



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN**

**LA NO PRESCRIPCIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO EN MÉXICO**

**TESINA PARA OPTAR AL GRADO DE ESPECIALIZACIÓN
ESPECIALIDAD EN DERECHO FISCAL**

PRESENTA:

AMARO JAEN TORRES VELÁZQUEZ

ASESORA: MARÍA IRACEMA CRISTAL GONZÁLEZ MARTÍNEZ

CD. MX. AGOSTO DE 2022



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.

AGRADECIMIENTOS

Mi eterna gratitud a la Universidad Nacional Autónoma de México, en especial a la Facultad de Estudios Superiores Acatlán, por haberme permitido formarme en ella como estudiante y por autorizar que presente este trabajo de investigación, con el cual deseo obtener el grado de especialización en Derecho Fiscal.

Quiero agradecer a mi asesora María Iracema Cristal González Martínez, quien con su conocimiento y apoyo me guío a través de cada una de las etapas en este proyecto, gracias a su asesoría y consejos, este trabajo se pudo culminar con éxito.

A mis padres por confiar, por los valores y principios que me han inculcado. A mi esposa, por estar siempre a mi lado todos los días y noches más difíciles durante mis horas de estudio. A mis hermanos y demás familia, que siempre estuvieron atentos en los pasos que daba. A mis maestros y compañeros que fueron partícipes de este desarrollo, ya sea de forma directa o indirecta.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	
1.1. Historia del Impuesto al Valor Agregado	5
1.2. Características generales del impuesto.....	8
1.3. Aspectos importantes del Impuesto al Valor Agregado.....	18
CAPÍTULO 2. CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
2.1. Momentos de causación del Impuesto al Valor Agregado.....	26
2.2. Diferencia entre saldo a favor y pago de lo indebido.....	37
2.3. Prescripción.....	42
CAPÍTULO 3. MECANISMOS DE RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
3.1. Devolución.....	47
3.2. Compensación.....	59
3.3. Acreditamiento.....	61
CONCLUSIÓN.....	69
PROPUESTA.....	70
BIBLIOGRAFÍA.....	71

I. INTRODUCCIÓN

Al analizar los diferentes mecanismos de recuperación de los impuestos en México, se observa que existen diversas formas para reponer nuevamente los saldos a favor de impuestos del contribuyente.

En este sentido, en el presente trabajo de investigación se desarrollará y estudiará de forma específica el Impuesto al Valor Agregado, en adelante IVA, así como un mecanismo de recuperación que solo tiene dicho impuesto, el acreditamiento de saldos a favor.

Al respecto, inicialmente se analizará la historia del IVA y ciertas características o aspectos importantes, en donde conoceremos los elementos fiscales que lo integran.

En la segunda parte del presente, se estudiará los momentos de causación del IVA, a la vez se confirmará la diferencia entre un pago de lo indebido y un saldo a favor de impuesto.

Paso siguiente, entraremos al detalle de la figura de prescripción fiscal y conoceremos los diferentes tipos de recuperación del IVA, para después, analizar diferentes criterios de la autoridad fiscal sobre este tema.

Finalmente, se emitirá una conclusión y una propuesta sobre el tema que se está investigando, en donde se confirma que los saldos a favor de IVA nunca prescriben para efectos de acreditamiento.

CAPÍTULO 1: ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1.1. Historia del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto que pagan todos aquellos consumidores dentro del territorio mexicano, sin importar su residencia o nacionalidad, el cual se obtiene por medio de una compra o bien por el uso de algún servicio. A su vez, se dice que es un impuesto indirecto, debido a que no lo recibe o lo capta la autoridad fiscal directamente de un solo individuo, ya que se traslada de contribuyente en contribuyente hasta que llega al consumidor final.

Conforme a lo anterior, el consumidor final es acreedor a dicha carga fiscal. Es importante resaltar, que el IVA es uno de los impuestos de mayor importancia en cuanto a la recaudación de ingresos para el país, mismos que son destinados al mantenimiento del gasto público y consta de ciertas características que le conforman, como, por ejemplo; a diferencia del Impuesto sobre la Renta (ISR) grava al objeto más no al sujeto, es decir, que se encarga de la actividad que se realiza, dejando de lado a la persona que la lleva a cabo.

El IVA tuvo su origen en Europa, por el año de 1925, bajo el régimen tradicional del “impuesto a las ventas”, mismo que se estableció como un sistema de impuesto en cascada. También se le conocía como fenómeno de imposición acumulativa, el cual consiste en cubrir un impuesto sobre otro impuesto de la misma naturaleza.

En el año de 1948, cuando después de realizar diversos estudios técnicos sobre este particular, se estableció en Francia, el impuesto al valor agregado, el cual ya contemplaba que debía recaudarse en etapas periódicas, permitiendo a su vez la deducción de la parte del impuesto ya cubierto en la etapa o periodo anterior.

Para varios historiadores, el primer antecedente del IVA se da en Japón en 1949, con el nacimiento de un impuesto al consumo. En Europa, se tienen conocimiento que Francia fue el primer país en adoptarlo en 1958.

Dicho impuesto, en sus inicios contemplaba una exención para productos de consumo indispensable y tasas diferenciales, un alta para productos suntuarios y una baja para las demás mercancías y servicios.

En el año de 1967, el consejo de la comunidad económica europea decidió adoptar los principios del IVA, estableciendo acuerdos mediante los cuales algunos estados convenían en sustituir sus respectivos sistemas de impuestos que gravaban las transacciones comerciales, por un sistema común que incluía al mismo tiempo el impuesto sobre el “valor agregado”.

Durante la década de los 70's, el IVA fue establecido en prácticamente todos los países del mundo. Antes de que entrara en vigor el IVA en México, el impuesto aplicable era el impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM), vigente desde 1948 a 1979, el cual, entre otras cosas, tenía las siguientes características:

- Indirecto: El contribuyente realizaba las actividades afectas al tributo, pero está prevista su traslación, por lo que finalmente quien sufre el impacto económico del gravamen es el consumidor.
- Federal: Daba la posibilidad de que los estados gravaran con contribuciones locales.
- De base estrecha: Solo gravaba la mayoría de las actividades mercantiles, permitiéndose con ello una diversidad de impuestos locales.
- Plurifásico: Gravaba todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes y servicios.
- Acumulativo: El impuesto de una etapa pasaba a formar parte de la base de la siguiente, propiciando distintas cargas fiscales, dependiendo del número de etapas por las que atravesaba el producto.

