la propia relación tributaria, el permitir a los contribuyentes obtener aquello pagado en exceso o indebidamente, ya que a su vez el propio fisco solo tiene derecho a cobrar lo que obligue la Ley y no más. Sin embargo, la autoridad, en su afán de

ejercer su poder coactivo, pospone, e incrementa las cargas administrativas, para que el contribuyente logre la devolución de cantidades en exceso o por pago de lo indebido. Es así que surge el problema de investigación, ya que en materia fiscal no existe un concepto de pago de lo indebido y es por eso que nos remitimos al Código Civil en materia Federal ya que la relación jurídico - tributaria es descendiente del derecho de las obligaciones civiles.

Este trabajo de investigación integrado por cinco capítulos, presentan las argumentaciones jurídicas para poder sustentar las solicitudes de devolución que los contribuyentes lleguen a promover, cuando realicen pagos en exceso de sus provisionales del Impuesto Sobre la Renta.

El capítulo 1, describe el planteamiento de la investigación, donde se plantea el problema a seguir, la justificación donde se generaron argumentos jurídicos para sustentar las solicitudes de devolución que los contribuyentes lleguen a promover, cuando realicen pagos en exceso de sus provisionales del Impuesto Sobre la Renta, los objetivos a seguir, el marco teórico referencial, hipótesis y estrategias metodológicas.

Dentro del capítulo 2, se menciona el marco teórico con la información de los materiales bibliográficos que se consultaron a lo largo de la investigación. Los cuales refieren la procedencia para determinar pagos provisionales, la naturaleza jurídica del pago realizado en exceso en los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta y de las devoluciones pagadas indebidamente del citado impuesto.

Así también el capítulo 3, muestra la metodología que se siguió y que permitió conocer las actividades y las estrategias seguidas para validar la hipótesis de partida. En él, se presenta el tipo de investigación, el enfoque, las técnicas de recolección de información, la muestra y el método de investigación, en los cuales se apoyó cada fase de la investigación, siguiendo el modelo de Roberto Hernández Sampieri.

De igual manera en el capítulo 4, se analizan los documentos del caso práctico, donde se refiere la improcedencia de la solicitud de devolución del pago en exceso como pago de lo indebido del impuesto sobre la renta, con base a las resoluciones emitidas por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Villahermosa a una empresa, mismas que están enfocadas directamente a nuestro problema de investigación, la cual no autorizó revelar sus datos.

Finalmente en el capítulo 5, se exponen las conclusiones que se lograron obtener en esta investigación, considerando los autores tres propuestas.

# **CAPÍTULO 1**

## **PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN**

## CAPÍTULO 1 PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN

*“Todo conocimiento se resuelve en probabilidad”*

*-David Hume*

### INTRODUCCIÓN

En este capítulo se describe el planteamiento de la investigación del problema a seguir, la justificación donde se generaron argumentos jurídicos para sustentar las solicitudes de devolución que los contribuyentes lleguen a promover, cuando realicen pagos en exceso de sus provisionales del Impuesto Sobre la Renta, los objetivos a seguir, el marco teórico referencial, hipótesis y estrategias metodológicas.

### 1.1 ANÁLISIS Y DEFINICIÓN DEL TEMA

“FUNDAMENTO EN LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCION DEL PAGO EN EXCESO COMO PAGO DE LO INDEBIDO, EN LOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS MORALES DEL TITULO II. ANALISIS DE UN CASO”

### 1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Conforme el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos misma que a su letra dice:

*“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

Esta obligación de contribuir al gasto público, lo cumplimos mediante el pago de las diversas contribuciones que comprende el sistema impositivo mexicano, así por ejemplo, la causación de pagos de impuestos indirectos, como el Impuesto al Valor Agregado e impuesto directos como el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no obstante, que este se causa por ejercicios fiscales completos de acuerdo al artículo 10 de la citada ley, existe la obligación para los contribuyentes personas morales del Título II, de realizar pagos provisionales de manera mensual a cuenta del impuesto anual conforme a la mecánica establecida en el artículo 14 de la ley respectiva.

No obstante se analizó, que existe la obligación de realizar pagos provisionales a cuenta del pago del Impuesto Sobre la Renta anual, la cuantía de estos dependió de la mecánica de aplicación del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de tal manera que ya sea por error en la aplicación de la citada mecánica o por una interpretación distinta de la autoridad de un precepto legal que trajo como consecuencia un pago en demasía del citado impuesto, no un saldo a favor en el pago provisional sino en todo caso, un pago de lo indebido.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación vigente establece en su Artículo 22, que: *“las autoridades fiscales devolverán las pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”*.

Señala su párrafo tercero, que: *“cuando la contribución se calcule por ejercicio, únicamente se solicitará la devolución del saldo a favor, cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firme de la autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración”*.

Según se apreció, el Artículo 22 establece dos posibilidades para la procedencia de la devolución de cantidades pagadas en exceso:

1. Cuando existió un pago de lo indebido.
2. Cuando existió un saldo a favor de acuerdo a las leyes respectivas.

Y es aquí precisamente en donde la autoridad fiscal de manera incorrecta, consideró que el pago en exceso del pago provisional de una persona moral del Título II se genera un saldo a favor, susceptible de solicitarse su devolución pero hasta el fin del ejercicio, interpretación que se consideró incorrecta pues como se demostró en la presente investigación, en todo caso el pago en exceso es un pago de lo indebido, no un saldo a favor.

### 1.3 JUSTIFICACIÓN

Con el tema de investigación se generarán argumentos jurídicos, para sustentar las solicitudes de devolución que los contribuyentes lleguen a promover, cuando realicen pagos en exceso de sus provisionales del Impuesto Sobre la Renta, sin tener que esperar hasta la presentación de la declaración del Ejercicio.

Ejemplo: supóngase que en el mes de Marzo de 2009, un contribuyente dado realizó un pago provisional en cantidad de \$500,000.00 utilizando para ello un coeficiente de utilidad del ejercicio 2008. Sin embargo, por auditoría externa en el mes de junio, se determina un coeficiente de utilidad menor con lo cual al momento de hacer el recálculo del pago provisional del citado mes, se determinó que debió haber pagado \$300,000.00, en lugar de los \$500,000.00 que efectivamente lo enteró; de tal manera, que según esta investigación, el contribuyente estaría en la actitud legal de solicitar la devolución de los \$200,000.00 pagados en exceso, a partir del mes de junio, donde se percató del pago en exceso por corresponder a un pago de lo indebido, sin tener que esperar a como erróneamente lo sostiene la autoridad al final del ejercicio, esto es hasta marzo del 2010.

## 1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

### a. GENERAL

Generar una argumentación jurídica sólida y debidamente sustentada en la doctrina, en la ley y en la interpretación jurisdiccional, a efecto de defender en las instancias legales correspondientes el seguro rechazo que la autoridad efectúe en caso de la solicitud de devolución del pago en exceso como pago de lo indebido en los provisionales del Impuesto Sobre la Renta de personas morales del Título II.

### b. ESPECÍFICOS

1. Delimitar el esquema de tributación de las personas morales en el Título II de la Ley del ISR.
2. Revelar la mecánica del cálculo del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de la empresa en cuestión.
3. Revelar la mecánica del cálculo del Pago provisional del Impuesto Sobre la Renta.
4. Establecer la figura del pago de lo indebido con base en la doctrina civilista.
5. Fundamentar las diferencias entre saldo a favor y pago de lo indebido, con base al estudio del Artículo 14 de la LISR, relacionado con el análisis de la doctrina civilista.

## 1.5 HIPÓTESIS

Con el análisis del caso se pretende demostrar que es procedente la devolución del pago en exceso como pago de lo indebido en provisionales de Impuesto Sobre la Renta, aplicando la adecuada fundamentación y motivación en los procedimientos administrativos.



## 1.6 MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

La norma fundamental en México es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y precisamente ahí es donde encontramos el fundamento legal, en su Artículo 31, fracción IV el cual establece que :

*“Son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal y del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

De este precepto constitucional doctrinalmente dan origen a cuatro principios constitucionales en materia tributaria<sup>1</sup>. Las limitaciones que se advierten son las siguientes:

1. Las contribuciones deben establecerse para cubrir los gastos públicos, lo que da lugar al principio de destino del gasto público.
2. Deben estar contenidas en una ley, lo que da origen al principio de legalidad.
3. La contribución debe establecerse de manera proporcional, limitación que inspira el principio de proporcionalidad.
4. Criterio de equidad, limitación que sugiere el principio de equidad.

Los impuestos son unos de los elementos con que cuenta el país para obtener sus ingresos y solo podrán ser cobradas las contribuciones que estén establecidas en una ley vigente.

---

<sup>1</sup> CALVO Nicolau, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (empresas)*, México, Themis, 1986, p.1.

Hablando de un impuesto en específico, el Impuesto Sobre la Renta<sup>2</sup> es: “una contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional”.

La ley del Impuesto Sobre la Renta comprende siete Títulos, los cuales, a su vez se dividen en capítulos que incluyen disposiciones transitorias. La ley del ISR consta en total de 228 artículos y 90 transitorios<sup>3</sup>.

TÍTULO I Disposiciones Generales

TÍTULO II De las Personas Morales

TÍTULO III Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos

TÍTULO IV De las personas físicas disposiciones generales

TÍTULO V De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional

TÍTULO VI De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales

TÍTULO VII De los estímulos fiscales

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta

De los antes expuestos, este trabajo se enfocó concretamente al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual se refiere a las personas morales; los ingresos que se gravan como las deducciones autorizadas, como la base del cálculo del ISR y la tasa aplicable.

<sup>2</sup> *Diccionario Jurídico 2000 (Digital)*.

<sup>3</sup> *Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2009*.

De acuerdo al Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dice: *“las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%, dicho impuesto se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal”*.

Y bien es cierto existe la obligación para las personas morales del Título II de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, estipulado en el artículo 14 de la ley en cuestión.

A la mayoría de los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al determinar el cálculo de sus impuestos les pasó que por error o por falta de documentación, determinaron un impuesto a pagar y al revisar el proceso efectuado se percataron que fue incorrecto, generándose con ello un pago de lo indebido.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 22 establece: *“Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”*, asimismo señala en su párrafo tercero: *“cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firme, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración”*.

De acuerdo al párrafo anterior es necesario resaltar la diferencia sustancial entre un saldo a favor y un pago de lo indebido:

El saldo a favor como definición: *“es el monto que otorga al contribuyente el derecho a la devolución, debido a que el monto del impuesto calculado es menor al total de sus deducciones y/o pagos a cuenta<sup>4</sup>”*.

El pago de lo indebido, en materia fiscal no existe una definición; por lo cual se consideró lo establecido en el Artículo 1883 del Código Civil en materia federal, se remitió a él porque la relación jurídico - tributaria es descendiente del derecho de las obligaciones civiles: *“cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación a restituirla”*.

Sin embargo, cuando se detecta que se realizó un pago en exceso, es necesario presentar declaración complementaria reflejando la cantidad correcta y al mismo tiempo el pago de lo indebido<sup>5</sup>.

Si se estuvo obligado a pagar una contribución y se pagó en cantidad mayor a la que se debe, este exceso no forma parte de la contribución, provocó un pago indebido, es un saldo a favor derivado de ese pago indebido. En cambio un saldo a favor y su correspondiente derecho a la devolución se refiere a los pagos realizados por el importe que marca la ley, pero que exceden al cálculo anual, lo cual origina un saldo a favor.

Del mismo modo, para configurarse un supuesto pago indebido son necesarios los siguientes requisitos<sup>6</sup>:

- Preexistencia de una obligación.
- La prestación se efectuó con la voluntad del deudor para pagar.

<sup>4</sup>Diccionario Fiscal Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa. <http://www.aitfa.org/attachments/file/Diccionario/Fiscal/S.pdf>

<sup>5</sup> Información Dinámica de Consulta. Julio 2009. <http://www.idconline.com.mx/fiscal/sabias-que/2009/bfpago-de-mas-en-sus-contribuciones>

<sup>6</sup> PIÑAN Indacochea, María Cecilia. Septiembre de 2008. <http://www.monografias.com/trabajos61/pago-indebido/pago-indebido2.shtml>

- Que se pague aquello que se debe.
- Que se pague integralmente lo debido.
- El pago no debe ser debido.
- El pago debe haberse efectuado por error de hecho o de derecho.

#### **a. Recuperación**

El pago de lo indebido únicamente puede recuperarse vía compensación en términos del Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación o bien, como el caso a que se refiere en esta tesis, vía devolución como lo consagra el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ya expuesto.

#### **b. Devolución**

Es un derecho que tienen los contribuyentes de recuperar las cantidades que hayan pagado indebidamente al Servicio de Administración Tributaria, así como los saldos a favor que resulte en sus declaraciones, siempre que se hayan determinado correctamente y conforme a lo previsto en las leyes fiscales<sup>7</sup>.

### **1.7 ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS**

Para cumplir con los objetivos fijados en esta investigación se procedió por las siguientes estrategias:

- Análisis documental: se revisó la bibliografía adecuada en libros, leyes, revistas del IDC, páginas de internet y aplicación de tesis jurisprudenciales.
- Trabajo de campo: Se realizaron entrevistas con la finalidad de obtener la opinión de personas expertas en la materia, para sustentar el análisis y conclusión.

<sup>7</sup> Servicio de Administración Tributaria por la Administración General de Asistencia al Contribuyente a través de la Administración Central de Relaciones y Comunicación. Octubre 2007. [http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/folletos07/folletoDEVOLUCIONES.indd.pdf](http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/folletos07/folletoDEVOLUCIONES.indd.pdf)

# **CAPÍTULO 2**

## **MARCO TEÓRICO**

## CAPÍTULO 2

### MARCO TEÓRICO

*“Leer te puede dar sabiduría, pero no inteligencia”*

*-Javier Cáceres*

#### INTRODUCCIÓN

Este capítulo se enfocó especialmente a la recolección de información de todo el material bibliográfico que se consultó a lo largo de la investigación, para sustentar y fundamentar el trabajo desarrollado; muestra la procedencia para determinar pagos provisionales, la naturaleza jurídica del pago realizado en exceso en los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta y de las devoluciones pagadas indebidamente.

#### 2.1 PROCEDIMIENTO DE LEY PARA LA DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL DEL ISR

##### A. FUNDAMENTO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES

En algún momento las personas se preguntan ¿Por qué tengo que pagar impuestos? ¿Quién dice que debo hacerlo? Todos saben que es una obligación pero también es importante saber donde se encuentra esta obligación. El fundamento legal del pago del impuesto lo encontramos en la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* en su Artículo 31, fracción IV el cual establece que:

*“Son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

Es importante analizar y comprender este artículo constitucional pues en él se encontrarán no sólo los fundamentos para que el Estado pueda imponer tributos, sino que contiene los requisitos para la imposición de dichos tributos, así, como las garantías, para los particulares.

Domínguez (2006) en su obra analiza el contenido del artículo de la siguiente forma:

1. *Todos los mexicanos*, ya sean personas físicas o morales, están obligadas a contribuir con el gasto público. En este artículo encontramos a los sujetos obligados al pago de contribuciones. En este punto cabría preguntarnos si sólo los mexicanos son los que tienen que contribuir con el gasto público. Entonces, ¿los extranjeros no tienen que pagar impuestos en México? ¡Claro que los extranjeros (residentes o no en México) tienen que pagar impuestos en México si su fuente de riqueza se ubica en el territorio nacional, o bien, si adquieren la residencia fiscal en México! Deberíamos entonces preguntarnos si cobrarle impuestos a los extranjeros sería inconstitucional, puesto que la Constitución establece la obligación sólo para los mexicanos y no para los extranjeros.

En primer lugar, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que el cobrarle tributos a los extranjeros no es inconstitucional y que, además, el Artículo 31 Constitucional se encuentra dentro del capítulo de las “Obligaciones de los mexicanos”. Sin embargo, esto no significa que los extranjeros estén exentos de dicha obligación. Por lo anterior, el legislador, o sea, el Congreso de la Unión en materia federal y los Congresos locales en el caso de la materia local, pueden establecer que los extranjeros que tengan su residencia en el territorio nacional o aun que no la tengan en él, pero que obtengan ingresos desde el interior del país, también paguen impuestos como lo haría cualquier mexicano. De lo contrario, se estaría dando un trato preferente a los extranjeros en relación con los propios nacionales.



2. *A contribuir para los gastos públicos:* es decir, los tributos tienen que destinarse a satisfacer las funciones y los servicios públicos que el Estado debe prestar. El Artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son “facultades exclusivas de la Cámara de Diputados el examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación...” y es precisamente en el presupuesto de egresos donde se establecen los gastos públicos del Estado.