En 1966, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), inicia en México los primeros estudios para establecer el IVA, el cual, en principio dicho impuesto subsanaría las deficiencias del ISIM. Las deficiencias se detallan a continuación:

- No permitía consolidar el proceso de coordinación con entidades federativas.

- No permitía la deducción del ISIM pagado en la etapa anterior.
- Tenía como requisito para su causación, la mercantilidad de las actividades.

Así las cosas, en 1978 se formula el proyecto de ley, el cual se aprueba en diciembre de ese año, dándose una *vacatio legis* para su entrada en vigor hasta el año de 1980, llevándose a cabo en ese año una amplia difusión de este.

En diciembre de 1979, se publica por primera vez el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA), y se promueven ajustes a la ley como resultado de las observaciones tomadas durante 1979.

Ahora bien, el IVA es un impuesto recaudado por un intermediario que en general, no es quien en definitiva paga la carga fiscal, solo es un agente recaudador que repercute el impuesto al consumidor final. Se grava generalmente por consumir un bien o un servicio, o por llevar a cabo un acto en particular.

En los ordenamientos fiscales no existe una definición o concepto de que es el IVA; no obstante lo anterior, muchos autores crean su propia definición. En mi opinión, existe un consenso en que el IVA es un impuesto que grava el valor añadido a un bien o producto en cada fase de su producción o comercialización y que es financiado por el consumidor final.

Cabe mencionar, que se le conoce como valor agregado al margen de beneficio que resulta del valor de cambio en el precio de las mercancías, considerándose al “hecho económico” como el eje de desarrollo de las sociedades modernas, tanto a nivel interno como a nivel externo, formando una cadena global que da origen a la “economía mundial”.

Así las cosas, el IVA tiene diferentes características, entre las cuales destacan las siguientes:

- Es un impuesto indirecto porque grava al consumo específico de un bien o servicio y su carga fiscal recae en el consumidor final.
- Es un impuesto real porque se encuentra ligado directamente al consumo de

cosas.

- Es un impuesto interno porque grava solo los actos llevados a cabo dentro del territorio nacional.
- Es un impuesto regresivo porque impone mayor esfuerzo contributivo a las clases bajas.

Durante los sexenios presidenciales, el IVA sufrió varias modificaciones, por ejemplo, en el del presidente Miguel de la Madrid Hurtado se incrementó la tasa general del IVA del 10 al 15%; asimismo, aumentó al 20% la tasa sobre los bienes y servicios considerados de lujo, así como, se elevaron los precios y tarifas del sector público, sobre todo en los casos en que se suponía que eran de más consumo por los estratos de mayores ingresos.

El presidente Ernesto Zedillo Ponce de León, elevó la tasa del IVA a su nivel anterior, es decir del 10% al 15% para la generalidad de las mercancías, dejando en tasa cero los alimentos procesados y los medicamentos; al mismo tiempo elevó los precios y tarifas del sector público. Por el lado de los egresos, se recortó el gasto público en términos reales en un 10%.

1.2. Características generales de los impuestos

Cambiando de tema, para efectos de seguir estudiando el IVA desde el punto de vista fiscal, es importante conocer que es una contribución. Para estos efectos, de acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación (CCF), son contribuciones, las siguientes (énfasis añadido):

*“Las contribuciones se clasifican en **impuestos**, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

- I. **Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación***

jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado¹.”*

De lo anterior, se desprende que los impuestos son contribuciones y que todo pago de una contribución significa un desembolso en efectivo o en el patrimonio del contribuyente. Para que una contribución sea considerada como impuesto deberá cubrir ciertas características legales, así como tener los elementos normativos exigidos por los supuestos jurídicos. Asimismo, desde el punto de vista doctrinal, entendemos por impuestos lo siguiente:

“Son el pago que se hace al estado de carácter obligatorio, que consiste en el retiro monetario que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y

¹ Código Fiscal de la Federación, México, marzo 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

empresas.”²

En adición a lo anterior, podemos confirmar que los impuestos:

*“Son un concepto fundamental en la economía de cualquier país, debido a que ayuda al funcionamiento económico de cualquier sociedad, es decir, son un factor que afecta la actividad económica, estos reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de los bienes y servicios, y que es responsabilidad de la política impositiva cuidar que la afectación no sea negativa.”*³

Ahora bien, respecto a la eficiencia recaudatoria que debe tener cada país, debemos entrar al estudio de los conceptos de eficiente y eficaz, los cuales son temas que causan debate; la eficiencia proviene de latín “efficientia” y se refiere a la capacidad de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado; en resumen, se enfoca a utilizar los recursos de la mejor manera posible, esto se puede lograr al cumplir con todos los objetivos establecidos en el menor tiempo posible, o en su caso, sin desperdiciar recursos económicos, materiales y humanos, con lo cual se podrían disminuir los costos, sin que por ello se comprometa la calidad de lo que se hace.

Cabe mencionar que, entendemos por eficiencia recaudatoria lo siguiente:

*“Comprende las acciones que realiza y recursos que emplea la administración tributaria para lograr que los contribuyentes paguen sus impuestos voluntariamente. Esto a través de actividades de acercamiento y apoyo al contribuyente, así como la fiscalización.”*⁴

Las características que tiene una contribución para ser considerados un impuesto

² Hernández Trillo, F., Zamudio Carrillo, A. y Guerrero Amparán, J. Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo? Centro de Investigación y Docencia Económica

³ Rosen, H.S. (2002). Hacienda Pública 2ª Edición. McGraw Hill.

⁴ Morales Bañuelos, P. Samaniego Breach, R. Bettinger, H. (2009). “Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión”. Centro de economía aplicada y políticas públicas del ITAM.

son:

- Es la cantidad que constituye una obligación
- Deben ser establecidos por la Ley
- Debe ser proporcional y equitativo
- Está a cargo de personas físicas y morales
- Que se encuentran en la situación jurídica prevista por la Ley
- Debe destinarse a cubrir los gastos públicos

Como se comentó anteriormente, por impuesto entendemos que es una contribución que están obligadas a pagar los contribuyentes a una entidad de gobierno sin que exista una contraprestación directa, es decir, sin que se le asegure un beneficio directo por su pago.