Así, año con año el Congreso de la Unión debe aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, el cual contiene los gastos públicos del ejercicio, es decir, las erogaciones que el gobierno federal debe realizar para cumplir sus funciones. Para cubrir este presupuesto se requiere de fondos o dinero. Para tal fin, el Congreso de la Unión debe de aprobar la Ley de Ingresos de la Federación, en la cual se establecen las fuentes de ingresos del Estado, aunque también tienen otros medios para allegarse de recursos.

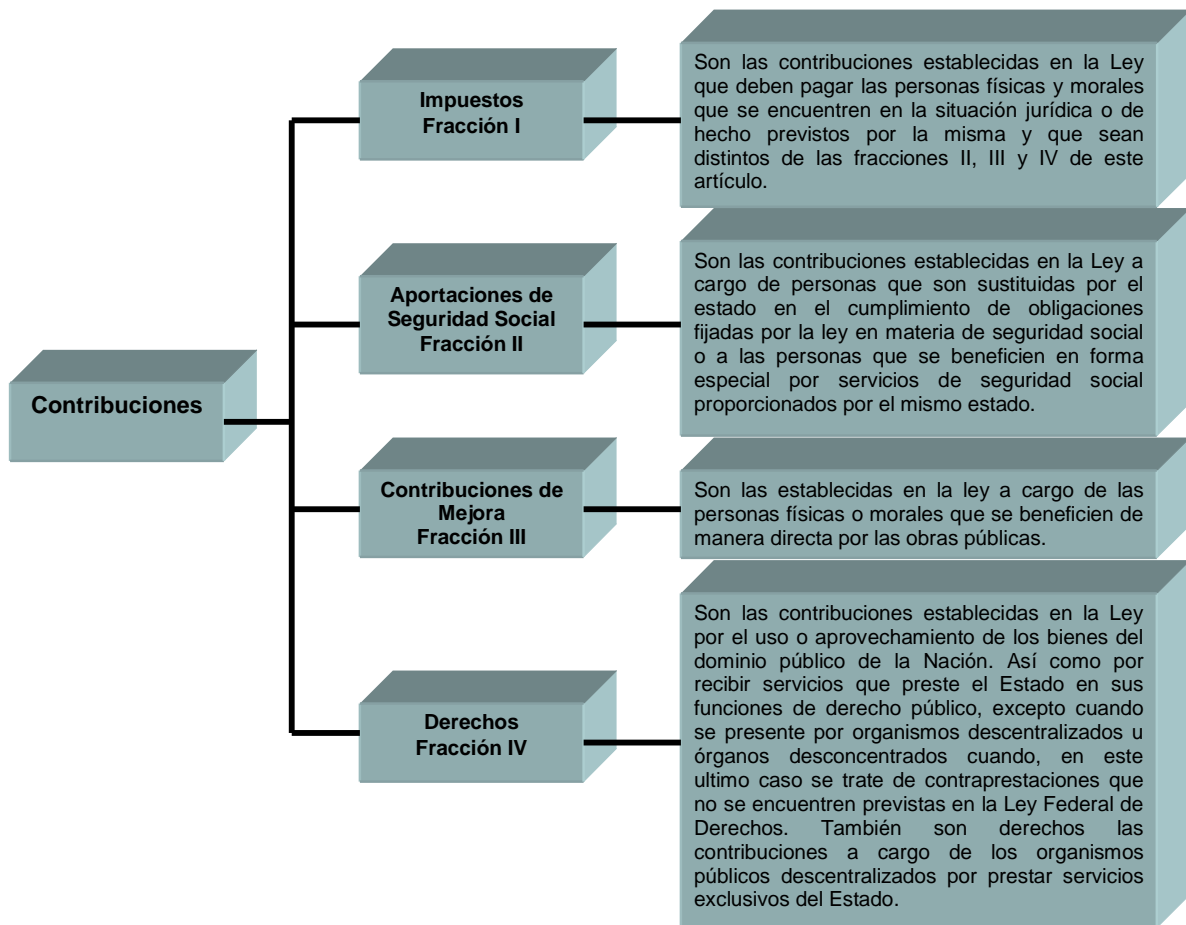
3. *Así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.* Hay que tener en cuenta que hay cuatro clases de contribuciones federales: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, pero también existen las contribuciones estatales o municipales, como puede ser el Impuesto Sobre Nóminas Estatal o los Impuestos Prediales.
4. *De la manera proporcional y equitativa.* La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la *proporcionalidad* significa que atiende a la capacidad contributiva entre los sujetos pertenecientes a una misma categoría. Por otro lado, debe entenderse por *equidad* al tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.
5. *Que dispongan las leyes.* Esto se conoce como el principio de legalidad, y en palabras más simples significa que para que haya un tributo tiene que

existir primero una ley y, como ya sabemos, el órgano responsable de elaborar las leyes es el Congreso, ya sea el Congreso de la Unión, tratándose de las leyes federales o los Congresos Locales, tratándose de leyes locales. Esto lo establece el Artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**a. Contribuciones**

La constitución habla de que todos los mexicanos debemos contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, no da un concepto de contribución. Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 2º, establece los tipos de contribuciones y da un concepto de las mismas (ver Figura 1).

**Figura 1. Tipos de Contribuciones según el Código Fiscal de la Federación**



Fuente: Elaboración propia, datos tomados de Martín Granados, María Antonieta, *Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto a los Depósitos en Efectivo*, México, Cengage Learning, 2008, p. 5.

## B. ESTRUCTURA DE LA LEY DEL ISR

### a. Antecedentes

El 20 de julio de 1921 se publicó un decreto que establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez. Este impuesto se calculaba con base en los ingresos o ganancias<sup>15</sup>.

Menciona Martin (2002) que según Calvo, el 21 de febrero de 1924 se promulgó dentro de la ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos.

Posteriormente, el 18 de marzo de 1925 se publicó la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta ley se dividía en siete cédulas y el impuesto se pagaba en timbre, en efectivo o en cualquier otra forma que el Estado estableciera. Teniendo reformas en años subsecuentes, a saber:

- La ley del 31 de diciembre de 1941.
- La ley del 30 de diciembre de 1953.
- Las leyes anteriores agrupaban a los diferentes contribuyentes en cédulas.
- La ley del 30 de diciembre de 1964 (en esta ley se abandonó el régimen cédular).
- La ley del 30 de diciembre de 1980.

La reforma más sustancial hecha a la ley de 1980 se encuentra en el año de 1987 cuando, debido a las altas tasas de inflación que se venían presentando en los años anteriores, resultaba imprescindible transformar el contenido de la propia ley e introducir medidas que permitieran el reconocimiento de los efectos inflacionarios para los fines del ISR.

---

<sup>15</sup> CALVO Nicolau, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (empresas)*, México, Themis, 1986, p.1.

Para dar paso a este gran cambio, se implementó un “mecanismo de transición” que contemplaba la aplicación de dos bases durante un período de cuatro años: la base del ISR sobre cifras históricas (base tradicional) y la base del ISR sobre cifras actualizadas (base nueva). Estas disposiciones solo estuvieron vigentes durante dos años y, para 1989, se anticipó la eliminación de dicho mecanismo transitorio para conservar únicamente la aplicación de la base nueva, la cual se utilizó hasta el 31 de diciembre de 2001.

En el Diario Oficial de la Federación del día 1° de enero de 2002 se publica el Decreto que establece una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta y entra en vigor el mismo día. Esta nueva Ley incorpora la gran mayoría de las disposiciones contenidas en la Ley del ISR que se abroga, sin embargo sufre cambios en cuanto a su estructura, nuevas disposiciones, adecuaciones y por lo que respecta al pago provisional, sufre cambios a partir de 2002.

### b. Estructura

La Ley del Impuesto Sobre la Renta comprende siete títulos, los cuales, a su vez se dividen en capítulos que incluyen disposiciones transitorias (ver Figura 2).

**Figura 2. Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

<b>Título I</b>	<b>Disposiciones Generales</b>
<b>Título II</b>	<b>De las Personas Morales</b>
<b>Título III</b>	<b>Del Régimen de las Personas Morales con fines no lucrativos</b>
<b>Título IV</b>	<b>De las Personas Físicas</b>
<b>Título V</b>	<b>De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.</b>
<b>Título VI</b>	<b>De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales.</b>
<b>Título VII</b>	<b>De los Estímulos Fiscales.</b>
<b>Disposiciones Transitorias.</b>	

Fuente: Elaboración propia, datos tomados de la LISR 2009.

Actualmente, el Reglamento de la Ley del ISR comprende siete títulos, que contienen diversos capítulos y artículos transitorios. En total el Reglamento de la Ley del ISR esta conformado por 284 artículos.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que año con año se publica la ya mencionada resolución miscelánea, que establece las reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales con excepción de los impuestos relacionados con el comercio exterior. Recordar que esta resolución miscelánea crea derechos a los particulares y no obligaciones, según lo establece el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, es necesario conocerla, ya que hay algunas disposiciones que señalan facilidades a los contribuyentes, o bien, establece procedimientos. Además, en algunas ocasiones, las propias leyes facultan a la SHCP o al SAT para que, mediante reglas de carácter general, establezcan procedimientos, formas de cumplir con las obligaciones fiscales, etc. Por tanto, son de observancia obligatoria.

## **C. PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS MORALES**

### **a. Concepto de Personas Morales**

Este concepto se define en el Artículo 8º primer párrafo de la LISR como sigue:

*“Cuando en esta Ley se haga mención a personas morales, se entiende comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México”.*

## b. Obligación de efectuar pagos provisionales mensuales

Las personas morales a que se refiere el Título II de la LISR, excepto las del Capítulo VII “Del Régimen Simplificado”, deben efectuar pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio, tal y como se establece en el primer párrafo del Artículo 14 de la LISR, en los siguientes términos:

*“Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél que corresponda el pago”.*

Si el último día del plazo, las oficinas ante las que se vaya a efectuar el trámite permanece cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. El Artículo 12 del CFF establece que también se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva ante las instituciones de crédito.

## c. Procedimientos de cálculo de los pagos provisionales

En los términos que establece el artículo 14 de la LISR, se resume a continuación, para fines prácticos, el procedimiento para calcular los pagos provisionales<sup>16</sup>:

### **PRIMER PASO:** Cálculo del Coeficiente de Utilidad

El procedimiento para calcular el Coeficiente de Utilidad ha venido sufriendo cambios en los últimos años. A partir del 1° de Enero del 2002 la fracción I del Artículo 14 de la LISR indica el procedimiento:

<sup>16</sup> DOMINGUEZ, Orozco Jaime, *Pagos Provisionales del ISR y IA*, México, ISEF, 2006, pp. 47-83

“Se calculará el Coeficiente de Utilidad correspondiente al último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera o debió haberse presentado la declaración. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el Coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción a que se refiere el Artículo 220 de esta ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio”

**Figura 3. Fórmula para calcular el Coeficiente de Utilidad**

<b>COEFICIENTE DE UTILIDAD</b>	<b>Igual =</b>	Utilidad o (pérdida fiscal) del Ejercicio antes de PTU	<b>Menos -</b>	Inventario Acumulable	<b>Más +</b>	Deducción inmediata del ejercicio
		—————				
Ingresos Nominales						

**Fuente:** Elaboración propia, datos tomados de la revista Información Dinámica de Consulta, Contabilidad Fiscal 200, Año XXII, 3ª. Época, 28 de Febrero 2009, pp. 17.

➤ **Utilidad fiscal**

De acuerdo con el procedimiento que se establece para obtener el coeficiente de utilidad, se debe partir de la utilidad fiscal que se determina en los términos del Artículo 10 de la LISR, desde luego vigentes en el año base para el cálculo del pago provisional. En los términos del Artículo 10 de la LISR, la utilidad fiscal se obtiene disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la ley.

➤ **Deducción Inmediata**

El Artículo 220 de la LISR establece que los contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de esta ley, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de inversión de bienes nuevos de activos fijos, en lugar de las previstas en los Artículos 37 y 43 de la Ley, deduciendo en el ejercicio en el que se efectúe

la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, el monto original de la inversión, únicamente los por cientos que se establecen en este artículo.

➤ **Ingresos Nominales**

Los ingresos nominales serán los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominadas en Unidades de Inversión (UDIS) se considerarán ingresos nominales para los efectos de este artículo, los intereses conforme se devenguen, incluyendo al ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominadas en dichas unidades. Con este procedimiento lo que se busca es eliminar los ingresos provocados por la inflación.

➤ **Ajuste anual por Inflación**

El Artículo 46 de la LISR establece que las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio el ajuste anual por inflación como sigue:

**Figura 4. Ajuste Anual por Inflación**

<b>I</b>	<b>Saldo promedio anual de las deudas</b>
	<b>Menos:</b>
<b>II</b>	<b>Saldo promedio anual de los créditos</b>
	<b>Diferencia</b>
	<b>Por:</b>
	<b>Factor de ajuste anual</b>
<b>III</b>	<b>Ajuste anual por inflación acumulable</b>
	<b>(Si I es mayor que II)</b>
<b>IV</b>	<b>Ajuste anual por inflación deducible</b>
	<b>(Si II es mayor que I)</b>

**Fuente:** Elaboración propia, datos tomados de la revista Información Dinámica de Consulta, Contabilidad Fiscal 200, Año XXII, 3ª. Época, 28 de Febrero 2009, pp. 10



El promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada ejercicio, de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes. Por lo tanto, para efectos de cálculo de los pagos provisionales no se debe de considerar el ajuste anual por inflación acumulable, ya que este cálculo únicamente se deberá considerar para determinar la utilidad fiscal del ejercicio.

**SEGUNDO PASO:** Determinar la utilidad fiscal estimada para el pago provisional.

➤ **Utilidad fiscal para el pago provisional**

Se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

➤ **Ingresos acumulables para el pago provisional**

Para determinar los ingresos acumulables, debemos remitirnos a lo dispuesto en el Artículo 17 de la LISR que a continuación se transcribe:

*“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.*

*Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la*

*pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”.*

Los ingresos que deben considerar, serán obtenidos entre el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes a que corresponda el pago provisional y que estos sean en, efectivo, bienes, en servicio y en crédito.

**TERCER PASO:** Monto del pago provisional.

Una vez determinada la utilidad fiscal base para el pago provisional, se procederá a determinar el monto del pago provisional que, de acuerdo con el primer párrafo de la fracción III del Artículo 14 de la LISR, se hará como sigue:

*“Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el Artículo 10 de esta ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el período, en los términos del Artículo 58 de la misma”.*

### ➤ Tasa aplicable y monto del pago provisional

En el Artículo 14 fracción III que se transcribió anteriormente, establece que la tasa aplicable será la establecida en el Artículo 10 de la LISR, la cual es de 28%.

Según la fracción III del Artículo 14 de la LISR, contra el pago provisional determinado, serán acreditables los pagos provisionales que en el mismo ejercicio

se hayan efectuado con anterioridad además, podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del Artículo 58 de la misma y que se refiere a la retención que realizan las instituciones del sistema financiero, cuando pagan intereses.

## D. CÁLCULO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### a. Cálculo y tasa del ISR anual

El Artículo 10 de la LISR señala el procedimiento para determinar la base para el cálculo del ISR del ejercicio. La base sobre la cual se calcula el ISR se denomina resultado fiscal, y este resultado se obtiene de la siguiente manera:

**Figura 5: Cálculo anual del Impuesto Sobre la Renta**

	<b>Ingresos acumulables</b>
( - )	<b>Deducciones autorizadas</b>
( = )	<b>Utilidad fiscal del ejercicio</b>
( - )	<b>PTU pagada en el ejercicio</b>
( - )	<b>Pérdidas fiscales pendientes de aplicar</b>
( = )	<b>Resultado fiscal</b>
( X )	<b>Tasa de Impuesto (28%)</b>
( = )	<b>Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio</b>
( - )	<b>Pagos provisionales</b>
( - )	<b>ISR Retenido</b>

**Fuente:** Elaboración propia, datos tomados de Martin Granados, María Antonieta, *Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto a los Depósitos en Efectivo*, México, Cengage Learning, 2008, p. 230.

El ISR se calcula por ejercicios. Al efecto, el CFF en su Artículo 11 establece que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculan por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Así lo señala el propio Artículo 11 del CFF.

*“Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.”*

Los ingresos acumulables son los señalados en los Artículos 17 a 28, mismos que ya se analizaron. Las deducciones autorizadas son las contenidas en los Artículos 29 a 45 de la Ley, cumpliendo con los requisitos señalados en el Artículo 31 y tomando en cuenta las erogaciones no deducibles señaladas en el Artículo 32 de la Ley.

La utilidad fiscal se disminuye con las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores actualizadas. De acuerdo con la Fracción II, del Artículo 3º, transitorio, la PTU que podrá disminuirse de la utilidad o sumarse a la pérdida fiscal será la generada a partir de 2005. Sin embargo, para el ejercicio de 2005 será deducible el 80% del excedente de la PTU pagada en exceso a las prestaciones exentas que reciban los trabajadores según la Fracción XIV del Artículo 2º. Transitorio de 2003.