Para efectos, de recaudar impuestos de forma eficiente, México debe tener una política fiscal, la cual debe ser impositiva efectiva. Para este caso, por política impositiva efectiva entendemos lo siguiente:

“Es aquella que logra una base amplia de contribuyentes, mantiene una carga fiscal justa y presenta incentivos al crecimiento económico.”⁵

En adición al párrafo anterior, a mi entender, los impuestos se clasifican en:

- Impuestos Directos: Son aquellos que gravan directamente a las utilidades de las personas o empresas. Por ejemplo, el más representativo, es el ISR.
- Impuestos Indirectos: Son aquellos que se aplican a bienes y servicios, por lo que afectan “indirectamente” a las personas. El más conocido es el IVA.

En México existen tres categorías de impuestos: municipales, estatales y federales, en los que se engloban todos los tipos de impuestos según el régimen fiscal al que pertenezcas como contribuyente: persona física, que son los ciudadanos y personas morales, es decir las empresas. A continuación, se detallan:

⁵ Samuelson, P., Nordhaus, W. (2002) Economía. México: McGraw Hill.

1. Impuestos federales: Dentro de los tributos nacionales básicos, que, dependiendo de las actividades, son una obligación de la mayoría de los contribuyentes mexicanos, así como de residentes extranjeros que ejerzan una actividad económica dentro del territorio nacional, estos son:

- Impuesto Sobre la Renta (ISR)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

2. Impuestos estatales: Son aquellos que se aplican dentro de la frontera de cada estado y no se trasladan a otros, por ejemplo:

- Impuesto por la adquisición de vehículos de motor o remolques que no sean nuevos.
- Impuesto por la prestación de servicio de hospedaje.
- Impuesto sobre nóminas.

3. Impuestos municipales: Son los tributos en favor de los gobiernos locales, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa de la Municipalidad al contribuyente, como lo son:

- Impuesto Predial
- Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Transmisión de Dominio

Vale la pena aclarar, que los contribuyentes sujetos de IVA son las personas morales y las personas físicas. Por lo anterior, al artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, especifica que se entiende por persona moral:

“Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden 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.”⁶

Por lo anterior, se explica que una persona moral es una persona jurídica que se componga de dos o más personas físicas o dos o más empresas.

Adicionalmente, por persona física se entiende que es una sola persona jurídica con capacidad y goce, el individuo en sí.

Asimismo, los impuestos tienen sus propios efectos, tales como:

1. Evasión: Sustracción total del pago del impuesto, recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la Ley, ya sea porque se realice lo que ésta prohíbe u omita realizar alguna actividad.

2. Elusión: Sustracción total o parcial del pago del impuesto sin recurrir a conductas ilícitas sino lícitas, es decir, coincidiendo con la hipótesis legal.

3. Traslación del gravamen. Se verifica en tres fases:

- Percusión: Momento en que se realiza el supuesto del hecho previsto por la ley, para que nazca la obligación.
- Traslación: Momento en que el causante del impuesto traslada a un y tercero, quien a su vez lo traslada a otro.
- Incidencia: Es el efecto por el que un impuesto acaba recayendo sobre un contribuyente que no tiene medio de trasladarlo a otros.

En este sentido, el estado necesita ingresos para satisfacer las necesidades colectivas, es decir, gasto público. Los ingresos que costean el gasto público se dividen en tributarios y no tributarios.

Los ingresos tributarios son aquellos que el estado obtiene de los mismos miembros de la sociedad y los ingresos no tributarios son aquellos que el estado obtiene por

⁶ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

sí mismo, a través de su propia actividad o por medio de préstamos o financiamientos internacionales.

Para efectos de obtener esos ingresos, el estado, a través del Poder Legislativo, es el único con la capacidad de crear, modificar o suprimir impuestos destinados a cubrir el gasto público. A esta facultad se le conoce como potestad tributaria o soberanía fiscal.

En mi opinión, la potestad tributaria se origina en la voluntad del pueblo, la cual se encuentra regulada en el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que señala lo siguiente:

“Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”⁷

De lo anterior, se entiende que México es un país soberano y su voluntad es constituirse como estado, por lo que, le otorga la facultad al Poder Legislativo de ejercer su potestad tributaria.

Por su parte, el artículo 41, del citado ordenamiento, establece en su primer párrafo lo siguiente:

“El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.”⁸

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

Por lo anterior, el país ejerce su soberanía través de los Poderes de la Unión, entre ellos el Poder Legislativo y le otorga la potestad tributaria para ejercer cualquier poder, como el de crear un impuesto.

Por otra parte, la CPEUM, además de señalar establece en su artículo 73, fracción VII, que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Así las cosas, la potestad tributaria se materializa cuando el citado Congreso, después de seguir el proceso legislativo correspondiente, establece impuestos en ley, que obligarán a los contribuyentes su correspondiente pago.

Para la creación de los impuestos, se deben seguir los siguientes pasos:

1. Iniciativa de ley: Son las propuestas de ley para establecer impuestos.
2. Debate y discusión: La propuesta de ley se discute primero por los diputados y si es aprobada, pasa a la Cámara de Senadores.
3. Publicación: Cuando ambas Cámaras aprueban la iniciativa, se turna al Presidente de la República para su publicación.

De acuerdo con lo analizado, la facultad del estado para crear impuestos inicia con el proceso legislativo de la ley, la cual establece impuestos a cargo de los gobernados, y termina cuando dicha ley entra en vigor.

Para efectos de que el gobernado conozca a detalle el impuesto que debe pagar, es necesario que la ley de dicho impuesto establezca los elementos esenciales del impuesto, como lo son objeto, sujeto, base, tasa y época de pago, los cuales se detallan a continuación:

- Objeto: Acto, actividad o cosa motivo del impuesto; por ejemplo, recibir utilidades de un negocio.
- Sujeto: Personas obligadas al pago del impuesto; por ejemplo, personas que perciban ingresos por su trabajo.

- Base: Cantidad sobre la que se determina el impuesto; por ejemplo, la totalidad de las utilidades de un negocio.
- Tasa: El porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto que se debe pagar; por ejemplo, la tasa del 30% de ISR.
- Época de Pago: Plazo o momento para pagar el impuesto; por ejemplo, las personas físicas con actividades profesionales deben presentar pagos provisionales del ISR a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que realizaron las actividades.

Estos mismos elementos, son mencionados en el primer párrafo del artículo 5 del CFF, como sigue:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”⁹

Del texto anterior, se entiende que todas las leyes que establezcan el pago de impuestos deben contener los elementos esenciales del tributo, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Ahora bien, existe dos tipos de sujetos, el activo y el pasivo. De este modo, el sujeto activo es aquel a quien la ley faculta para administrar y percibir los tributos, en su beneficio o en beneficios de otros entes; a su vez, el sujeto pasivo se trata de las personas jurídicas obligadas al pago de los tributos siempre que se realice el hecho generador de esta obligación tributaria.

Derivado de lo anterior, el hecho generador es la realización del hecho imponible, que ahora es de forma concreta, el hecho generador de una o más contribuciones. El hecho imponible se refiere básicamente a los “supuestos” por los que una persona, se vería en la obligación de pagar un impuesto.

⁹ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

De acuerdo con el artículo 6 del CFF, los impuestos tienen sus momentos de causación, como sigue:

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

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.”¹⁰

De esta manera, los impuestos se causan cuando se realizan situaciones jurídicas o de hecho, es decir, cuando existe el hecho imponible y generador en alguna operación.

En este orden de ideas, es obligación de todos los mexicanos pagar sus impuestos, esto se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, el cual señala lo siguiente (énfasis añadido):

Son obligaciones de los mexicanos:

I.-

II.-

***IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**¹¹*

Por lo anterior, todos los mexicanos estamos obligados a contribuir al gasto público, es decir, debemos pagar contribuciones al estado. Cabe resaltar, que el gasto público es utilizado con el fin de:

- Proporcionar servicios educativos y de salud
- Construir carreteras

¹⁰ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

- Apoyar el desarrollo del campo
- Procurar e impartir justicia
- Sostener relaciones con otros países
- Atender el costo financiero de las deudas contraídas por el estado

Asimismo, se desprende que los derechos que deben satisfacer los impuestos se encuentran en el citado artículo constitucional. Estos son derechos son, entre otros, los siguientes:

- Reserva de ley (legalidad tributaria): El Poder Legislativo sólo puede crear impuestos mediante ley.
- Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria): Al crear los impuestos, el legislador debe respetar la capacidad de las personas de pagar.
- Igualdad tributaria (equidad): El legislador debe crear impuestos sin otorgar beneficios o privilegios especiales.
- Destino al gasto público de los impuestos: Los impuestos deben crearse para cubrir los gastos públicos.

1.3. Aspectos importantes del Impuesto al Valor Agregado

Regresando al tema del IVA, ya quedo claro que es un impuesto general e indirecto que se genera cada vez que se compra algún bien o servicio y que grava todo valor que se agrega a la mercancía en su proceso de producción. Esto se hace mediante la figura de la traslación, por la cual el sujeto del impuesto no sufre pérdida económica en virtud del impuesto, pues lo traslada a quien le presta un servicio o le vende un bien, es decir, al consumidor final.

Como se mencionó anteriormente, el IVA se estableció en México en 1980 y se rige por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), así como un Reglamento a dicha ley, (en adelante RIVA) y un conjunto de reglas, que tienen por objeto facilitar la aplicación de las normas fiscales, mejor conocidas como la Resolución Miscelánea

Fiscal (RMF), las cuales se publican anualmente.

La LIVA en la actualidad está dividida en nueve capítulos, y contiene 43 artículos. Los primeros siete artículos se refieren a las disposiciones generales, que son la base fundamental para la determinación del impuesto; del artículo 8 al 34 son las disposiciones o reglas para cada uno de los actos o actividades que un contribuyente, tanto persona física o moral puede realizar y, por último, del 39 al 43 son las facultades de las autoridades y la participación de las entidades federativas.

A su vez, tiene ciertos elementos esenciales específicos como:

a) Sujeto:

El sujeto de un impuesto es la persona que realiza la actividad gravada, la que se ubica en el hecho hipotético previsto en la norma jurídica.

Los sujetos del IVA son las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- ✓ Enajenación de bienes
- ✓ Prestación de servicios independientes
- ✓ Arrendamiento de bienes Importación de bienes y servicios

Es importante observar que esta ley se refiere a la palabra de actos y/o actividades, a los hechos que realicen las personas físicas y morales, por lo que es útil, identificar la diferencia entre ambos conceptos:

- Acto es un hecho o acción que se realiza de manera esporádica.
- Actividad es un conjunto de operaciones o tareas que se realizan de manera constante.

b) Objeto:

El IVA tiene como hechos imponibles (objeto del impuesto) la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, la concesión del uso o goce

temporal de bienes y la importación y exportación de bienes y servicios, éstos son los actos o actividades gravadas. Es decir, constituyen el objeto del impuesto.

Los actos o actividades mencionados anteriormente se dividen, para efectos de esta ley, en tres tipos:

- No afectos: Que son aquellos que no se contemplan en el primer artículo de la ley y que por lo tanto no son objeto.
- Exentos: Aquellos que aun y cuando son objeto del impuesto, la ley los exime del gravamen o del pago de la contribución.
- Gravados: Son los que están contemplados en el primer artículo de la ley y, por lo tanto, se encuentran sujetos a gravamen para cualquiera de las tasas contempladas por la misma.

c) Base:

En el IVA, la base gravable se determina en función del valor de los actos o actividades gravados.

Es importante señalar que la determinación de la base gravable del IVA es muy importante y crucial, ya que de su correcta determinación depende el pago debido del impuesto.

En resumen, la base es el valor que la LIVA señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava. De manera general, la base del IVA es el valor de la operación.

d) Tasa:

La tasa general es de 16%; asimismo, hay una tasa especial de 0% que se aplica mayormente a alimentos y medicinas y, por último, la tasa de la región fronteriza al 8%.

En adición a lo anterior, existen ciertos actos o actividades que se encuentran

exentos del impuesto. Es importante comprender que existe una diferencia entre la exención con la tasa 0%, ya que esta última exige el cumplimiento de todas las obligaciones y da derecho al acreditamiento, como se establece en el artículo 2-A, último párrafo:

“Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”¹²

Lo anterior significa que el IVA que se pague a los proveedores sujetos a tasa del 0% será acreditable, lo que, en ocasiones, puede generar saldos a favor que el contribuyente podrá compensar o solicitar en devolución.

En este orden de ideas, para que un sujeto sea contribuyente de este impuesto, no basta con que realice los actos o actividades que son objeto del IVA, sino que, de acuerdo con lo que establece con la propia ley, es necesario que los realice en territorio nacional, es decir en nuestro país. Para efectos de entender la definición de territorio nacional, el CFF en su artículo 8°, lo define como:

“Para los efectos fiscales, se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos² integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.”¹³

e) Época de pago:

Se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el impuesto. Es importante tener presentes los plazos para presentar las declaraciones y pagar los impuestos.