Al resultado fiscal se le aplica la tasa del 28% y ese será el ISR anual causado. A este ISR anual le podemos restar los pagos provisionales del ISR que hayamos efectuado en el ejercicio. De igual forma se restan las retenciones de ISR que se le hayan efectuado a la persona moral (Granados, 2008).

## **b. Entero del ISR anual**

Las personas morales deben pagar el impuesto del ejercicio mediante declaración que deben presentar ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio fiscal.

El Artículo 31 del CFF señala que las personas morales deberán presentar las declaraciones en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Los formatos electrónicos se darán a conocer en la página electrónica del SAT y su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos (*Ídem*).

## **2.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL PAGO REALIZADO EN EXCESO EN PROVISIONALES DE ISR<sup>17</sup>**

### **A. ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA**

#### **a. El principio**

El Artículo 1882 del Código Civil establece:

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

---

<sup>17</sup> BEJARANO Sánchez, Manuel (1999). *Obligaciones Civiles*. México, Oxford University Press, 1999, p.p. 153 – 162

Todo enriquecimiento experimentado a costa del sacrificio de otra persona debe tener una causa o razón jurídica que los justifique o explique, pues nadie se empobrece sin motivo en beneficio ajeno; de ahí que cuando ello ocurre, se supone que el perjudicado no ha tenido el propósito de beneficiar a otro en detrimento suyo y no sería equitativo infligirle esa pérdida, por tal razón el derecho impone al beneficiado la obligación de restituir el importe de su enriquecimiento, hasta el monto del empobrecimiento ajeno.

#### **b. Justificación del principio**

En las relaciones humanas priva la ley del egoísmo; el servicio desinteresado y la liberalidad son insólitos, de modo que su existencia debe constar expresamente a modo de permitir su comprobación. Por lo general, nadie se desprende de sus bienes o presta servicio a otro sin haber recibido algo a cambio, sin esperar recibirlo o sin tener una obligación legal de hacerlo. Por ello, toda transmisión de bienes o servicios debe tener fundamento en una disposición general (la Ley) o partículas (un acto jurídico) que la imponga, justifique o explique. Ese fundamento es la *causa jurídica*.

Si esa prestación beneficia a un sujeto y perjudica al que la hizo, debe haber restitución, a menos de que se demuestre que la ley la imponía o un acto jurídico del empobrecido generó su obligación (también la que hubiere sido concedida voluntariamente debe su obligatoriedad a la ley que presta su fuerza al acto jurídico; Artículos 1796 y 1797), y que el beneficiario tenía derecho a retenerla por ello. De lo contrario, la prestación carece de razón legal de ser y carece de causa jurídica, de base para subsistir pues lo que se da sin estar obligado puede ser recobrado en la medida que beneficie al que lo recibió.

### c. Antecedente histórico

El principio del enriquecimiento sin causa surgió en Roma, hacia fines de la República, como una regla moral a derecho natural, no de derecho positivo. Tuvo aplicación jurídica en ciertos casos, pero no llegó a elaborarse una acción general que permitiera sancionar todo enriquecimiento injusto.

Ni en el antiguo derecho francés ni en el Código Napoleón fue consagrado en forma expresa, aunque constituye el supuesto de varias reglas, como las relativas al “pago de lo indebido” o a la accesión por plantaciones o construcciones; fue introducido al derecho positivo a fines del siglo pasado por la jurisprudencia, y a partir de entonces se han venido delineando las características y los requisitos de procedencia de la acción de enriquecimiento sin causa, a la cual se denominó *acción de in rem verso*.

El Código alemán de 1896, inspirado por la tradición romana, introduce el principio en el Artículo 812, lo mismo que el Código Federal Suizo de las Obligaciones (Artículo 62).

### d. Características del enriquecimiento sin causa

¿Cuáles son los requisitos necesarios para que prospere la acción de enriquecimiento sin causa? Generalmente se señalan cuatro:

1. *El hecho debe producir el enriquecimiento de una persona.* Un sujeto ha alcanzado beneficios patrimoniales, ya sea por adquirir nuevos bienes o servicios, por evitarse alguna pérdida o por liberarse de deudas.
2. *El empobrecimiento de otra persona.* Como contrapartida del enriquecimiento, otro sujeto sufre un empobrecimiento que puede consistir

en una transferencia de bienes, de servicios o en el sacrificio de algún beneficio.

3. *Existencia de un nexo causal entre el enriquecimiento y el empobrecimiento.* Es decir, que uno es la causa de otro.
4. *Ausencia de causa jurídica que justifique el enriquecimiento.* Lo cual significa que no ha existido una razón jurídica que legitime la adquisición de uno y obligue al otro a soportar la pérdida.

#### **e. Enriquecimiento con causa**

En la vida diaria se presentan infinidad de casos de trasmisión de bienes o servicios de una persona a otra. La satisfacción de las necesidades humanas así lo exige, pero generalmente esas transferencias patrimoniales se hacen en cumplimiento de obligaciones y en satisfacción de derechos creados por la norma jurídica: el padre se empobrece alimentando al hijo, quien con ello se beneficia, pero el empobrecimiento tiene causa en la ley que lo obliga a hacerlo.

El causante se empobrece pagando impuesto al fisco, pero su entrega tiene causa o fuente en la ley. El donante enriquece al donatario, pero ello tiene su causa en el contrato de donación que celebró y que lo obliga a empobrecerse.

Todos los anteriores son casos de enriquecimiento, pero no de enriquecimiento sin causa, pues éste sólo se presenta cuando la transferencia de bienes no tiene fundamento en una norma de derecho que la justifique o en otra fuente de obligaciones que la explique.

#### **f. Efectos**

El favorecido deberá restituir su enriquecimiento hasta el monto del empobrecimiento experimentado por la otra parte; no deberá pagar más que su incremento patrimonial, aunque la pérdida ajena fuera muy superior. Se trata de



una acción estabilizadora del equilibrio económico perturbado por el tránsito injustificado de bienes, y no de una medida reparadora de todo el daño o pérdida resentidos. La acción *de in rem verso* se distingue así, por su alcance, de la acción que nace de los hechos ilícitos, la cual impone por lo general una indemnización total.

Por otra parte, la solución es justa y equitativa, pues el beneficiado -quien no participó en el hecho, ni lo provocó- no tendría porque perder entregando una cantidad de bienes o dinero mayor de la que recibió. El enriquecimiento sin causa supone que el enriquecido ha obrado de buena fe al no propiciar ni disimular el acrecentamiento de sus bienes.

#### **g. Enriquecimiento de mala fe**

En cambio, cuando el beneficiado obra de mala fe al *permitir conscientemente* que alguien se sacrifique sin causa en su beneficio (obra de mala fe quien pretende obtener un provecho injusto en detrimento de tercero), comete un hecho ilícito y entonces sí quedará obligado a indemnizar todas las pérdidas sufridas por la víctima: deberá reparar todos los daños y perjuicios causados y no sólo el importe de su ganancia. *Pero ello es consecuencia de que la fuente de su obligación de restituir no es ya el enriquecimiento sin causa, sino el hecho ilícito, pues una y otra fuente de obligación tiene diversas consecuencias.*

El enriquecimiento sin causa tiene un efecto restitutorio y el hecho ilícito tiene efectos reparatorios. Cuando el enriquecido ha obrado de mala fe, recibiendo conscientemente una prestación a la que no tiene derecho incurre en un hecho ilícito, que será fuente de su obligación de indemnizar.

En la reglamentación legal del “pago de lo indebido” se aprecian con claridad tales efectos.

#### **h. La acción de *in rem verso***

Con este nombre (tomando la acción romana de peculio y de *in rem verso*) identifica la doctrina francesa a la acción de enriquecimiento sin causa, la cual fue consagrada en el Artículo 26 del Código de Procedimientos Civiles, que dice a la letra:

*“El enriquecimiento sin causa de una parte, con detrimento de otra presta mérito al perjudicado para ejercitar la acción de indemnización en la medida en que aquella se enriqueció”.*

#### **i. El pago de lo indebido**

Es una especie de enriquecimiento sin causa que se presenta cuando, sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir la supuesta obligación. Un sujeto da a otra persona dinero u otros bienes fungibles, o un cuerpo cierto, sin estar obligado a pago alguno.

Todo pago presupone la existencia de una deuda; si está no existe, la entrega no tiene razón jurídica de ser y debe ser restituida. Tal devolución es conocida como *repetición de lo indebido*. Esto puede ocurrir en tres hipótesis:

1. Cuando no hay deuda, sea porque la deuda nunca existió o porque habiendo existido ya había sido extinguida por rescisión, nulidad, pago u otra causa (por ejemplo, le entrego a usted \$500.00 que antes le debía, ignorando que mi apoderado ya le había pagado y había extinguido el crédito).
2. Cuando el deudor paga a persona distinta de su acreedor (por ejemplo, le debo a usted \$500.00 que voy a pagar a Juan Pérez en la creencia en que él es mi acreedor) y,

3. Cuando el acreedor recibe el pago de persona distinta de su deudor (por ejemplo, usted, que es mi acreedor, recibe de Juan Pérez el pago de \$500.00 que este le hace en nombre propio y en la creencia errónea de que él se los adeuda).

En tales supuestos, ocurre un enriquecimiento sin causa: el que recibe el pago (*accipiens*) obtiene un incremento patrimonial, con cargo al que efectúa la entrega (*solvens*), quien experimenta una pérdida de bienes que no tiene causa jurídica (no hay deber de pagar, la entrega no está justificada por la norma de derecho).

Prescribe el Artículo 1883 del Código Civil:

*“Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho a exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla”*

Siguiendo la tradición histórica, el Código Civil Mexicano regula profusamente este caso particular de enriquecimiento sin causa como un apéndice de esta fuente, y le destina 11 preceptos (1883 a 1893).

Habiéndose reconocido que el pago de lo indebido no es sino una aplicación del principio general, las disposiciones normativas deberían referirse a éste y no a la especie.

El caso es que la plena asimilación de esta especie, al género *enriquecimiento sin causa*, ha sido obstaculizada por la doctrina, la cual ha señalado *distintas condiciones de ejercicio de la acción del pago de lo indebido*, cuando en estricta lógica se trata de los mismos requisitos del enriquecimiento sin causa, como se demostrará más adelante.

## j. Requisitos del pago de lo indebido

Resulta evidente que debe existir una obligación previa que haya generado precisamente el deber de cumplir.

- **Preexistencia de una obligación**

El pago no basado en una obligación que le dé sustento, conduciría a presentar los requisitos de esta figura, al tema del pago indebido. Y este concepto llevaría a afirmar que el pago indebido no es otra cosa que el lado oscuro del pago, aquella faz de un pago en el cual no se verifica el cumplimiento de alguno de sus requisitos.

- **La prestación se efectuó con *Ánimus Solvendi***

El *animus solvendi* no es otra cosa que la voluntad del deudor para pagar, es decir, que cuando paga es consciente de lo que está haciendo y que desea hacer y lo que está haciendo (pagar).

Cabe observar que el pago efectuado sin *animus solvendi* podría también llevarnos a la figura del pago indebido, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos que la legislación y doctrina le atribuyen a esta institución. Sin lugar a duda, el tema que constituye una de las exigencias del pago indebido.

Ello no significa que todo pago con ausencia de *animus solvendi* sea necesariamente un pago indebido. Sin embargo, en aquellos casos en los que esté presente el elemento del error (configurativo del pago indebido), sí habrá ausencia de *animus solvendi*.

- **Que se pague aquello que se debe**

También resulta evidente que el alejamiento del principio de identidad en la ejecución de una obligación podría llevarnos, si se cumpliesen los demás requisitos de esta figura, al tema del pago indebido, de tal manera que estaríamos en presencia de una deformación del pago, tal como éste debe ser, lo que nos conduciría a pensar que a través de esta derivación el pago indebido se configura como un pago patológico, un pago que no reúne los requisitos del pago en estricto como medio extintivo de obligaciones.

- **Que se pague integralmente lo debido**

Lo ideal en materia de pago sería que se cumpliera en los términos más precisos con lo pactado o con lo previsto por la ley, pero se sabe que en muchos casos no ocurre así, en la medida en que el cumplimiento se aleja de las dimensiones estipuladas o legales, en desmedro, por lo general, de los intereses del acreedor.

Cuando un pago se aleje de sus requisitos, vale decir, cuando pierda ese rasgo de idoneidad que le es propio, se abre la puerta a un camino lleno de deformaciones, al fondo del cual está la faz más oscura del pago, una faz tan deformada que incluso llega al límite de discutirse su naturaleza misma de pago, de modo que, como ha sido visto, para algunos autores no es pago sino una fuente más de las obligaciones<sup>18</sup>.

Del mismo modo, para configurarse un supuesto de pago indebido son necesarios los siguientes requisitos:

---

<sup>18</sup> PIÑAN Indacochea, María Cecilia. Septiembre de 2008. <http://www.monografias.com/trabajos61/pago-indebido/pagoindebido2.shtml>

1. Es necesario un *pago* (se entiende por tal -en este caso- la entrega de un cuerpo cierto, dinero u otros bienes fungibles);
2. *Que sea indebido* (la entrega de la cosa cierta no debía efectuarse, no había obligación de darla), y
3. *Que haya sido efectuado por error* (quien efectuó la entrega, el *solvens*, la hizo en la creencia errónea de que tenía obligación de darla).

En la opinión dominante este último requisito ha demostrado ser insuficiente por que existe también un pago indebido cuando se realiza, no por error, sino por intimidación: “La acción de repetición está expedita para el *solvens* que, aún sabiendo que nada debe, ha pagado sin embargo, porque se le forzó a ello”.

#### **k. Asimilación a los requisitos del principio general (enriquecimiento sin causa)**

Son los mismos requisitos del enriquecimiento sin causa.

1. El pago, es un “tránsito de valores de un patrimonio a otro”
2. Que sea indebido, es “la falta de justificación jurídica – normativa de esa transferencia patrimonial”
3. El error del *solvens*, cuya insuficiencia se ha apuntado, el cual consiste en que el *solvens* no haya querido hacer deliberadamente la entrega, significa que el pago carece de causa, y queda comprendido en el principio general, pues de haberse querido el pago éste tendría una causa jurídica: habría sido efectuado por decisión voluntaria y con la justificación normativa de la regla creada por esa voluntad.

Así, el que decide donar, prestar o gestionar está obligado por su voluntad y por la ley. Su empobrecimiento tiene justificación jurídica, tiene una causa jurídica. Luego entonces el requisito de hacer el pago por error es una forma impropia de plantear la ausencia de causa en el pago.

## I. Efectos del pago indebido

Los efectos varían según que el *accipiens* (quien recibe el pago) obre de buena o mala fe:

1. *Buena fe*. Si recibe la cosa porque cree tener derecho a ella, sólo debe restituir *“lo equivalente al enriquecimiento recibido”*.

*“El que de buena fe hubiere aceptado un pago indebido de cosa cierta y determinada, sólo responderá de los menoscabos o pérdidas de ésta y de sus accesiones en cuanto por ellos se hubiere enriquecido. Si la hubiere enajenado, restituirá el precio o cederá la acción para hacerlo efectivo”* (Artículo 1887 del CC).

2. *Mala fe*. En cambio, el que recibe de mala fe, a sabiendas de que no tiene derecho a la cosa entregada, queda sujeto a una reparación total de los daños y perjuicios que cause:

*“Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa prestación”* (Artículo 1883 del CC).

Además:

*“Deberá abonar el interés legal cuando se trate de capitales, a los frutos percibidos y los dejados de percibir de las cosas que los produjeren. Además responderá de los menoscabos que la cosa haya sufrido por cualquier causa y de los perjuicios que se irrogaren al que la entregó, hasta que la recobre”* (Artículo 1884 CC).

### **m. Diversa fuente de obligación en la recepción de buena fe y en la recepción de mala fe**

¿A qué se debe la diferencia de trato entre el *accipiens* de buena fe y el de mala fe? ¿Por qué el primero restituye solo su enriquecimiento y el segundo paga todos los daños y perjuicios? En ambos supuestos se presenta *diversa fuente* de obligaciones:

1. Cuando el *accipiens* es de *buena fe*, se ha producido el *hecho jurídico lícito*, enriquecimiento sin causa, fuente de obligaciones que engendra una acción restitutoria del enriquecimiento experimentado y,
2. Cuando es de *mala fe*, se ha producido un *hecho ilícito*, diversa fuente de obligaciones que genera una acción preparatoria, la acción de responsabilidad civil.

### **n. Casos en que opera el desplazamiento patrimonial indebido**

#### **1. Por error de hecho**

El error de hecho (pagó a persona distinta) es posible sólo en una relación obligatoria existente y válida; por ende, hay un acreedor y un deudor y el error subyace en la prestación (*indebitum ex re*) que a su vez puede verificarse en las siguientes situaciones:

- El deudor efectivamente debe pero ejecuta la obligación con prestación distinta a la debida.
- El deudor ejecuta la prestación debida y lo hace en demasía.