A pesar de que las disposiciones fiscales marcan como fecha límite el día 17 del

¹² Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

¹³ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

mes siguiente al que corresponda la declaración de entero de impuestos federales, ciertos contribuyentes tienen la facilidad de disponer de unos días más para ello, sin que se considere que tal cumplimiento es extemporáneo. De ahí que en estos casos no sea procedente que se cause actualización y recargos; esta información la encontramos en el artículo 5.1 "Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa" de fecha 26 de diciembre de 2013.

El número de días adicionales están supeditado al sexto dígito numérico del RFC del contribuyente; a continuación, el detalle:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

De este modo, el artículo 1 de la LIVA señala quienes son los sujetos obligados a tributar en el IVA, las siguientes personas:

“Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.*
- II.- Presten servicios independientes.*
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley”.¹⁴

Derivado de lo anterior, se entiende que el objeto del IVA son los actos o actividades por enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal e importación de bienes.

A su vez, el cálculo del IVA es muy sencillo, esto es, al IVA trasladado se le disminuye el IVA acreditable. Así las cosas, el IVA trasladado proviene de los ingresos que obtienen los contribuyentes y el IVA acreditable de los gastos que realizan.

El citado artículo 1 de la LIVA, explica la mecánica para su determinación:

“El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.”

Existen ciertas diferencias entre los productos y servicios exentos del impuesto, aquellos gravados con tasa del 0% y los que no son sujetos del Impuesto al Valor

¹⁴ Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

Agregado. Éstas son las categorías en que se divide el IVA:

- Tasa del 16%
- Tasa del 0%
- Tasa del 8%
- Exentas de IVA

La tasa del 16% se aplica a la generalidad de las actividades económicas gravadas. Por mencionar, algunos casos en cuyo rubro toda persona física o moral se encuentra obligada a hacer el pago del 16% de IVA, son los siguientes:

- Prestaciones de servicios independientes.
- Otorgamientos de uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes o servicios.

Respecto a la tasa del 0%, en dichos actos no se incrementa el importe total a cubrir, pues la tasa de impuesto tiene un valor de cero. No obstante lo anterior, al ser gravados por la LIVA tendrán los mismos derechos de acreditamiento que los actos gravados a 16%.

En esta tasa, el consumidor no paga el gravamen. Se aplica, entre otros a los siguientes bienes:

- Libros, revistas y periódicos.
- Venta de animales y vegetales no industrializados.
- Medicinas de patente.
- Joyería, oro, orfebrería, piezas ornamentales y artísticas.
- Invernaderos para cultivos.
- Alimentos procesados para mascotas.
- Chiclos o gomas de mascar.

En este tenor de ideas, la tasa del 8% es solamente aplicable a la zona fronteriza sur y norte, es decir a los actos que se realizan en dichos territorios.

Finalmente, los exentos de IVA se trata de actos afectos a la LIVA a los que se otorga el beneficio de la exención, aunque perdiendo el derecho de acreditar el impuesto trasladado por las erogaciones identificadas con esos actos. Algunos ejemplos son:

- Venta de casa-habitación.
- El suelo.
- Transporte público terrestre de personas.
- Servicios de enseñanza.

Para concluir con este tema, algunos actos o actividades no son objeto de IVA, es decir, se trata de aquellos productos y servicios que no se contemplan en la LIVA. Entre ellos, se incluyen:

- Indemnizaciones de seguros en casos de siniestros.
- Premios por algún sorteo.
- Apoyos de becas gubernamentales.

Es importante mencionar, que el IVA se causa por las operaciones que se realicen efectivamente o por movimientos de flujo de efectivo, es decir, a lo cobrado y lo pagado, como lo detalla el artículo 1-B de la LIVA:

“Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.”¹⁵

De lo anterior, se desprende que el IVA se considera cobrado y pagado, cuando el interés de acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las

¹⁵ Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

obligaciones. Asimismo, las formas de extinción de obligaciones son las siguientes de acuerdo con el Código Civil Federal:

- f) *“Compensación: Cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. (Art. 2185)*
- g) *Confusión de derechos: Cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. (Art. 2206)*
- h) *Remisión: Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe. (Art. 2209)*
- i) *Novación: Cuando las partes interesadas lo alteran substancialmente substituyendo una obligación nueva a la antigua. (Art. 2213).”¹⁶*

CAPÍTULO2: CAUSACIÓN DEL IVA

2.1. Momentos de causación del IVA

El IVA es un gravamen que afecta directamente al consumidor, debido que aquella persona que lo causa y paga es el cliente final de los bienes y servicios gravados bajo dicho impuesto. Como se ha mencionado, su principal característica es que no recae de forma directa en los ingresos del contribuyente como si lo hace el ISR, sino que afecta el costo de un servicio, producto o mercancía.

El procedimiento para determinar el impuesto al valor agregado que se debería pagar, o en su caso, que puede resultar a favor es muy sencillo; de hecho, como en casi todas las determinaciones de impuestos, es una fórmula aritmética, como sigue:

¹⁶ Código Civil Federal, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

	IVA trasladado cobrado
Menos:	IVA acreditable pagado
Igual:	IVA acreditable pagado
Menos:	IVA retenido del periodo
Más:	IVA retenido del periodo anterior
Igual:	IVA por pagar

De lo anterior, se desprenden tres conceptos que es obligatorio estudiar para entender el tratamiento fiscal del IVA:

a) IVA trasladado

Es el IVA que el contribuyente cobra al momento de prestar un servicio, otorgar el uso o goce temporal de bienes o enajenar un producto.

En este sentido, su monto es el resultado de multiplicar la tasa por el valor de la contraprestación que el contribuyente cobra, incluso cuando se retenga. En pocas palabras, es el resultado de aplicar, a los valores señalados en la LIVA, el monto de las actividades, las tasas que correspondan según sea el caso.

b) IVA acreditable

Es aquel IVA que el contribuyente paga al adquirir un bien, recibir un servicio, usar temporalmente un bien o importar bienes y/o servicios.

Por tal situación, su monto se determina multiplicando la tasa por el valor de las contraprestaciones. En este caso, que el contribuyente paga.