- Cuando el deudor paga antes de cumplido el plazo para la ejecución de la prestación debida.
- Cuando el deudor paga antes que se efectivice la condición impuesta para dar a la ejecución de la prestación debida.

Se presenta también en el *indebitum ex re* el caso que el deudor de obligación con prestación alternativa ejecutara todas las prestaciones como si fueran todas debidas.

## 2. Por error de derecho

El error de derecho (creyó que existía obligación de pagar) es posible no necesariamente dentro de la estructura de una relación obligatoria válida y viable. Es decir, también se suscita si quien ejecuta el pago lo hace a favor de quien no es acreedor pero no de la relación obligatoria de la cual quien ejecuta el pago es deudor. (*Ídem*)

### 2.3 DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE<sup>19</sup>

#### a. Concepto

“Entendemos que el causante realizó un pago de lo indebido en materia fiscal cuando por error cubre una determinada cantidad al Fisco Federal que no esta obligada a pagar”.

#### b. Casos en los que se presenta un pago de lo indebido

1. *No existe un crédito fiscal.* El más frecuente de los pagos de lo indebido se presenta cuando la persona que lo realiza no tiene legalmente el carácter

<sup>19</sup> KAYE,J. Dionisio. *Derecho Procesal Fiscal.* México. Themis, 2000, 6ta. Edición, pp. 148 – 156.

de deudor, por no existir un crédito fiscal a su cargo, ya sea tratándose de impuestos, porque su situación no coincide con lo que la ley tributaria señala para la generación de la obligación o en materia de derechos cuando no existe contraprestación correspondiente al Estado por una prestación recibida y en tal concepto faltó la causa jurídica que justifique el pago o, en otras palabras, la persona que lo realizó no es contribuyente.

2. *Sí existe el crédito fiscal pero su cuantía es inferior a la cubierta por el contribuyente.* Este caso, también frecuente, se presenta cuando al hacerse la liquidación se exageró su importe, independientemente que dicha liquidación hubiera sido realizada por el contribuyente o por la autoridad, ya que el único requisito que la ley exige es que el Fisco haya percibido más de lo que legítimamente le correspondía. Esta circunstancia puede presentarse tanto en materia de impuestos como en materia de derechos si el pago excedió de la cuota fijada para el servicio, en la ley correspondiente.
3. *Recargos.* Existe un pago de lo indebido en materia de recargos cuando la demora no es imputable al contribuyente o se exageró su importe al hacerse la liquidación.
4. *Multas.* Existe pago de lo indebido en materia de multas, en los siguientes casos:
  - a. Cuando las facultades de la autoridad para imponerlas hubieren caducado en los términos del artículo 67 del Código Fiscal.
  - b. Cuando la ley en que se fundamente la autoridad para imponerla hubiere sido abrogada antes del cobro.
  - c. Cuando la multa hubiere sido declarada nula por el Tribunal Fiscal de la Federación.

- d. Si la multa hubiere sido condonada por el Servicio de Administración Tributaria.
- e. Cuando el Tribunal Fiscal de la Federación hubiere reducido la sanción, y
- f. Cuando el Servicio de Administración Tributaria hubiere condonado parcialmente dicha multa.

En los cuatro primeros casos, el multado vio realizar el entero ignorando las situaciones señaladas y en las dos últimas, el multado hubiera realizado el pago por error.

#### **c. Preceptos legales que instituyen la devolución de cantidades pagadas indebidamente**

El Código Fiscal de la Federación regula la devolución de cantidades pagadas indebidamente en su Artículo 22, el cual establece:

*“Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”.*

#### **d. Procedimiento**

De entre los requisitos que la ley exige para que proceda la devolución de cantidades pagadas indebidamente tenemos:

- a) Que el pago se hubiere efectuado por el contribuyente, en cumplimiento de acto de autoridad que determine la existencia de dicho crédito fiscal, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente; lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la

determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo del Artículo 22.

- b) Que se dicte acuerdo del Servicio de Administración Tributaria, dejando insubsistente la resolución a la que se dio cumplimiento y reconociendo el derecho del peticionario.
- c) 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 sentencias firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

#### **e. Plazo para solicitar y obtener la devolución**

Sin lugar a dudas, el plazo para solicitar la devolución es de cinco años a partir de la fecha en que se realizó el pago de lo indebido.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, deducimos que el plazo para obtener la devolución es a los cuarenta días (hábiles) siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósitos en cuenta los datos de la institución financiera y el número de cuenta "CLABE" para transferencias electrónicas, así como los informes y documentos necesarios para comprobar que existe el saldo a favor o pago de lo indebido solicitado.

Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el Fisco Federal deberá pagar el monto de la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el Artículo 17-A del CFF, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquel en que la devolución se efectúe.

Si la devolución no se hubiere efectuado en el plazo de cuarenta días y si la devolución se efectúa por depósito bancario, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada que será igual a la prevista para los recargos en los términos del Artículo 21 de este CFF mas en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que causen en cinco años.

Asimismo, en los términos del cuarto párrafo del Artículo 22, el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtengan resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de intereses que será igual a la prevista para los recargos en los términos del Artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a favor, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya que a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor, tratándose de contribuyentes que tengan un firme específico solamente podrá compensar contra la misma contribución.

El quinto párrafo del Artículo 23 señala que en los casos anteriores, las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades a devolver aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada.

En materia de intereses, el Artículo 12 del nuevo Reglamento del Código Fiscal obliga al Servicio de Administración Tributaria a pagar los mismos conjuntamente con la suerte principal sin que sea necesaria una solicitud por separado o diferente por parte del contribuyente; al igual que en materia de recargos, los intereses a cargo del Fisco Federal se computarán por cada mes de calendario o la fracción

de éste que transcurra a partir del día siguiente al en que el contribuyente tenga derecho de exigir la devolución y hasta el día en que el Servicio de Administración Tributaria notifique al contribuyente que éste puede pasar a recoger las cantidades pagadas indebidamente.

En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier impuesto, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. En ningún caso los intereses a cargo del Fisco Federal excederán de los que se causen en diez años.

#### **f. TRAMITACION**

En el Artículo 22, primer párrafo se señala que la devolución podrá hacerse a petición del interesado o aun de oficio. Para solicitar la devolución de saldos a favor y pago de lo indebido, debe utilizarse la forma oficial 32 por duplicado, y en su caso los anexos A, 2, 4, 5, 6, 7, 7A, 8, 8A, 9, 9A, 10, 10A, 10B, 10C, 10D, 10E, 11, 11A, 12, 12A, 18, 18A, 14 Y 14A, de las formas fiscales 31 y 41 según le corresponda. Así como presentar los documentos básicos que se indican en la guía de trámites fiscales (ver figura 6).

**Figura 6. Documentos básicos que deben presentarse en las devoluciones que se realicen con la Forma Fiscal 32**

Devoluciones			
DOCUMENTACIÓN QUE PODRÁ SER REQUERIDA POR LA AUTORIDAD			
• Solicitud de devolución de saldos a favor por Pago de lo Indebido			
No.	DOCUMENTO		
1	Documentos que deban presentarse conjuntamente con la solicitud de devolución y que hayan sido omitidos o la solicitud de devolución, se hayan presentado con errores u omisiones.	X	X
2	Los datos, informes, papeles de trabajo o documentos necesarios para aclarar inconsistencias determinadas por la autoridad.	X	X
3	Encabezado del Estado de Cuenta Bancario emitido por sucursal Bancaria, el obtenido a través de internet o bien, copia del contrato de apertura de la cuenta, en los que aparezca el nombre del contribuyente, así como el número de cuenta bancaria CLABE, cuando se encuentre obligado.	X	X
4	Escrito libre en el que manifieste bajo protesta de decir verdad, aclarando respecto a las compensaciones aplicadas por el contribuyente, por existir diferencias contra lo determinado por la autoridad.	X	X
5	Los datos, informes o documentos necesarios para aclarar su situación fiscal ante el RFC.	X	X
6	Los datos, informes o documentos en los que se hayan detectado inconsistencias, que se relacionen con el requerimiento de la documentación señalada con anterioridad.	X	X

**Notas:** Tratándose de escritos libres, éstos deberán contener la firma autógrafa del contribuyente o de su representante legal, en su caso.

Los documentos originales y copias certificadas se utilizarán únicamente para cotejo, por lo que el personal receptor deberá devolverlos al contribuyente.

Fuente: Servicio de Administración Tributaria. Guía de Trámites Fiscales.  
([http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informacion\\_fiscal/tramites\\_fiscales/guia\\_tramites/125\\_6349.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/guia_tramites/125_6349.html))

Devoluciones

• Solicitud de devolución de saldos a favor por Pago de lo Indebido			
No.	DOCUMENTO	RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA O SENTENCIA JUDICIAL	OTROS
1	Formato 32 por duplicado.	X	X
2	Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo haga ante una Unidad Administrativa diferente a la que venía presentado, original o copia certificada y fotocopia del documento (Acta constitutiva y poder notarial, en su caso) que acredite la personalidad del representante legal que promueve.	X	X
3	Cuando se sustituya o designe otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.	X	X
4	Original y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal (Credencial de Elector, Certificado de Matrícula Consular, Pasaporte vigente o Cédula profesional).	X	X
5	En caso de declaraciones (provisionales o del ejercicio) correspondientes al ejercicio 2001 y anteriores, fotocopia de la declaración normal y/o complementaria(as) correspondiente(s) donde haya efectuado el pago.	X	X
6	Tratándose de declaraciones presentadas con más de 5 años de antigüedad, adicionalmente a la fotocopia, formato con sello original de la institución bancaria receptora.	X	X
7	Escrito libre con firma autógrafa del contribuyente o representante legal, en el que exponga claramente el motivo de su solicitud señalando el fundamento legal en el que basa su petición y papeles de trabajo donde se muestre el origen del importe que solicita en devolución.		X
8	Tratándose de derechos, aprovechamientos o productos, original del escrito denominado "Oficio para la solicitud de devolución por servicio no prestado o proporcionado parcialmente" expedido por la Dependencia por medio del cual se indicará que, "el usuario efectuó un pago mayor al requerido o que el servicio o trámite no fue proporcionado o fue proporcionado parcialmente.", oficializado con el sello de la institución.		X
9	En caso de liberación de créditos: Original y fotocopia de la resolución administrativa o judicial		X
10	Tratándose de Impuestos al Comercio Exterior, deberá aportar lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Original o copia certificada por la Aduana correspondiente, así como fotocopia de los Pedimentos de Importación y Pedimentos de Rectificación.</li> <li>➢ Fotocopia de los Certificados de Origen.</li> <li>➢ En su caso, señalar al amparo de qué Tratado fueron importados los bienes o bajo qué programa autorizado.</li> </ul>		X
11	Fotocopia de las declaraciones normales y complementarias del ejercicio presentadas antes y después de la sentencia o resolución administrativa en las que conste el pago indebido, en su caso.	X	
12	Original y fotocopia de resolución administrativa o judicial que se encuentre firme, de la que se desprenda el derecho a devolver.	X	
13	Fotocopia de los pagos provisionales normales y complementarios presentados antes y después de la sentencia o resolución administrativa en los que conste el pago indebido, en su caso.	X	
14	Encabezado del Estado de Cuenta Bancario emitido por sucursal Bancaria, el obtenido a través de internet o bien, copia del contrato de apertura de la cuenta, en los que aparezca el nombre del contribuyente, así como el número de cuenta bancaria CLABE, cuando se encuentre obligado.	X	X
15	Tratándose de derechos, aprovechamientos o productos original del formato 5 "Declaración General de Pago de Derechos" ó 16 "Declaración General de Pago de Productos y Aprovechamientos" cuando el pago se haya efectuado a través de estos formatos o copia del recibo bancario cuando se haya efectuado el pago electrónico.		X
16	Las personas morales deben contar con certificado digital de Firma Electrónica Avanzada (Fiel) vigente en todos los casos, para personas físicas únicamente cuando se trate de saldos a favor con importes iguales o superiores a \$25,000.00.	X	X

**Nota:** Los documentos originales y copias certificadas se utilizarán únicamente para cotejo, por lo que el personal receptor deberá devolverlos al contribuyente.

Fuente: Servicio de Administración Tributaria. Guía de Trámites Fiscales.  
[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informacion\\_fiscal/tramites\\_fiscales/guia\\_tramites/125\\_6349.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/guia_tramites/125_6349.html)



# **CAPÍTULO 3**

# **METODOLOGÍA**

## CAPÍTULO 3 METODOLOGÍA

*"El camino de la verdad es como una gran carretera. No es difícil de encontrar."*

*-Mencino*

### INTRODUCCIÓN

En este capítulo se presenta la metodología empleada para el desarrollo de la investigación, siguiendo el modelo de Roberto Hernández Sampieri. Como su nombre lo indica, es una serie de procedimientos de investigación que describen las características que adopta el proceso, así como las etapas a seguir para llevar a cabo el mismo. Seguidamente se realizó un análisis de los métodos de investigación utilizados en la investigación y se presenta el tipo de investigación, el enfoque, las técnicas de recolección de información, la muestra y el método de investigación en los cuales se apoyó cada fase de la investigación, así como las entrevistas realizadas.

### 3.1 PROCESO DE LA INVESTIGACIÓN

Para la realización de esta investigación de acuerdo al modelo de Hernández (2006) el proceso de investigación se constituyó en las siguientes etapas:

- A. Tipo de Investigación
- B. Enfoque de la Investigación
- C. Técnicas de recolección de información
- D. La muestra
- E. El método

### 3.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN

Con la finalidad de fundamentar la debida procedencia de la solicitud de la devolución del pago en exceso como pago de lo indebido particularmente en el Impuesto Sobre la Renta de las personas morales del Título II, así como el análisis de la mala interpretación de lo que es un saldo a favor y un pago de lo indebido de acuerdo a la doctrina civilista y la ley del ISR, se hace necesaria en primer lugar, la elaboración de una investigación descriptiva, cabe mencionar que la presente investigación tiene también como finalidad indagar si la autoridad al interpretar de cierta manera la ley, esta violando algunos de los principios de las contribuciones por lo que en este sentido existe una variable no comprobada que al realizar una investigación de tipo experimental se pueda comprobar.

Y por último, mediante el proceso de investigación los autores han formado un criterio con relación al tema ya mencionado, presentando un punto de vista a través de una investigación explicativa para lograr la comprensión y entendimiento del mismo, esto desglosando las causas y respondiendo las interrogantes planteadas al inicio de este trabajo.

En conclusión la presente investigación atendiendo a sus objetivos y a su naturaleza exige la realización de diferentes tipos de investigación; descriptiva, pues se trabajó sobre realidades de hechos y su interpretación correcta; experimental, pues se encuentra con una variable experimental no comprobada y para descubrir por qué causa se produce esta situación en particular y por último los estudios explicativos donde se condujo esta investigación a un sentido de comprensión y entendimiento del tema.

Esto mediante métodos de recolección de información como es el caso práctico de una empresa, entrevistas a expertos fiscalistas con el propósito de comprobar que pueden existir diferentes interpretaciones y aplicaciones de la ley en relación al tema, esto sumado a la lectura de las diferentes disposiciones legales y fiscales

tales como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en primer término, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Código Fiscal de la Federación y Código Civil.

### **3.3. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN**

La presente investigación pretende establecer los fundamentos legales que permitan hacer valer la procedencia de la devolución del pago en exceso como pago de lo indebido del Impuesto Sobre la Renta de personas morales del Título II, toda vez que desde su criterio, la autoridad fiscal determina que son improcedentes los avisos de devolución del impuesto antes mencionado; criterio que desde la perspectiva de los autores, debidamente fundamentada en las diversas disposiciones legales, son indebidos por carecer de argumentos fundados y motivados.

Existen diferentes formas para la realización de la investigación dependiendo de las necesidades y objetivos de la misma. Para este trabajo el enfoque de la investigación es cualitativo, ya que este trabajo se condujo a un ambiente o escenario natural, ejemplificándose el problema en un caso práctico de una empresa real; el tipo de investigación es inductivo pues fundamentalmente se pretendió confrontar datos y resultados naturales yendo de lo particular a lo general.

Para Hernández (2006) “el enfoque cualitativo utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación”.

### **3.4 TECNICA DE RECOLECCION DE INFORMACIÓN**

Para la recolección sistemática de información acerca del objeto de estudio de este trabajo de investigación se hace necesaria la aplicación de técnicas tanto

documentales como de campo, las cuales se describen a continuación. Cabe señalar que las técnicas de recolección de información planteadas fueron seleccionadas atendiendo a la naturaleza del estudio y al tipo de problema que se está investigando bajo un enfoque cualitativo es decir, la indebida fundamentación de la autoridad fiscal en el rechazo de la solicitud de la devolución del pago en exceso como pago de lo indebido del Impuesto Sobre la Renta de personas morales del Título II; también, se tomaron en cuenta aspectos como la disponibilidad de información con la que se cuenta para su realización y por último el grado de oportunidad para hacer esta investigación en función al tipo de problema.

**a. Análisis de contenido:** Análisis de disposiciones legales y fiscales que fundamentan la procedencia de la solicitud de devolución del pago en exceso como pago de lo indebido. Específicamente en lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta y en donde se fundamentó la investigación, tales como:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Código Fiscal de la Federación
- Código Civil
- Diferentes publicaciones (Revistas)
- Tesis Jurisprudenciales

**b. Libros de consulta:** Se consultaron con la finalidad de obtener el conocimiento necesario del entorno del problema y la información obtenida derivada de juicios contables, de derecho y fiscales.

**c. Entrevista:** Con la ayuda de esta técnica se cuestionó de manera oral a expertos en el área fiscal, transcribiendo los autores la respuesta que los entrevistados daban, con el propósito de recolectar las diferentes

interpretaciones y aplicaciones de la ley con respecto al tema de investigación; el cual constó de 5 preguntas y así captar la opinión de 2 personas expertas en la materia y la resolución emitida por el Administrador Local de Auditoría Fiscal de Villahermosa.

**d. Estudio de caso:** La empresa que refiere de manera directa al problema de estudio, está ubicada en el Estado de Tabasco, dentro del municipio de Emiliano Zapata, la cual no autorizó el uso de su denominación o razón social y su domicilio fiscal, por lo que sus datos son ficticios.

Se considera que estas técnicas permitieron obtener información confiable, que ayudaron a llegar a las conclusiones correctas sobre el problema en cuestión.

### 3.5 LA MUESTRA

La muestra seleccionada para este trabajo de investigación será la muestra no probabilística dirigida, pues no se hace necesaria la utilización de reglas matemáticas de probabilidad para la elección de los elementos muestra.

Se hizo necesaria la utilización de dos tipos de muestra, que permitan el desarrollo y enriquecimiento del trabajo.

1. La empresa a la que se enfoca la investigación y presentar la situación base de estudio. Esta empresa es la muestra seleccionada para el estudio de caso.
2. Entrevistas semiestructuradas y no limitativas a expertos previamente seleccionados en base al criterio de los autores, de acuerdo a las necesidades de información que permitieron recopilar datos más completos y específicos que enriquecieron la investigación. En este enfoque la muestra es un grupo de personas no necesariamente representativas de la

población de estudio sino conocedores del tema, pues lo que se busca obtener no son simples cifras sino la información necesaria mediante una cuidadosa y controlada selección de sujetos que cumplan con las características especificadas en el planteamiento del problema.

Por tal motivo se seleccionaron 2 contadores con extensos conocimientos en materia fiscal y contable y es por esto que la muestra no depende de la probabilidad sino de las causas relacionadas con las características de la investigación y la necesidad de información.

Este tipo de muestra se adapta a la presente investigación pues las características de investigaciones de tipo cualitativo en donde el objeto es la riqueza, profundidad y calidad de la información, no la cantidad ni la estandarización.

### **3.6 EL MÉTODO**

El método seleccionado para este tipo de investigación es el inductivo debido a que se basa en el estudio de una empresa real perteneciente al caso de estudio buscando lograr que los resultados obtenidos sean de aplicación general.

Lo anterior, sustentando en que el método inductivo es un proceso en el que, a partir del estudio de casos particulares, se obtienen conclusiones generales que explican o relacionan los fenómenos estudiados. Por lo tanto es expansivo e individual, no mide numéricamente los fenómenos estudiados, no lleva a cabo análisis estadístico, su método de análisis es interpretativo, contextual y etnográfico. Así mismo se preocupa por capturar experiencias en el lenguaje de los propios individuos y estudian ambientes naturales.

Se buscó a través de casos particulares obtener conclusiones generales que expliquen fenómenos estudiados sin llevar a cabo análisis estadístico sino más bien análisis interpretativos del estudio realizado, se indagó interpretar y estudiar conocimientos de los individuos y realidades en base al análisis y la observación.

### 3.7 ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

A continuación se hace la transcripción de las entrevistas realizadas a 2 expertos fiscalistas en el área administrativa, además de la resolución emitida por el Administrador Local de Auditoría Fiscal de Villahermosa.

#### a) Primera entrevista



**COLEGIO MONTECRISTO, S.C.**  
**INCORPORADO A LA UNAM**  
**CLAVE 8902 - 08**

**OBJETIVO:** El propósito de la presente entrevista es con la finalidad de obtener información general para la elaboración de nuestra tesis profesional. Le solicitamos amablemente su opinión.

**NOMBRE DEL ENTREVISTADO:** Jaime Rico Castrejón  
**PROFESIÓN:** Contador Público Certificado  
**EXPERIENCIA LABORAL:** 20 Años

**1.- Con relación al Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ¿cuántas hipótesis se plantean para la procedencia de la devolución de contribuciones?**

En dicho artículo se contemplan dos hipótesis:

1. Que es el saldo a favor
2. Que es el pago de lo indebido

**2.- ¿Cuál es el fundamento en la legislación fiscal que regula la figura del pago de lo indebido?**

No existe un artículo específico que en materia fiscal defina los elementos que configure este concepto.



Con fundamento al Artículo 5 del CFF debemos recurrir de manera supletoria al derecho común de lo que se desprende según lo contenido en el Artículo 1883 al 1893 del Código Civil en cuyos artículos se desarrolla las características y efectos de estas figuras.

### **3.- Conforme a la Doctrina Civilista, ¿qué requisitos debe cumplir el pago de lo indebido?**

1. Preexistencia de una obligación
2. La prestación se efectuó con la voluntad del deudor para pagar
3. Que se pague aquello que se debe
4. Que se pague integralmente lo debido
5. El pago no debe ser debido
6. Que el pago obedezca un error de hecho y de derecho

### **4.- A su juicio, ¿cuál condición del pago de lo indebido se configura en la problemática planteada en el caso de la procedencia de la devolución del pago en exceso como pago de lo indebido, en los provisionales del Impuesto Sobre la Renta de personas morales del Título II?**

Se configura en todos sus términos la sexta condición que hemos venido manejando, esto es toda vez que si bien es cierto que el contribuyente como solvens, sí tiene el deber jurídico de pagar por concepto de contribuciones determinada cantidad al fisco en su carácter de accipiens, pero tal deber jurídico en el caso concreto, lo realizó en exceso o en demasía, a la debida, de lo que se concluye que el cumplimiento de la obligación fue hecho por error y que este subyace en la prestación, misma que se verificó en la situación que el deudor ejecutó en demasía la prestación debida; de manera tal que contrario a lo sostenido por la autoridad, el error de derecho no solamente se suscita dentro de la estructura de una relación inválida, sino también es posible que exista error de derecho dentro de una relación obligatoria válida y viable.

## 5.- ¿Por qué considera válido fundamentarse en el Derecho Civil para aplicar una disposición de carácter fiscal?

1. Porque es una figura jurídica que nace como consecuencia de una obligación, cuyo marco regulatorio general se encuentra precisamente en el Derecho Civil del artículo 1883 y 1893 del Código Civil Federal, cuyo contenido ha sido tratado con amplitud por la doctrina cuyas opiniones y estudios inspiran nuestros planteamientos.
2. Como se dijo en la pregunta número dos por disposición expresa de acuerdo al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación aplican supletoria las normas del derecho común.

### b) Segunda entrevista



**COLEGIO MONTECRISTO, S.C.**  
**INCORPORADO A LA UNAM**  
**CLAVE 8902 - 08**

**OBJETIVO:** El propósito de la presente entrevista es con la finalidad de obtener información general para la elaboración de nuestra tesis profesional. Le solicitamos amablemente su opinión.

**NOMBRE DEL ENTREVISTADO:** Lorenzo Jiménez Landero

**PROFESIÓN:** Contador Público

**EXPERIENCIA LABORAL:** 8 Años

**1.- Con relación al Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ¿cuántas hipótesis se plantean para la procedencia de la devolución de contribuciones?**

Existen dos figuras: como saldo a favor o pago de lo indebido

**2.- ¿Cuál es el fundamento en la legislación fiscal que regula la figura del pago de lo indebido?**

A la fecha no existe ninguna, y a falta de normas fiscales expresas, supletoriamente nos podemos remitir al Código Civil, el cual conceptúa de manera específica dicha figura.

**3.- Conforme a la Doctrina Civilista, ¿qué requisitos debe cumplir el pago de lo indebido?**

1. Es necesario un pago
2. Que sea indebido
3. Que haya sido efectuado por error

**4.- A su juicio, ¿cuál condición del pago de lo indebido se configura en la problemática planteada en el caso de la procedencia de la devolución del pago en exceso como pago de lo indebido, en los provisionales del Impuesto Sobre la Renta de personas morales del Título II?**

La condición de que el pago haya sido efectuado por error o sea quien efectuó el pago, lo hizo en la creencia errónea de que tenía la obligación de darla.

**5.- ¿Por qué considera válido fundamentarse en el Derecho Civil para aplicar una disposición de carácter fiscal?**

Por lo estipulado en el artículo 5 del CFF que menciona, que a falta de norma fiscal expresa se aplicarán supletoriamente a disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

**c) Resolución emitida por el Administrador Local de Auditoría Fiscal de Villahermosa.**

Se tiene que la autoridad se pronunció correctamente al precisar que no se trata de un pago de lo indebido sino de un saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que como lo sostiene la Administración Local Jurídica de Villahermosa, la Administración Local de Auditoría Fiscal de Villahermosa, hizo saber que no procedía la devolución en cantidad de \$42,288.00, toda vez que, el saldo a favor se había determinado en el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta del mes de Noviembre de 2006, impuesto que solo se determina por ejercicios de conformidad con lo establecido por el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. No existe el pago de lo indebido, pues este se da cuando existe una duplicidad de pago, o bien, que la contribuyente, haya pagado alguna contribución a la que no estuviera sujeto, ya que dichas circunstancias si se actualizaría el pago de lo indebido, ya que entendió que en el caso está ante un saldo a favor, puesto que las cantidades declaradas por la contribuyente son el resultado del procedimiento establecido en ley.

# **CAPÍTULO 4**

## **DOCUMENTOS DEL CASO PRÁCTICO**

## CAPÍTULO 4

### DOCUMENTOS DEL CASO PRÁCTICO

#### INTRODUCCION

Como se mencionó anteriormente, la empresa que refiere de manera directa al problema de estudio, está ubicada en el municipio de Emiliano Zapata, Tabasco, por razones obvias la empresa no autorizó el uso de su denominación o razón social y su domicilio fiscal, por lo que los datos presentados referentes a esos rubros son ficticios.

#### 4.1 ANÁLISIS DEL CASO PRÁCTICO

##### A) NOMBRE Y DOMICILIO FISCAL DEL RECURRENTE

A manera de ejemplo y toda vez que la empresa que refiere de manera directa el problema de estudio, no autorizó el uso de su denominación o razón social y su domicilio fiscal, por lo que se utiliza datos ficticios. De aquí en adelante a la empresa en cuestión se le denominará “la contribuyente”.

##### B) ANTECEDENTES

**PRIMERO:** Con fecha 11 de abril de 2007 se realizó el pago provisional normal del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al mes de noviembre de 2006, en cantidad de \$50,000.00 más actualización de \$551.00 y recargos de \$1,829.00 aplicando crédito al salario en cantidad de \$10,092.00 con una cantidad pagada de \$42,288.00 (ver Tabla 1).

**TABLA 1: Pago Provisional Normal del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al mes de noviembre de 2006.**



**RECIBO BANCARIO DE PAGO DE CONTRIBUCIONES, PRODUCTOS Y APROVECHAMIENTOS FEDERALES**

RFC:	<input type="text"/>	No. de Autorización del medio:	064484
Denominación o Razón Social:	<input type="text"/>	No. Operación:	40008
Fecha y Hora de Pago:	11/04/2007 4:20:00 P.M.	Página:	1/1
Total de Pagos:	1	Llave de Pago:	F55209A235
		<b>TOTAL EFECTIVAMENTE PAGADO:</b>	<b>\$ 42,288</b>

Por los siguientes conceptos:

**ISR PERSONAS MORALES**  
 Período: Noviembre  
 1/1 Ejercicio: 2006  
 Tipo de Pago: Normal  
 A Cargo: 50,000  
 Actualización: 551  
 Recargo: 1,829

Crédito al Salario	(10,092)
Cantidad a Cargo	42,288
Cantidad Pagada	42,288

**SEGUNDO:** Con motivo de la presentación del dictamen de estados financieros por contador público registrado, la contribuyente enteró las diferencias determinadas por auditoría respecto de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta de diversos meses, conforme se señala en la Tabla 2.


TABLA 2. Determinación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos

CEDULA PARA LA DETERMINACION DE PAGOS PROVISIONALES 2006													
CONCEPTO	Ene-06	Feb-06	Mar-06	Abr-06	May-06	Jun-06	Jul-06	Ago-06	Sep-06	Oct-06	Nov-06	Dic-06	TOTAL
INGRESOS PROPIOS ACTIVIDAD (BRUTOS)	15,129,585	12,602,069	14,322,776	15,287,793	15,900,685	15,067,512	14,089,295	13,938,715	15,191,458	15,991,194	15,218,785	15,021,793	163,338,237
TOTAL INGRESOS INMOBILIARIOS DEL PERUANO	15,129,585	25,781,284	49,184,262	51,292,125	67,212,728	88,293,722	25,628,217	169,297,782	172,982,125	135,999,521	142,216,486	153,238,237	163,338,237
COEFICIENTE UTILIDAD	0.0143	0.0143	0.0136	0.0136	0.0136	0.0136	0.0136	0.0136	0.0136	0.0136	0.0136	0.0136	
UTILIDAD FISCAL	187,752	368,877	788,845	1,058,245	1,331,023	1,267,205	1,263,156	2,316,305	2,334,308	2,061,574	2,529,083	3,311,183	3,311,183
ACUMULACION DE INVENTARIOS	24,089	48,305	74,467	98,785	123,418	148,934	172,893	197,592	222,291	246,898	271,089	296,385	296,385
UTILIDAD FISCAL PARA PAGOS PROVISIONALES	212,661	416,975	863,142	1,157,041	1,454,574	1,735,789	2,036,049	2,333,917	2,097,189	2,308,472	2,658,292	3,007,577	3,007,577
ESTIMULO POR DIMINUCION DE P.T.U.											252,739	252,739	252,739
BASE DEL PAGO PROVISIONAL	212,661	416,975	863,142	1,157,041	1,454,574	1,735,789	2,036,049	2,333,917	2,097,189	2,308,472	2,911,031	3,260,316	3,260,316
TASA DEL I.S.R. (ART.10 L.I.R.)	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
I.S.R. CAUSADO DEL PERIODO	53,165	104,244	215,786	289,260	363,644	433,947	509,012	583,479	524,297	577,118	727,758	815,079	815,079
PAGOS PROVISIONALES DEL MISMO EJERCICIO EFECTUADOS CON ANTERIORIDAD		98,911	921,242	249,441	335,932	421,827	563,379	590,444	676,845	738,868	815,223	854,211	854,211
PAGO PROVISIONAL DEL MES A ENTERAR	53,165	59,321	122,288	161,181	207,712	211,502	217,666	262,935	247,442	238,304	212,535	180,868	180,868
IMPUESTOS PAGADOS POR EL CONTRIBUYENTE	30,367	26,792	45,977	77,188	78,287	51,502	85,596	1	81,452	105,445	58,888	34,629	742,379
DIFERENCIA	22,244	33,829	82,523	8,214	8,879	6	1,598	86,359	651	791	14,813	17,482	236,654



Siendo el caso que para el mes de noviembre de 2006 correspondió presentar una declaración complementaria con cantidad a favor por pago de lo indebido, toda vez que el impuesto determinado por auditoría para ese mes de noviembre ascendió a la cantidad de \$8,987.00 más \$143.00 por actualización y \$4,130.00 de recargos, aplicando \$9,543.00 por concepto de crédito al salario, pero como quedó anotado en el inciso anterior, la contribuyente enteró en declaración normal la cantidad de \$50,000.00, por lo que pagó en demasía la cantidad de \$42,288.00, según consta en la declaración complementaria de fecha 12 de octubre de 2007, presentada en la institución bancaria Banamex S.A. con número de operación 5718, (ver figura 3).