Vale la pena mencionar, que, de acuerdo con la LIVA, para que sea acreditable debe de señalarse, en el comprobante respectivo, de manera expresa y por separado y deben, además, cumplirse una serie de requisitos que, dada sus características, analizaremos más adelante.

c) Acreditamiento

El acreditamiento consiste en restar el IVA que se paga al adquirir o importar algo del IVA que se cobra al enajenar un producto, prestar un servicio u otorgar el uso o goce temporal de bienes.

En algunos casos, por la naturaleza del sujeto que presta el servicio y en función de la actividad gravada realizada, se retiene un parte del IVA que se traslada. Cuando se da este supuesto la mecánica del acreditamiento tiene una ligera modificación, o en su caso, una nueva aplicación, al IVA cobrado no sólo se le resta el IVA pagado; también se le disminuye el impuesto que le hayan retenido al contribuyente.

Para que el IVA sea acreditable, deberá cumplir con ciertos requisitos establecidos en el artículo 5, fracciones I a IV, los cuales se resumen a continuación:

1. Que corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el IVA, aún en las se aplique la tasa de 0%. Este requisito tiene dos ideas principales:

a) Indispensabilidad: Necesidad que se tiene del bien o servicio, cuyo pago originó el IVA que pretende acreditarse, para prestar los servicios o elaborar los productos, es decir, que el pago sea originado por un gasto necesario para la empresa.

b) Realización de actividades objeto del IVA: El producto que se elabora o el servicio que se presta debe de causar IVA, es decir, cuando se venda el producto o se preste el servicio se debe trasladar el impuesto, incluso a la tasa del 0 por ciento.

2. No será acreditable el IVA por erogaciones para actividades que no sean objeto de IVA.

3. Que el IVA haya sido trasladado expresamente y que conste por separado en los comprobantes fiscales.
4. Que el IVA trasladado haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.
5. Que el IVA retenido se entere conforme a la Ley del IVA.

Por lo consiguiente, el IVA tiene diferentes momentos de causación, los cuales se relacionan con los actos o actividades que grava, como se muestra a continuación:

“Enajenación de bienes: Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. (Art. 11)

Prestación de servicios: En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. (Art. 17)

Prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero: La prestación de servicios digitales se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones. (Art. 18-D)

Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes: Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas. (Art. 22)

Importación de bienes o servicios: En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera. (Art. 26)”¹⁷

De lo anterior, podemos mencionar que el momento de causación del IVA se da en el momento en que efectivamente cobren las contraprestaciones en efectivo, en bienes o servicios aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto. Sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Po lo consiguiente, la autoridad fiscal aclara mediante un criterio judicial, cuando se entiende por efectivamente pagado el IVA, como sigue:

VALOR AGREGADO. MOMENTO EN QUE EL IMPUESTO RELATIVO SE CONSIDERA "EFECTIVAMENTE PAGADO" PARA LA PROCEDENCIA DE SU ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN, EN FUNCIÓN DEL SUJETO QUE TIENE LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO Y ENTERARLO.

El impuesto al valor agregado es una contribución indirecta que grava: a) la enajenación de bienes; b) la prestación de servicios independientes; c) el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes; o, d) la importación de bienes o servicios, y debido a su mecánica especial, el contribuyente directo o jurídico no resiente la carga fiscal, sino que la repercute a un tercero. Así, el artículo 1o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé un sistema especial de retención y entero del tributo, conforme al cual, en determinados casos, la obligación correspondiente no es a cargo del enajenante del bien o del prestador del servicio, sino del propio contribuyente que lo adquiere o recibe. Por otra parte, de los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de ese ordenamiento se sigue que la expresión "efectivamente pagado", aplicable al impuesto referido como requisito para la procedencia de su acreditamiento o devolución se actualiza: a)

¹⁷ Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

en el momento en que el bien o el servicio correspondiente se paga en efectivo -sea en numerario o en electrónico-; b) en la fecha de cobro del cheque o cuando el contribuyente transmite ese título de crédito a un tercero; y, c) cuando se declara y entera ante la autoridad hacendaria. En consecuencia, el momento en que el impuesto se estima "efectivamente pagado" depende del tipo de contribuyente, es decir, si el adquirente del bien o servicio es uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1o.-A aludido, entonces está obligado a retener el impuesto que se le trasladó por el hecho imponible, así como a declararlo y enterarlo ante la autoridad hacendaria, de modo que, en dicho supuesto, será hasta que se declare y entere el tributo, cuando podrá calificarse como "efectivamente pagado", para los efectos del acreditamiento o devolución respectiva. Por el contrario, si la persona a la que se repercutió el impuesto al valor agregado no es un contribuyente de los establecidos en el último de los numerales mencionados, el tributo causado debe ser declarado y pagado por el enajenante o por el prestador del servicio, porque el adquirente del bien o del servicio debe cubrir el monto del impuesto en el mismo evento en que ocurre su traslado, con lo cual es posible considerar que desde ese momento se encuentra "efectivamente pagado" el impuesto y, por tanto, su acreditamiento no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar el consumidor final.¹⁸

De esta, se entiende que el IVA se considera efectivamente cobrado cuando en diferentes situaciones, como en el momento en que el bien se paga en efectivo o en la fecha de cobro del cheque la autoridad. Asimismo, cuando existe una retención del IVA, se considerará efectivamente pagado cuando el retenedor entere dicha retención.

Otro elemento para considerar es la figura de la retención. En algunos casos, en virtud de la operación realizada o por la naturaleza del contribuyente, éste tiene la

¹⁸ Jurisprudencia: XVI.1o.A. J/32 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Decima Época, Libro 33, agosto de 2016, Tomo IV, página 2500.

obligación de retener o bien, es sujeto de que le retengan una parte del IVA.

Es un mecanismo a través del cual, el sujeto que va a hacer, a otro, el pago del IVA le resta un porcentaje de éste o el total, para enterarlo a la autoridad fiscal. El retenedor es un sujeto pasivo sustituto, pues reemplaza al contribuyente directo, en su obligación de enterar el impuesto al fisco.

Cuando el contribuyente presta un servicio o enajena un producto cobra el IVA, pero si se ubica en alguno de los supuestos o actos de retención no se lo pagarían todo; le retendrían una parte dependiendo de cada supuesto.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 1-A de la LIVA, la retención de IVA aplica en los siguientes casos:

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

I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II. Sean personas morales que:

a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.

b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.

d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin

establecimiento permanente en el país.”¹⁹

Así las cosas, las retenciones son los montos de un ingreso que de retenerse al causante como impuesto por pagar por la realización de alguna transacción económica.