**Figura 3. Pago Provisional Complementario del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al mes de noviembre de 2006.**




---

**RECIBO BANCARIO DE PAGO DE CONTRIBUCIONES, PRODUCTOS Y APROVECHAMIENTOS FEDERALES**

---

RFC:	<input type="text"/>	No. de Autorización del medio:	020825
Denominación o Razón Social:	<input type="text"/>	No. Operación:	5718
Fecha y Hora de Pago:	12/10/2007 13:57:05 P.M.	Página:	1/1
Total de Pagos:1		Llave de Pago:	F55209A235
		TOTAL EFECTIVAMENTE \$	0.00
		PAGADO:	

|


**Por los siguientes conceptos:**

**ISR PERSONAS MORALES**  
 Período: Noviembre  
 1/1 Ejercicio: 2006  
 Tipo de Pago: Complementaria  
 A Cargo: 8,987  
 Actualización: 143  
 Recargo: 413

Crédito al Salario	(9,543)
Cantidad a Cargo	0
Fecha del monto pagado con anterioridad	11/04/2007
Monto pagado con anterioridad	42,288
Cantidad a Favor	42,288
Cantidad Pagada	0


**TERCERO:** Ahora bien, la contribuyente, a efecto de recuperar el importe pagado en demasía detallado en el inciso anterior, procedió a solicitar su devolución en los términos del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el pago de lo indebido del Impuesto Sobre la Renta del mes de noviembre de 2006 en cantidad de \$42,288.00 al que recayó el folio 7407005880 (ver Tabla 4).

**TABLA 4. Solicitud de Devolución del pago de lo indebido del Impuesto Sobre la Renta del mes de noviembre de 2006.**



## SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

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 CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE O DE LA GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES: **VILLAHERMOSA**

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

---

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

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

**1 DATOS DEL CONTRIBUYENTE**

CALLE:  NO. Y/O LETRA EXTERIOR: **SN** NO. Y/O LETRA INTERIOR:

ENTRE LAS CALLES DE: **SIN REFERENCIA** Y DE: **SIN REFERENCIA**

DOMICILIO FISCAL COLONIA:  MUNICIPIO O DELEGACIÓN EN EL D.F.: **EMILIANO ZAPATA** CÓDIGO POSTAL: **86998**

LOCALIDAD: **EMILIANO ZAPATA** ENTIDAD FEDERATIVA: **TABASCO** TELÉFONO:

CORREO ELECTRÓNICO: **gas\_sureste@hotmail.com**

DESCRIBA LA ACTIVIDAD QUE REALIZÓ POR LA QUE OBTUVO LA MAYOR CANTIDAD DE INGRESOS: **VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL EN TERRITORIO NACIONAL DE GASOLINA, DIESEL, ADITIVOS Y LUBRICANTES**

EN CASO DE SER ASALARIADO MARQUE CON "X" SI EL DOMICILIO QUE MANIFIESTA EN ESTA FORMA ES EL QUE INDICÓ EN LA DECLARACIÓN ANUAL

**2 TIPO DE DEVOLUCIÓN QUE SOLICITA** (Marque con una "X")

1. ISR	<input checked="" type="checkbox"/>	ESPECIFIQUE (1)	<b>133</b>	4	<b>CERTIFICACIÓN (PARA USO EXCLUSIVO DE LA AUTORIDAD)</b>
2. IMPAC	<input type="checkbox"/>	ESPECIFIQUE (1)			
3. IMPAC POR RECUPERAR DE EJERCICIOS ANTERIORES (Art. 9 LIMPAC. Deberá proporcionar la información del Anexo 2 y/o 3 según corresponda y en el rubro 5 de la página 2 sólo utilizará el campo K)	<input type="checkbox"/>				
4. IVA	<input type="checkbox"/>	ESPECIFIQUE (1)			
NÚMERO DE REGISTRO ANTE AGAFF					
5. IEPS	<input type="checkbox"/>	ESPECIFIQUE (1)			
6. IETU	<input type="checkbox"/>	ESPECIFIQUE (1)			
7. IDE	<input type="checkbox"/>	ESPECIFIQUE (1)			
8. OTROS	<input type="checkbox"/>	ESPECIFIQUE EL TIPO DE TRAMITE (1)			

ÚLTIMO EJERCICIO POR EL QUE PRESENTÓ EL DICTAMEN FISCAL:      DÍA      MES      AÑO

FECHA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

NÚMERO DE FOLIO DE ACEPTACIÓN DEL DICTAMEN PRESENTADO POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

**3 INFORMACIÓN PARA DEPÓSITO EN CUENTA BANCARIA**

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE, PARA LOS EFECTOS DEL PRIMERO Y SEXTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 22 Y DEL ARTÍCULO 22-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES MI VOLUNTAD QUE LA DEVOLUCIÓN A LA QUE TENGO DERECHO SEA DEPOSITADA EN MI CUENTA BANCARIA.

NOMBRE DEL BANCO: **BANAMEX SA**

NÚMERO DE CUENTA "CLABE": **002730500252689842**

(1) Se anotará la clave del tipo de impuesto al que corresponde la promoción, en función del régimen, acto o actividad del contribuyente de conformidad con el "Catálogo de Claves" el cual se puede consultar en la página del SAT (www.sat.gob.mx). Deberá asentarse una sola clave de tipo de trámite por cada saldo a favor, incluyendo los casos de solicitud de devolución de saldos a favor de Impuesto Sobre la Renta de personas físicas que perciban ingresos de más de un capítulo de la Ley respectiva.

SE PRESENTA POR DUPLICADO

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

2 [ ]

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

32  
2009

5 INFORMACIÓN ESPECÍFICA DEL TRÁMITE

A. MARQUE CON "X" SI EL MONTO SOLICITADO EN DEVOLUCIÓN DERIVA DE:	SALDO A FAVOR	PAGO DE LO INDEBIDO	X	EN CASO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN MANIFESTADA EN DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA INDICAR ADEMÁS LOS DATOS DE LA DECLARACIÓN NORMAL	F. FECHA EN QUE SE PRESENTÓ	DÍA	MES	AÑO	G. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (1)	H. IMPORTE DEL MONTO DECLARADO
B. PERÍODO DEL MONTO POR EL QUE SOLICITA LA DEVOLUCIÓN	DEL 11 MES 2006 AL 11 MES 2006				11	04	2007		8019087	42288
C. TIPO DE DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFESTÓ EL MONTO QUE SOLICITA EN DEVOLUCIÓN				C						42288
D. FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFESTÓ EL MONTO POR EL QUE SOLICITA LA DEVOLUCIÓN						12	10	2007		0
E. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (1)									5718	42288

6 ORIGEN DEL SALDO A FAVOR O PAGO DE LO INDEBIDO (Marque con una "X")

a. PAGO(S) PROVISIONAL(ES) Y/O RETENCIONES EFECTUADA(S) EN EXCESO	X	d. ERROR(ES) ARITMÉTICO(S)	9. POR ENAJENACIONES REALIZADAS EN FRANJA FRONTERIZA
b. LIBERACIÓN DE CRÉDITO(S) POR RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL		e. DEDUCCIONES NO CONSIDERADA(S)	h. OTRO(S) (Especifique)
c. POR RESOLUCIÓN O SENTENCIA		f. BASE DECLARADA EN EXCESO	

7 DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES [ ]

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN [ ]

APELLIDO PATERNO [ ]

APELLIDO MATERNO [ ]

NOMBRE(S) [ ]

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTA SOLICITUD Y EN LOS ANEXOS QUE SE ACOMPAÑAN SON CIERTOS

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

8 INSTRUCCIONES

- Esta solicitud será llenada a máquina. Únicamente se harán anotaciones dentro de los campos para ser anotados.
- Esta solicitud se presentará en la Administración Local de Servicios al Contribuyente de acuerdo con su domicilio fiscal o en la Administración General de Grandes Contribuyentes según corresponda.
- Se presentará una solicitud de devolución por cada:
  - Ejercicio o periodo a devolver.
  - Tipo de contribución, aprovechamiento o producido.
  - Para el impuesto al sobre o recuperar pagado en ejercicios anteriores, se podrá realizar el trámite utilizando una solicitud, independientemente de los ejercicios que solucite.
- Los contribuyentes personas físicas, que cuenten con la Clave Única de Registro de Población (CUPP), la anotarán a 18 posiciones en el espacio correspondiente.
- Los datos referentes, a fechas se anotarán utilizando dos números Arábigos para el día, dos para el mes y cuatro para el año.
 

ME	AÑO	ME	AÑO
01	2007	12	2007

 Ejemplo: Ejercicio fiscal 2007. Fecha de presentación: 25 de marzo de 2008.
- Los contribuyentes que presenten por primera vez una solicitud de devolución, o lo hagan ante una ciudad administrativa diferente a aquella ante la que la venían presentando, acompañarán original o copia certificada y fotocopia del documento (acta constitutivo o poder notarial), que acredite la personalidad del representante legal que promueve el original o la copia certificada de un documento (que copio). Cuando se sustituya o designe otro representante legal, se anclará original o copia certificada y fotocopia del poder notarial que acredite la personalidad del representante de la promoción (el original o la copia certificada de un documento para copio).

9 DOCUMENTACIÓN QUE DEBERÁ ACOMPAÑAR A LA FORMA OFICIAL 32

La documentación que acompañará a la Forma Oficial 32 "Solicitud de Devolución", se podrá consultar en la página de internet del SAT (www.sat.gob.mx), dentro del Menú: Catálogo de Servicios y Tramites. Opción Devoluciones y Compensaciones o en la Administración Local de Servicios al Contribuyente más cercana a su domicilio.

10 LISTADO DE ANEXOS DE LA FORMA OFICIAL 32

ANEXO	MEDIO DE PRESENTACIÓN: PAPEL	NOMBRE	ANEXO	MEDIO DE PRESENTACIÓN: ELECTRÓNICO*	NOMBRE
1	ORIGEN DEL SALDO A FAVOR (Impuesto Electrónico)	1A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IVA	1A	HOJA DE TRABAJO PARA INTEGRAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RETENIDO CONTRIBUYENTES QUE NO CONSOLIDAN
2	IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EJERCICIOS ANTERIORES CONTROLADAS	2A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR E IMPAC PARA EL SECTOR FINANCIERO Y OTROS GRANDES CONTRIBUYENTES QUE NO CONSOLIDAN	2A	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ACREDITABLE RETENIDO PARA EL SECTOR FINANCIERO Y OTROS GRANDES CONTRIBUYENTES QUE NO CONSOLIDAN
3	IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EJERCICIOS ANTERIORES (CONTROLADORAS Y CREDITO DISEÑO)	3A	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ACREDITABLE RETENIDO PARA EMPRESAS CONTROLADAS	3A	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ACREDITABLE RETENIDO CONTROLADORAS
4		4A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	4A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR CONSOLIDADO
		5A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	5A	DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL ACTIVO CONSOLIDADO
		6A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	6A	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO SALDO A DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUYENTES QUE NO CONSOLIDAN
		7A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	7A	HOJA DE TRABAJO DE LA INTEGRACIÓN DEL IDE PARA CONTRIBUYENTES QUE NO CONSOLIDAN
		8A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	8A	DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA A DEVOLVER PROVENIENTE DEL IDE EN SOCIEDAD CONTROLADA
		9A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	9A	INTEGRACIÓN DEL IDE EN SOCIEDAD CONTROLADA
		10A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	10A	DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA A DEVOLVER PROVENIENTE DEL IDE CONSOLIDADO
		11A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	11A	INTEGRACIÓN DEL IDE CONSOLIDADO
		12A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	12A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL EJERCICIO
		13A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	13A	DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES ACREDITABLES DE IETU
		14A	DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL ISR Y/O IMPAC CONSOLIDACIÓN	14A	

(\*) Aplica a Grandes Contribuyentes y/o obligados a declarar electrónicamente.  
 (1) Sólo se anclará en caso de haberse presentado declaraciones a través de medios electrónicos. vía internet o ventanilla bancaria. En caso de haber sido presentado por internet se anclará el folio que se generó al hacer el envío.  
 (2) Tratándose del campo 3 del rubro 2 de la página 1, anote el monto del campo L del Anexo 2.

\* Los datos suministrados son responsabilidad del contribuyente. Para más información consulte el sitio www.sat.gob.mx o llame al 800 33 54 867.

**CUARTO:** Con fecha 15 de enero de 2008 la Administración Local de Recaudación de Villahermosa le notificó a la contribuyente la carta-comunicación 322-SAT-27-I-02190 en la que le solicitaba la aclaración de la procedencia del pago de lo indebido que solicitaba como devolución en cantidad de \$42,288.00, a lo que la contribuyente contestó en tiempo y forma con escrito del 07 de febrero de 2008.

**QUINTO:** Con fecha 20 de agosto de 2008 la Administración Local de Auditoría Fiscal, considerando insuficientes los argumentos de la contribuyente, se le notificó la ilegal resolución con número de oficio 500-76-00-01-00-09083, que determina improcedente la devolución realizada con número de folio 7407005880.

**SEXTO:** En fecha 23 de octubre de 2008, la contribuyente interpuso recurso de revocación en contra de la resolución con número de oficio 500-76-00-01-00-09083, notificada el 20 de agosto de 2008.

**SEPTIMO:** En fecha 25 de Noviembre del 2008, fue notificada la resolución con número de oficio 600-63-2008-1093, mismo que considera ineficaz por infundado para revocar la resolución impugnada.

**OCTAVO:** Inconforme con la resolución recaída al recurso de revocación, la contribuyente acudió a demandar la nulidad de la misma mediante la presentación de juicio contencioso administrativo ante la Sala Regional Chiapas Tabasco del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.


### **C) ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN EMITIDA POR LA ADMINISTRACION.**

Del análisis que sirva realizar, por un lado se determina que son improcedentes los avisos de devolución y, por otro, podrán apreciar claramente que la responsable omite motivar conforme a derecho sus actos. Es decir, la autoridad


arriba a la conclusión de que son improcedentes los avisos de devolución de la contribuyente antes mencionada.

Lo anterior fue debidamente impugnado en el Primer Agravio del Recurso de Revocación presentado el día 23 de octubre de 2008, el cual la Administración Local Jurídica de Villahermosa, contestó negativamente en sus Motivos de la Resolución con fecha 25 de noviembre de 2008, manifestando lo siguiente:

*“Esta resolutoria considera ineficaz por infundado lo pretendido en el agravio que se resuelve por las razones siguientes:*



**SAT**  
Servicio de Administración Tributaria  
Administración General Jurídica  
Administración Local Jurídica de Villahermosa



SECRETARÍA DE HACIENDA  
Y CRÉDITO PÚBLICO  
**SHCP**

1093

Oficio Núm. 600-63-2008-

Hoja No. 6

De acuerdo a lo transcrito, se advierte que la autoridad fiscalizadora le puntualiza que, cuando el impuesto se determina en la declaración del ejercicio anual correspondiente, y se efectúa pagos provisionales en demasía a cuenta del impuesto anual, como sucede en el presente caso con el impuesto sobre la renta, conforme a lo establecido en el artículo 10 y 14, primer párrafo de la Ley de la materia, el contribuyente solo puede precisar si el impuesto refleja un pago a cargo o un saldo a favor hasta realizar el cálculo del impuesto, esto es, en la declaración del ejercicio de que se trate, pues es hasta ese momento, en que se determina el impuesto y en el que se puede establecer si los pagos realizados fueron suficiente o no y se pueda precisar el impuesto a cargo o el saldo a favor, situación que es del conocimiento del propio recurrente, al indicar en el punto 2, del agravio SEGUNDO de su escrito de recurso, que hasta que se realiza el dictamen del ejercicio 2006, determina que los pagos provisionales fueron inferiores a los determinados en la anual del ejercicio de 2006, pues señala: “2. Con motivo de la presentación del dictamen por contador público registrado por el ejercicio 2006, se auto determinó mi representada pagos provisionales en cantidad de \$942,433.00 es decir en cantidad mayor a los originalmente enterados, y como consecuencia de ello se procedió a la determinación y entero de las diferencia a cargo de mi representada. .”, manifestación expresa que hace prueba plena de conformidad con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación vigente.



[Redacted]

1093

SECRETARÍA DE HACIENDA  
Y CRÉDITO PÚBLICO



Oficio Núm. 600-63-2008-

Hoja No. 10

De acuerdo a lo anterior, en virtud de que el supuesto saldo a favor solicitado surge de un pago provisional realizado a una contribución que se calcula por ejercicios, necesariamente se debe compensar o solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio (en su caso dictamen), toda vez que, ésta es en la que se determina si efectivamente el contribuyente realizó en demasía sus pagos provisionales y como consecuencia tiene el saldo a favor que señala, por lo que los pagos que realizan de manera mensual los contribuyente solo dan lugar a ser provisionales, motivo por el cual no era

Ave. Paseo Tabasco No. 1203, P.B. Col Linda Vista, Villah., Tab. (01 993)3108205, 3108206; [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)



[Redacted]

Oficio Núm. 600-63-2008-

1093  
Hoja No. 11

SECRETARÍA DE HACIENDA  
Y CRÉDITO PÚBLICO



procedente que la autoridad fiscalizadora aceptara la compensación realizada por la contribuyente.