La retención será de dos terceras partes en las siguientes operaciones:

- a) Prestación de servicios personales independientes
- b) Prestación de servicios de comisión
- c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

Adicionalmente, la retención se hará del 4% cuando reciban los servicios de autotransporte terrestre de bienes.

En relación con la aplicación de la tasa del 0% del IVA para ciertos productos o servicios, a continuación, se detalla la larga lista de actos o actividades que se calcularán aplicando dicha tasa, en términos del artículo 2-A de la LIVA:

“El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación humana y animal, a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la

¹⁹ Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, micro encapsulados y aditivos alimenticios.

5. Chicles o gomas de mascar.

6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

c). - Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

d). - Ixtle, palma y lechuguilla.

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersores y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se

les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f). - Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g). - Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h). - Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i). - Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

j) Toallas sanitarias, tampones y copas, para la gestión menstrual.

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

II.- La prestación de servicios independientes:

a).- *Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.*

b). - *Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.*

c). - *Los de pasteurización de leche.*

d). - *Los prestados en invernaderos hidropónicos.*

e). - *Los de despepite de algodón en rama.*

f). - *Los de sacrificio de ganado y aves de corral.*

g). - *Los de reaseguro.*

h). - *Los de suministro de agua para uso doméstico.*

III.- *El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.*

IV.- *La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.*

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”²⁰

²⁰ Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

2.2. Diferencia entre saldo a favor y pago de lo indebido

Antes de iniciar con el análisis de las diferentes disposiciones fiscales, es necesario recordar la diferencia entre un saldo a favor y un pago de lo indebido. En este sentido, la tesis “*INTERESES EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 22-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ESTABLECE UN TRATO DIFERENCIADO PARA SU PAGO ENTRE QUIENES TIENEN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN A CAUSA DE UN PAGO DE LO INDEBIDO Y QUIENES GENERARON ESE DERECHO POR VIRTUD DE UN SALDO A FAVOR*”, la cual, por la importancia en el presente asunto que se analiza, a continuación, se transcribe su texto íntegro (énfasis añadido):

*En diversas ejecutorias, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que entre el pago de lo indebido y el saldo a favor existen diferencias, pues **mientras la primera figura se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso a causa de un error aritmético, de cálculo o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a su cargo (es decir, montos que no adeudaba al fisco pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley), el saldo a favor no deriva de un error, sino de la aplicación de la mecánica establecida en la ley fiscal (es decir, surge con posterioridad al entero del tributo)**. Por su parte, conforme a los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, el pago de intereses tiene la naturaleza de una indemnización por parte de la autoridad, ante su dilación para resolver sobre una devolución de saldo a favor o pago de lo indebido y procede -por regla- igualmente cuando se trata del pago de lo indebido como del saldo a favor; sin embargo, conforme al segundo precepto indicado, cuando no exista una solicitud de devolución por parte del contribuyente, el pago de intereses sólo procede cuando el origen de la cantidad a devolver es el pago de lo indebido, no así cuando se trata de saldos a favor, sin que ese supuesto sea contrario al principio de igualdad porque, al existir claras diferencias entre quienes tienen derecho a la*

devolución de una cantidad por concepto de un saldo a favor y quienes lo tienen a causa del pago de lo indebido, no se trata de sujetos ubicados en un plano o situación semejante o equiparable y, por tanto, el trato distinto para cada tipo de contribuyente (en razón del hecho generador de la devolución) está justificado.”²¹

De acuerdo con lo anterior, la autoridad claramente realiza una distinción, entre un pago de lo indebido y un saldo a favor. Así las cosas, el caso que nos concierne, es sobre el saldo a favor, el cual, podemos indicar que se genera por la propia mecánica que se realiza para calcular y enterar las contribuciones, de modo que, es precisamente en la declaración correspondiente, donde queda plasmado ese saldo a favor.

En este orden de ideas, es claro que el pago de lo indebido es precisamente aquella cantidad enterada que en realidad no se adeudaba al fisco pero que, por alguna circunstancia, o un error en el cálculo aritmético, se pagó a la autoridad fiscal, y por ello, el pago de lo indebido se genera al momento mismo del entero o pago.

En adición a lo anterior, los conceptos de pago de lo indebido y saldo a favor tienen su fundamento en el artículo 22 del CFF, que establece, entre otras cosas, que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. Asimismo, señala que el fisco federal deberá pagar la devolución que proceda, actualizada, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

De lo anterior, se desprende que el propio CFF establece los términos de pago de lo indebido y saldo a favor, dejando ver una importante diferencia entre ambas para efectos de calcular su actualización. Mientras para el pago de lo indebido establece que dicha actualización se cuantificará a partir de que se realizó el pago de la cantidad correspondiente, para el saldo a favor indica que la actualización se

²¹ Tesis: 2a. CXIX/2017 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Décima Época, Libro 45, agosto de 2017, Tomo II, página 1244.

realizará a partir de que se presentó la declaración que contenga ese saldo a favor.

Es importante resaltar, que, aunque ambos conceptos parecieran sinónimos, no deben existir confusión, tomando en cuenta que, en cualquiera de los dos supuestos, la autoridad fiscal se encuentra obligada a devolver el monto correspondiente, o bien, autorizar la compensación respectiva, siempre al amparo de una correcta y fundada solicitud.

Por otra parte, se tiene la duda de cuando se puede solicitar en devolución los saldos a favor de IVA en ciertas situaciones específicas, por ejemplo, cuando se acreditan los saldos a favor, pero ya no se pueden agotar. En esta situación la autoridad fiscal aclara lo siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. EL CONTRIBUYENTE PUEDE SOLICITARLA SI OPTÓ POR ACREDITARLO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 6o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PERO SE AGOTÓ LA POSIBILIDAD DE CONTINUAR HACIÉNDOLO Y DERIVADO DE ELLO RESULTA UN REMANENTE, SIEMPRE Y CUANDO SEA SOBRE EL TOTAL DE ÉSTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2015).

Hechos: La Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa consideró improcedente la solicitud de devolución de saldo a favor de un contribuyente que optó por el acreditamiento, al estimar que debía continuar acreditándolo hasta agotarlo; inconforme, promovió amparo directo.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que cuando el contribuyente cuente con saldo a favor y opte por acreditarlo en términos del artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2015, pero se agote la posibilidad de continuar haciéndolo y derivado de ello resulte un remanente, podrá solicitar su devolución, siempre y cuando sea sobre el total de éste.