De la transcripción anterior se aprecia diáfano, que la Administración Local Jurídica de Villahermosa confunde la determinación del saldo a favor del ejercicio, con la comparación que se realizó entre los pagos provisionales enterados de manera normal y los determinados por auditoría practicada por contador público registrado, de tal suerte que con semejante error, se desprende que la Administración Local Jurídica de Villahermosa infringió el requisito legal y constitucional de fundar y motivar debidamente sus resoluciones.

Lo anterior es así, ya que la Administración Local Jurídica de Villahermosa en un verdadero acto de malabarismo jurídico, *encuadró el origen del monto de la devolución gestionada por la contribuyente como un saldo a favor, y no como originalmente se promovió y que fue precisamente como pago de lo indebido*, no obstante ello y con base a sus propias afirmaciones contenidas en la resolución 500-66-00-01-00-09083, que en la parte conducente señalan:

*“... esta autoridad concluye que no existe el supuesto pago indebido, como lo pretende hacer valer; sino en su caso un saldo a favor que debe ser determinado en la declaración del ejercicio que corresponda”.*

Afirmaciones que hacen prueba plena en contra de la responsable, ello en los términos del Artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ahora bien, en el supuesto jamás concedido de como lo ha venido afirmando la Administración Local Jurídica de Villahermosa; el origen del monto de la devolución se ubicara como saldo a favor y no como pago de lo indebido, de igual manera resultaría plenamente procedente la devolución en comentario.

Las afirmaciones anteriores no pueden entenderse como una forma adecuada y suficiente de fundar y motivar su resolución. Ello es así, pues es indudable que los actos sometidos al presente adolecen de la indebida motivación, pues están apoyadas en afirmaciones unilaterales carentes de congruencia dado que la autoridad de manera dogmática se limita a afirmar que:

*“En pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta no pueden existir saldos a favor, sino que el mismo se habrá de determinar en la declaración anual correspondiente de conformidad con lo señalado en el artículo 10 y 14 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”.*

Supuesto que resulta falaz, tal y como lo demuestran las siguientes consideraciones legales:

- a. Contrario a lo sostenido por la Administración Local Jurídica de Villahermosa, la existencia de saldos a favor en pagos provisionales está perfectamente prevista en el Código Fiscal de la Federación, según se aprecia en el Artículo 31, sexto párrafo de dicho ordenamiento el cual se transcribe: *“Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las Leyes Fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para los efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar.....”*

Asimismo el Artículo 14 último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: *“Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no se tengan impuestos a cargo”*.

De las lecturas anteriores, resalta en primer lugar que es equivocado lo sostenido por la responsable casi como dogma de fe, en el sentido que el saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta se determina en su caso, única y exclusivamente al final del ejercicio, pues la norma sustantiva prevé que conforme al procedimiento de cálculo establecido en la ley especial pueda determinarse un saldo a favor en la declaración de pago provisional, tal y como lo sostienen los siguientes criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sus tesis:



**1. Tipo de documento: Tesis Aislada****Cuarta época****Instancia: Sexta Sala Regional Metropolitana****Publicación: No. 6. Enero 1999.****Página: 188**

**DECLARACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES.- PUEDEN SER CONSTITUTIVOS DE UN PAGO DE LO INDEBIDO O DE UN SALDO A FAVOR.-** Los Artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta contradicen la afirmación en el sentido de que únicamente la declaración definitiva del ejercicio fiscal puede arrojar un pago de lo indebido o de un saldo a favor, no así los pagos provisionales declarados a cuenta del ejercicio. En efecto, no es exacta tal afirmación, porque en principio, es obligación de los contribuyentes efectuarlos con arreglo a la ley de la materia, que de no hacerlo generan recargos; en segundo lugar, **el Artículo 12 último párrafo señalado prevé que la declaración provisional pueda contener un saldo a favor** y, por último, las declaraciones provisionales representan verdaderos pagos en favor de la autoridad hacendaria, toda vez que para su cálculo puede disminuirse la utilidad fiscal por los anticipos y rendimientos distribuidos, así como restar la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales y, además, se puede acreditar contra los pagos provisionales la retención efectuada al contribuyente; **razón por la cual resulta claro que no sólo al final del ejercicio se obtiene el pago de lo indebido o el saldo a favor, pues los artículos en estudio otorgan a las declaraciones provisionales carácter de verdaderos pagos con consecuencias e implicaciones jurídicas múltiples en cuanto a su cálculo y no entero, mismos que pueden derivar en un pago de lo indebido o en un saldo a favor.**

Juicio No. 17196/97.- Sentencia de 8 de septiembre de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Avelino C. Toscano Toscano.- Secretaria: Lic. Verónica Silvia Muñoz Núñez.

**2. Tipo de documento: Tesis Aislada**

**Segunda época**

**Instancia: Primera Sala Regional Noreste**

**Publicación: No. 77. Mayo 1986.**

**Página: 1085**

**PAGOS PROVISIONALES.- TIENEN CARACTER DE IMPUESTOS.-** De acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, Impuesto son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social y de los derechos. En tal razón los pagos provisionales que establece el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí tienen la calidad de impuestos no obstante que el propio precepto citado señale que son "a cuenta del Impuesto del ejercicio", pues aun cuando dichos pagos tengan el carácter de provisionales, reúnen las características que fija el Código Fiscal de la Federación para los Impuestos.

Juicio No. 205/85.- Sentencia de 4 de abril de 1986, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Martínez Franco.- Secretario: Lic. Juan Francisco Tapia Tovar.

Hasta aquí se ha establecido diáfananamente que en pagos provisionales el criterio sostenido por los tribunales es que en efecto, resulta absolutamente factible determinar conforme a su procedimiento de cálculo la existencia de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, corresponde entonces demostrar que aún ese saldo a favor es susceptible su devolución conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, tal y como lo sostuvo la contribuyente desde el escrito aclaratorio de fecha 07 de febrero de 2008, cuando por cualquier motivo un contribuyente paga en exceso Impuesto Sobre la Renta en pagos provisionales, como lo puede ser por aplicar un coeficiente de utilidad mayor al que corresponda o por utilizar una

tasa diferente de Impuesto Sobre la Renta, el monto pagado en exceso no puede considerarse por ningún motivo un pago provisional del citado impuesto, sino un pago de lo indebido. A este respecto, se transcribe las consideraciones formuladas por la Administración Local de Recaudación, visibles en la resolución 500-66-00-01-00-2008-09083 retomada de la carta-comunicación de fecha 17 de octubre de 2007, que en la parte que interesa señalan:



su caso este supuesto no se cumple, toda vez que, el supuesto pago indebido que pretende procediera, no se configura como tal, en virtud que se considera pago de lo indebido cuando la persona física o moral realiza el pago de cualquier contribución sin estar obligado a ello, por no encontrarse en los supuestos de causación previstos en la ley fiscal respectiva, ya sea que el pago se haya realizado por error del propio contribuyente o reconocimiento del derecho a la devolución del pago de lo indebido por resolución emitida en el recurso administrativo o bien por un órgano jurisdiccional; como ejemplo de lo anterior, se encuentra el supuesto de quien no estando obligado al pago del impuesto lo hace o cuando el contribuyente realiza un doble pago por el mismo concepto; en virtud de lo anterior cuando deriva un pago de la aplicación de la ley, no puede considerarse como un pago de lo indebido, sino de un saldo a favor; en este sentido cuando un contribuyente efectúa pagos provisionales en demasía a su impuesto

De la transcripción anterior, se aprecia que la autoridad considera que el pago de lo indebido se genera solamente bajo las siguientes hipótesis:

- a. Cuando una persona física o moral realiza el pago de cualquier contribución sin estar obligado a ello, *por no encontrarse en los supuestos de causación previstos en la ley fiscal respectiva* y que el pago se haya realizado por error del propio contribuyente.
- b. Por reconocimiento del derecho a la devolución del pago de lo indebido por resolución emitida en el recurso administrativo o bien por órgano jurisdiccional.

Bajo estas consideraciones es claro y evidente que el criterio aplicado por la Administración Local de Recaudación es parcial en perjuicio de la contribuyente, pues no analiza el conjunto de posibilidades que pueden generar un pago de lo indebido, tal y como si lo hicieron los Señores Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver sobre la contradicción de tesis 200/2007-SS con registro 20712 visible en 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVII, Enero de 2008; Pág. 1182, por lo que se transcribe la parte que interesa de la ejecutoria respectiva:

**Registro No. 20712**

**Asunto:** CONTRADICCIÓN DE TESIS 200/2007-SS.

**Promovente:** ENTRE LAS SUSTENTADAS POR EL ENTONCES SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO, AHORA TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS DE TRABAJO Y ADMINISTRATIVA DE DICHO CIRCUITO, Y EL TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

**“...En efecto, para justificar la aseveración anterior, ante todo, debemos analizar el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que es el sustento de las devoluciones, el cual se transcribirá a continuación: (Reformado, D.O.F. 5 de enero de 2004). Artículo 22. Como se ve de su texto, este numeral contiene dos supuestos, en los que las autoridades están obligadas a devolver ciertas cantidades, a saber: *Las pagadas indebidamente. Las que procedan conforme a las leyes fiscales.* En el primer supuesto, se refiere a cuando el contribuyente o tercero responsable ha enterado (pagado) cantidades de dinero a la autoridad, sin estar obligado a ello, es decir, puede existir un error aritmético que, como consecuencia, trae un pago en exceso o que el contribuyente haya interpretado y aplicado en forma errónea la ley, es decir, que haya excedido en el pago de impuestos por una inadecuada interpretación de las normas. En**

general este primer supuesto hace referencia al pago en exceso del contribuyente sobre sus obligaciones fiscales, es decir, un cumplimiento de obligaciones en demasía. **En el segundo supuesto nos encontramos ante la presencia del acreditamiento y la traslación, esto ocurre cuando el contribuyente tiene como resultado una cantidad a favor que él mismo trasladó, es decir cuando en demasía se trasladó el impuesto. Ahora, el segundo párrafo del precepto en comento establece que las devoluciones se pueden hacer de dos maneras: Por oficio, o a petición del interesado. Por oficio se refiere a que la autoridad reconoce su adeudo con el contribuyente sin necesidad de que éste se lo solicite, es decir ha recaudado de más a un contribuyente, lo cual afecta de ilegalidad tal acto y percibe un beneficio no establecido en la ley, por lo que la misma autoridad decide que dicho crédito debe ser pagado al contribuyente. Esto es, el legislador previó que cuando la autoridad advierta por sí misma, que existe una recaudación a un contribuyente por más de lo que establece la ley, se le debe devolver, sin que el propio contribuyente lo solicite. La segunda manera (a petición del interesado), establece que la acción debe de realizarse por el contribuyente, en el que manifieste por escrito que existe el pago de lo indebido o en saldo a favor conforme la aplicación de ley, es por ello que se solicita mediante los formatos establecidos. No se abordará en el presente estudio las formas de pago ni los plazos que rigen las devoluciones, en virtud de no estar relacionadas con la litis originaria. En esta perspectiva, podemos aseverar que el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación prevé la procedencia de la devolución de cantidades que obtengan los contribuyentes de un saldo a favor, pudiéndose aplicar tanto a contribuciones como a cualquier otro tipo de obligación, pues el precepto refiere 'cantidades pagadas indebidamente', con lo cual abarca todo tipo de pago que se haya efectuado conforme a las leyes tributarias, lo cual es acorde a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria que rigen las relaciones jurídicas, ya que éstas garantías exigen que el legislador establezca los mecanismos para que el fisco efectúe la devolución respectiva, lo cual ha sido previsto en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 22. Es decir, la**

devolución de cantidades pagadas indebidamente, no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, como lo es la que surge cuando el particular entrega sumas de dinero por un acto de autodeterminación (caso análogo al pago del crédito al salario, que es calculado por el patrón), aun cuando ese pago se efectúe en cumplimiento de leyes fiscales.

En apoyo a lo anterior, se cita la tesis emitida por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 9 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001, Tesis P. XI/2001, que dice:

**‘PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. ...’.**

Elo es así, debido a que se estima incorrecta la postura de la Sala responsable en el sentido de que al haber sido el pago del crédito al salario una erogación prevista en la ley, no se trata de un pago de lo indebido; por el contrario, y como se dijo en párrafos precedentes, las ‘cantidades pagadas indebidamente’ a que alude el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, abarca todo tipo de pago que se haya efectuado conforme a las leyes tributarias, y así, la devolución de cantidades pagadas indebidamente, debe entenderse para todas aquellas situaciones que surgen cuando el particular entrega sumas de dinero que no le correspondía hacer en su carácter de contribuyente, o como sujeto de obligaciones en la relación jurídica establecida con el fisco.

De lo transcrito anteriormente, los autores de esta investigación señalan que el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación contiene dos supuestos en los que las autoridades están obligadas a devolver ciertas cantidades: *las pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.*

El primer supuesto se refiere a cuando el contribuyente o un tercero ha enterado (pagado) cantidades de dinero a la autoridad, sin estar obligado a ello. En general, este primer supuesto hace referencia al pago en exceso del contribuyente sobre sus obligaciones fiscales, es decir, un cumplimiento de obligaciones en demasía.

El segundo supuesto se refiere al acreditamiento y la traslación, esto ocurre cuando el contribuyente tiene como resultado una cantidad a favor que él mismo trasladó, es decir, cuando se trasladó en demasía el impuesto.

El segundo párrafo del precepto en comento establece que las devoluciones se pueden hacer de dos maneras: por oficio o a petición del interesado. La primera forma se refiere a que la autoridad reconoce su adeudo con el contribuyente sin necesidad de que éste se lo solicite, es decir, la misma autoridad decide que dicho crédito debe ser pagado al contribuyente. La segunda forma establece que la acción debe realizarse por el contribuyente, manifestando por escrito que existe el pago de lo indebido o un saldo a favor conforme a la ley.

Entonces, el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación prevé la procedencia de la devolución de cantidades que obtengan los contribuyentes de un saldo a favor, pudiéndose aplicar tanto a contribuciones como a cualquier otro tipo de obligación, pues el precepto refiere "cantidades pagadas indebidamente", con lo cual abarca todo tipo de pago que se haya efectuado conforme a las leyes tributarias.

Es decir, de actualizarse el supuesto de que no exista impuesto sobre la renta a enterar por parte del patrón, éste no se encontrará impedido para efectuar la disminución correspondiente, porque está en posibilidad de solicitar la devolución

de las cantidades que resulten como saldo a favor, en términos del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, esto es, de aplicar las reglas generales que sobre el particular establece el numeral mencionado, en el entendido de que el Código Fiscal de la Federación es un cuerpo legal a través del cual se busca la sistematización y unidad de las instituciones que rigen esta materia, así como los principios generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado; por tanto, establece el marco general de referencia obligatorio de la relación jurídico - tributaria de los sujetos que en ésta intervienen, donde más que un simple ordenamiento supletorio constituye uno complementario, toda vez que no sólo se aplica en defecto de la ley fiscal especial sino actuando conjuntamente con ellas para evitar la repetición innecesaria de conceptos tributarios, regulando para tal efecto figuras procedimentales o sustantivas como en el presente asunto acontece con la devolución.

**De la transcripción anterior de la que se desprende la interpretación jurisdiccional del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación los autores aprecian con toda claridad que la responsable incorrectamente sostiene que el pago de lo indebido se origina solamente cuando la persona física o moral realiza el pago sin estar obligado a ello, no así como en el caso de la contribuyente: cuando realiza un pago en exceso de una obligación prevista en una ley fiscal, pues según su equivocado criterio, dicho pago sería un saldo a favor. Así las cosas es errónea tal apreciación, pues nuestro máximo tribunal en interpretación que debe prevalecer para ésta H. Sala Regional, dijo que el pago de lo indebido se configura también cuando el contribuyente realiza el pago en exceso de sus obligaciones fiscales, es decir, un cumplimiento de obligaciones en demasía.**

En continuación a todo lo expuesto anteriormente se puede decir que los casos en los que se presenta un pago de lo indebido son los siguientes:



1. **No existe crédito fiscal:** El más frecuente de los pagos de lo indebido se presenta cuando la persona que lo realiza no tiene legalmente el carácter de deudor, por no existir un crédito fiscal a su cargo, ya sea tratándose de impuestos porque su situación no coincide con lo que la ley tributaria señala para la generación de la obligación o en materia de derechos cuando no existe contraprestación correspondiente al Estado por una prestación recibida y en tal concepto faltó la causa jurídica que justifique el pago o, en otras palabras la persona que lo realizó no es contribuyente.
2. **Si existe crédito fiscal pero su cuantía es inferior a la cubierta:** Este caso, tal y como el que nos ocupa, se presenta cuando al hacerse la liquidación se exageró su importe, independientemente que dicha liquidación hubiera sido realizada por el contribuyente o por la autoridad, ya que el único requisito que la ley exige es que el Fisco haya percibido más de lo que legítimamente le correspondía. Esta circunstancia puede presentarse tanto en materia de impuesto como en materia de derechos si el pago excedió de la cuota fijada para el servicio, en la ley correspondiente.

En continuación de nuestra ponencia, debemos añadir que el pago se hizo por error toda vez que la prestación pagada se hizo en demasía a la debida. En el caso concreto la obligación legal era pagar \$ 8,987.00 y el contribuyente pago \$ 50,000.00. Y no obstante existir la fuente del pago hubo una falla en el acto del pago mismo.

Fue un error de hecho toda vez que este se materializó al momento de realizar la prestación ya que el contribuyente en lugar de ejecutar la prestación en cantidad de \$ 8,987.00 lo hizo en demasía por al cantidad de \$50,000.00.

1. **Recargos:** Existe un pago de lo indebido en materia de recargos cuando la demora no es impugnada al contribuyente o se exageró su importe al hacerse la liquidación.
2. **Multas:** Existe pago de lo indebido en materia de multas, en los siguientes casos:
  - a) Cuando las facultades de la autoridad para imponerlas hubiere caducado en los términos del Artículo 67 del Código Fiscal.
  - b) Cuando la ley en que se fundamente la autoridad para imponerla hubiere sido abrogada antes del cobro.
  - c) Cuando la multa hubiere sido declarada nula por el Tribunal Fiscal de la Federación.
  - d) Si la multa hubiere sido condonada por el Servicio de Administración Tributaria.
  - e) Cuando el Tribunal Fiscal de la Federación hubiere reducido la sanción, y
  - f) Cuando el Servicio de Administración Tributaria hubiere condonado parcialmente dicha multa (Kaye, 2000).

La Contribuyente sostuvo que se configuraba el pago de lo indebido conforme a las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

1. Durante el curso del ejercicio fiscal 2006 la contribuyente realizó pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$742,379.00 conforme a las cantidades mensuales que a continuación se detallan, mismas que fueron íntegramente pagadas según lo podrá constatar esta responsable con la consulta que sirva realizar a la Cuenta Única WEB del Servicio de Administración Tributaria.
2. Con motivo de la presentación del dictamen por contador público registrado por el ejercicio 2006, se auto determinó pagos provisionales en cantidad de \$962,433.00 es decir en cantidad mayor a los originalmente

enterados, y como consecuencia de ello se procedió a la determinación y entero de las diferencias a cargo por cada uno de los meses, ello con la finalidad de evitar incurrir en multas de forma por la indebida presentación de los pagos provisionales, dichas diferencias fueron íntegramente pagadas según lo podrá constatar esta responsable con la consulta que sirva realizar a la Cuenta única WEB del Servicio de Administración Tributaria.

- No obstante lo anterior, en cada uno de los meses le resultó a la contribuyente una diferencia a cargo, **excepto en los meses de junio que no existió diferencia y en el mes de noviembre en el que la contribuyente enteró \$ 50,000.00 en lugar de los \$ 8,987.00 que debió enterar, por lo que pagó en exceso la cantidad de \$41,013.00 que es precisamente el monto que solicitó en devolución como pago de lo indebido.**

Para una mejor apreciación de lo antes descrito se plasma la situación en el siguiente cuadro resumen:

PERIODO	IMPUESTO DETERMINADO POR AUDITORIA	IMPUESTO PAGADO POR EL CONTRIBUYENTE	DIFERENCIA
ENERO	61,611	39,367	22,244
FEBRERO	59,631	26,792	32,839
MARZO	128,199	45,577	82,622
ABRIL	86,101	77,790	8,311
MAYO	86,284	78,207	8,077
JUNIO	81,552	81,552	0
JULIO	87,076	85,576	1,500
AGOSTO	86,391	1	86,390
SEPTIEMBRE	82,143	81,452	691
OCTUBRE	86,236	85,445	791
NOVIEMBRE	8,987	50,000	(41,013)
DICIEMBRE	108,222	90,620	17,602
<b>TOTAL</b>	<b>962,433</b>	<b>742,379</b>	<b>220,054</b>

**Del cuadro anterior se aprecia con toda claridad que la contribuyente pagó en exceso la cantidad de \$ 41,013.00 correspondientes al mes de noviembre, pago que a la luz de la interpretación armónica del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, desarrollada con amplitud en la presente investigación, se considera como pago de lo indebido y por lo tanto resulta susceptible de solicitarse en devolución en los términos del Artículo 22 del Código Tributario Federal, tal y como lo hizo la representada según consta en el aviso correspondiente al cual recayó el folio 7407005880.**

A mayor abundamiento, en la Tabla 2: DETERMINACION DE PAGOS PROVISIONALES Y PAGOS MENSUALES DEFINITIVOS del dictamen para efectos fiscales del ejercicio 2006, se aprecia con toda claridad la determinación de las diferencias a cargo o a favor conforme a la mecánica establecida en el citado anexo, y con el que se concluye que efectivamente la contribuyente pagó en exceso y por lo tanto indebidamente la cantidad de \$41,013.00 por concepto de Impuesto Sobre la Renta en el mes de noviembre de 2006.

Conforme a lo anteriormente expuesto y fundado, se acredita la procedencia de la devolución del monto de \$ 41,013.00 por concepto de Impuesto Sobre la Renta, toda vez que la misma representa el cumplimiento en exceso o demasía a una obligación legal, constituyendo en la especie un error de derecho.

# **CAPÍTULO 5**

## **CONCLUSIONES**

## CAPÍTULO 5 CONCLUSIONES

Al dar por terminado el desarrollo de los capítulos anteriores, donde se explica todo el procedimiento de la investigación, hemos aterrizado en el punto medular de la investigación, nos atrevemos a concluir que son procedentes las devoluciones de pagos en excesos como pago de lo indebido, en los provisionales del ISR de personas morales aplicando la adecuada fundamentación y motivación en los procedimientos administrativos, aunque para la Administración Local Jurídica de Villahermosa concluya que no existe el supuesto pago de lo indebido para su devolución.

El por qué de nuestra conclusión radica principalmente, un lado que las autoridades fiscales sostienen un criterio restringido en cuanto al concepto del pago de lo indebido ya que únicamente se fundamentan en el contenido del Artículo 22 de CFF, de cuya interpretación literal se advierte que el pago de lo indebido se genera bajo las siguientes hipótesis:

- a. Cuando una persona física o moral realiza el pago de cualquier contribución sin estar obligado a ello, por no encontrarse en los supuestos de causación previstos en la ley fiscal respectiva y que el pago se haya realizado por error del propio contribuyente.
- b. Por reconocimiento del derecho a la devolución del pago de lo indebido por resolución emitida en el recurso administrativo o bien por órgano jurisdiccional.

Del citado precepto, se advierten dos supuestos en los cuales las autoridades están obligadas a devolver las cantidades que haya percibido, a saber:

- Las pagadas indebidamente.
- Las que procedan conforme a las leyes fiscales

Bajo estas consideraciones es claro y evidente que el criterio aplicado por la autoridad fiscal es parcial en perjuicio del contribuyente, pues no analiza el conjunto de posibilidades que puede generar un pago de lo indebido, tal como lo hacen los Ministros de la Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis 200/2007-SS, conforme a la cual es falso lo aseverado por la autoridad en cuanto a que el pago de lo indebido se origina solamente cuando se realiza el pago sin estar obligado a ello y no así cuando como en su caso, se realiza un pago en exceso de una obligación prevista en una ley fiscal, lo cual es ilegal ya que el máximo tribunal ha establecido que el pago de lo indebido se configura también cuando el contribuyente realiza un pago en exceso de sus obligaciones fiscales.

En este orden de ideas, contrario a lo que alega la autoridad, en el caso que nos ocupa no existe pago de lo indebido, pues este se da cuando existe una duplicidad de pago, o bien, que la contribuyente, haya pagado alguna contribución a la que no estuviera sujeto, ya que en dichas circunstancias sí se actualizaría el pago de lo indebido, por lo que debe regir el sentido del fallo.

Lo anteriormente expuesto no es impedimento para que con fundamento en el Artículo 5 del CFF, que nos menciona que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, recurramos al Derecho Civil y a la doctrina para esclarecer el contenido integral del pago de lo indebido.

Por otro lado, de acuerdo al Código Civil Mexicano, define al pago de lo indebido, como una especie de enriquecimiento sin causa, que se presenta cuando, sin existir la relación jurídica entre dos personas, una de ella entrega una cosa a la otra con el principio de cumplir la supuesta obligación. Ahora bien para que se considere un pago de lo indebido deberá reunir los siguientes requisitos que a continuación se describen:

- Preexistencia de una obligación.
- La presentación se efectuó con animus solvendi.
- Que se pague aquello que se debe.
- Que se pague íntegramente lo debido.
- El pago no debe ser debido
- El pago debe haberse efectuado por error.

En este último requisito es donde se enfoca nuestro tema de investigación, ya que este error puede ser de hecho o de derecho, excusable o no, pero lo importante aquí es que el deudor ha efectuado un pago que no debe, por lo tanto la repetición procede, salvo que exista por parte del solvens un animus donado, pero la palabra pago no deja ningún tipo de deuda.

El desplazamiento indebido se produce como consecuencia de un elemento motorizante; el animus pacandi y teniendo como elemento esencial el error que en ciertos casos conllevará al enriquecimiento indebido del accipiens tendrá que materializarse necesariamente con la entrega de algún bien o servicio, sin causa justificante y opera en los siguientes supuestos:

- Ausencia de relación obligatoria.
- Que en caso exista relación obligatoria, se verifique en persona distinta.
- Se pague con prestación distinta a la debida o en demasía.
- Que el pago se ejecute a favor de persona distinta al accipiens.

De acuerdo a las lecturas anteriores concluimos que el pago de lo indebido a que se refiere nuestro problema de estudio es un error de hecho, ya que es posible solo en una relación obligatoria existente y valida, por ende hay un acreedor y un deudor y el error subyace en la presentación que a su vez puede verificarse que el deudor ejecuta la prestación debido y lo hace en demasía, ya que si por error se paga en exceso, se pague indebidamente, de suerte que se tiene derecho de exigir la restitución del excedente.



No pretendemos inclinar la balanza a favor del contribuyente, y afectar a la autoridad, lo que buscamos con este trabajo es precisamente un equilibrio, pues sabemos que tan no son buenas las arbitrariedades de la autoridad, como tampoco es bueno que se le deje sin protección alguna a la misma y peligre el aseguramiento del cobre de impuestos, pues de ello se sostiene básicamente nuestro país. No, lo que buscamos es un punto de equilibrio que nos parece puede lograrse con la debida interpretación y fundamentación respecto a las devoluciones del pago de lo indebido en los provisionales del ISR pagadas en exceso.

En conclusión y en dase a todas las ideas plasmadas anteriormente en esta investigación proponemos:

1. Que los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta sean definitivos, para que su recuperación sea de manera mensual como pago de lo indebido o como saldo a favor.
2. Que las leyes fiscales fundamente debidamente el concepto de saldo a favor y pago de lo indebido y sus aplicaciones.
3. Que se modifique el artículo 22 del CFF, para que abarque todo tipo de pago indebido que se haya efectuado conforme a las leyes tributarias, y así la devolución de cantidades pagadas indebidamente, cuando el particular entrega sumas de dinero que no le correspondía hacer en su carácter de contribuyente, o como sujeto de obligaciones en la relación jurídica establecida con el fisco.

# **GLOSARIO**

## GLOSARIO

- Acción de in rem verso:** Es la que se ejerce en contra de una persona que se ha enriquecido causando un empobrecimiento correlativo a otra; que este empobrecimiento sea injusto, ilegítimo o sin causa y que la víctima carezca de otro medio para obtener la reparación que no sea la *acción de in rem verso*<sup>25</sup>.
- Accipiens:** El acreedor. El sujeto al que de forma principal esta destinado el pago. Sujeto Pasivo. Recibe el pago, obtiene un incremento patrimonial<sup>26</sup>.
- Acto Ilícito:** Conducta que viola deberes preescritos en una norma jurídica<sup>27</sup>.
- Ánimus Solvendi:** Voluntad del deudor para pagar<sup>28</sup>.
- Buena fe:** Obligación de conducir honrada y concienzudamente en la formación y ejecución del negocio jurídico sin atenerse necesariamente a la letra del mismo<sup>29</sup>.
- Contribuyente:** Persona física o moral que de conformidad con las Leyes fiscales, realiza actos o actividades por las que queda sujeto al pago de impuestos federales, estatales o municipales<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> PIÑAN Indacochea, María Cecilia. Septiembre de 2008. <http://www.monografias.com/trabajos61/pago-indebido/pagoindebido2.shtml>

<sup>26</sup> *Ibidem*

<sup>27</sup> *Diccionario Jurídico 2000 Digital*

<sup>28</sup> *Ibidem*

<sup>29</sup> *Ibidem*

<sup>30</sup> LÓPEZ López, José Isauro, *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*, México, CENGAGE Learning, 2008, p.p. 29 – 192.

<b>Denominación social:</b>	Nombre impersonal de una sociedad de capitales. Éste puede formarse con un nombre arbitrario o con el de una cosa, fin, objetivo, etc. <sup>31</sup> .
<b>Dogma:</b>	Son opiniones que en virtud del principio de autoridad, no es otra cosa que una opinión impuesta <sup>32</sup> .
<b>Inconstitucional:</b>	No conforme con la constitución <sup>33</sup> .
<b>Indebitum ex re:</b>	Cuando el error ha consistido en entregar cantidad mayor que la que realmente se debe o se haya entregado cosa distinta a la que fue objeto de la prestación a que estaba obligado <sup>34</sup> .
<b>Mala fe:</b>	Disimulación del error, una vez conocido, de una de las partes de un contrato <sup>35</sup> .
<b>Solvens:</b>	El deudor. Sujeto Activo. Sujeto quien efectúa la entrega, quien experimenta una pérdida de bienes <sup>36</sup> .

---

<sup>31</sup> *Ibidem*

<sup>32</sup> *Ibidem*

<sup>33</sup> Institución de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, UNAM – Porrúa, 1989.

<sup>34</sup> *Ibidem*

<sup>35</sup> *Ibidem*

<sup>36</sup> *Ibidem*

## BIBLIOGRAFÍAS

---

### LIBROS

1. BEJARANO Sánchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*. México, Editorial Oxford University Press, 5ª. Edición, 1999, 461 pp.
2. CALVO Nicolau, Enrique y Enrique Vargas Aguilar. *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Empresas)*. México, Editorial Themis, 1ª Edición, 1986, 516 pp.
3. DOMINGUEZ Orozco, Jaime. *Pagos Provisionales del ISR y el IA*. México, Editorial ISEF, 27ª Edición, 2006, 340 pp.
4. HÉRNANDEZ Sampieri, Roberto. *Metodología de la Investigación*. México, Editorial McGraw – Hill, 4ª Edición, 2006, 896 pp.
5. Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*. México, Editorial Porrúa - UNAM, 3ª Edición, 1989, 3272 pp.
6. KAYE, Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*. México, Editorial Themis, 6ª Edición, 2000, 464 pp.
7. LÓPEZ López, José Isauro. *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*. México, Editorial CENGAGE Learning, Edición 2008, 314 pp.
8. MARTIN Granados, Ma. Antonieta. *Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto a los Depósitos en Efectivo*. México, Editorial CENGAGE Learning, Edición 2008, 483 pp.

### REVISTAS

1. Información Dinámica de Consulta. *Contabilidad Fiscal* 200, Año XXII, 3ª. Época, 28 de Febrero 2009, 20 pp.

## LEGISLACION

1. Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, 57ª Edición, México, 1989.
2. Código Fiscal de la Federación. México, 2009.
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Olguin, 11ª Edición, México, 1997.
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta. México, 2009.

## INTERNET

1. Diccionario Jurídico 2000 (Digital).
2. Diccionario Fiscal Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa.  
<http://www.aitfa.org/attachments/file/Diccionario/Fiscal/S.pdf>
3. Información Dinámica de Consulta. Julio 2009.  
<http://www.idconline.com.mx/fiscal/sabias-que/2009/bfpago-de-mas-en-sus-contribuciones>
4. PIÑAN Indacochea, María Cecilia. Septiembre de 2008.  
<http://www.monografias.com/trabajos61/pago-indebido/pagoindebido2.shtml>
5. Servicio de Administración Tributaria por la Administración General de Asistencia al Contribuyente a través de la Administración Central de Relaciones y Comunicación. Octubre 2007.  
[http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/folletos07/folleto DEVOLUCIONES.indd.pdf](http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/folletos07/folleto DEVOLUCIONES.indd.pdf).
6. Servicio de Administración Tributaria.  
[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informacion\\_fiscal/tramites\\_fiscales/guia\\_tramites/125\\_6349.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/guia_tramites/125_6349.html).