Justificación: Lo anterior, porque de la interpretación sistemática de los artículos 1o., 4o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 22 del Código Fiscal

de la Federación, en su parte conducente, vigentes en 2015, se advierte que las figuras del acreditamiento y la compensación tienen efectos equivalentes, en el sentido de que disminuyen la deuda tributaria y ambas están al alcance del contribuyente de manera optativa; asimismo, que la procedencia de la devolución de cantidades que obtengan los contribuyentes de un saldo a favor, puede aplicarse tanto a contribuciones como a cualquier otro tipo de obligación, pues el precepto 22 citado se refiere a "cantidades pagadas indebidamente", con lo cual abarca todo tipo de pago que se haya efectuado conforme a las leyes tributarias. En ese contexto, se concluye que en el caso de que un contribuyente cuente con saldo a favor y opte por acreditarlo en términos del artículo 6o. señalado, pero se agote la posibilidad de continuar acreditándolo y derivado de ello resulte un remanente, podrá solicitar su devolución, siempre y cuando sea sobre el total de éste, con independencia del mecanismo elegido inicialmente para recuperar la cantidad pagada indebidamente.²²

De lo anterior, se desprende que cuando el contribuyente opte por acreditar el saldo a favor de IVA y no lo pueda acreditar en su totalidad, el remanente lo podrá solicitar en devolución, siempre y cuando, sea por el total del monto del remanente.

Asimismo, respecto a la solicitud de devolución de saldos a favor o de pago de lo indebido de IVA, la autoridad puede solamente devolver una parte al contribuyente y no la totalidad del monto solicitado. Esta situación se aclara en el siguiente criterio:

“DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR O DE PAGOS DE LO INDEBIDO. SI EL CONTRIBUYENTE ESTIMA QUE LA AUTORIDAD SÓLO LA APROBÓ PARCIALMENTE, DEBE IMPUGNAR TAL DETERMINACIÓN A TRAVÉS DE LOS MEDIOS DE DEFENSA QUE LA LEY ESTABLECE, PORQUE DE NO HACERLO, LA DEVOLUCIÓN PARCIAL ADQUIERE FIRMEZA.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación a cargo de las autoridades de devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas

²² Tesis: I.5o.A.2 A (11a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Undécima Época, Libro 6, octubre de 2021, Tomo IV, página 3667.

indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. Por ende, cuando existe un saldo a favor del contribuyente nace el derecho a recibir y a exigir esa devolución, el cual se encuentra sujeto al mismo plazo de prescripción que el crédito fiscal (cinco años), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 146 del propio ordenamiento; sin embargo, el ejercicio de esa facultad de solicitar la devolución y la consecuente resolución de la autoridad fiscal, no impugnada legalmente, agota, el derecho e impiden que el causante reitere la petición sin sujeción a principio temporal alguno. La finalidad de los artículos 22 y 146 invocados consiste, por un lado, en otorgar seguridad jurídica a las relaciones del fisco con los contribuyentes, con el objeto de que el precepto citado en primer lugar no obligue indefinidamente a las autoridades hacendarias con los particulares que hayan realizado algún pago indebido o tengan un saldo a favor y, por otro, que el contribuyente pueda reclamar la cantidad que considera como pago en demasía, para lograr se le restituya la cantidad que por ese concepto proceda, siempre y cuando lo haga ajustándose al término que establece el precepto citado en segundo lugar. Consecuentemente, cuando el particular ha solicitado esa devolución y la autoridad ordena su reembolso actualizado, cumple con la obligación que le impone el citado artículo 22, liberándola del crédito relativo derivado o derecho emanado de un pago de lo indebido o de un saldo a favor, ya que no sería lógico ni jurídico que el acreedor pueda requerir tantas veces como sea posible, dentro del plazo de cinco años, el debido cumplimiento de esa obligación, en virtud de que si la devolución no satisfizo totalmente el interés del gobernado, ya sea porque la autoridad la hubiera autorizado parcialmente, denegando en parte lo pedido en forma expresa o tácita, o porque aun cuando a criterio de la autoridad fiscal accede íntegramente a la petición de la contribuyente pero, por cálculos supuestamente erróneos no cubre en su totalidad el monto del pago de lo indebido o del saldo a favor o sus accesorios, o ambos, en tanto que en forma expresa o implícita la devolución fue autorizada hasta un monto determinado, de modo que lo no autorizado evidentemente causa agravios al contribuyente, quien en todo caso debe impugnar la resolución respectiva a través del recurso de revocación o del

juicio de nulidad; lo contrario significa que el contribuyente la ha consentido tácitamente por estar de acuerdo con ella y tal consentimiento hace precluir su derecho para insistir sobre los aspectos decididos, pues éstos, en esas condiciones, habrán adquirido certeza y, por ende, firmeza jurídica, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 121 y 207 del citado código. Razonar en sentido contrario llevaría a tolerar que los contribuyentes no impugnen oportunamente las determinaciones que les afecten en su esfera jurídica, con el fin de esperar varios años para acumular actualizaciones e intereses en perjuicio del erario público.”²³

De esta manera, cuando la autoridad fiscal solamente devuelva una parcialidad del monto solicitado, el contribuyente podrá iniciar algún trámite de defensa fiscal, para efectos de solicitar la parte negada.

2.3. Prescripción

Primeramente, debemos entender que es la prescripción. En este sentido, el Código Civil Federal, menciona lo siguiente:

“Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley (Art. 1135).

La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa. (Art. 1136).”²⁴

²³ Tesis: I.1o.A.114 A, Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Novena Época, Libro XIX, enero de 2004, página 1516.

²⁴ Código Civil Federal, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

Conforme a lo anterior, la prescripción es cuando una persona se libra de laguna obligación de hacer o dar. De esta forma, la prescripción puede interrumpirse en algunos casos, como por ejemplo en el siguiente:

“PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. EL AVISO DE COMPENSACIÓN INTERRUMPE SU PLAZO, AUN CUANDO SEA RECHAZADO POR LA AUTORIDAD FISCAL.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron si el aviso de compensación realizado por el contribuyente, que ha sido rechazado por la autoridad, constituye o no una gestión de cobro susceptible de interrumpir el plazo de prescripción para solicitar la devolución de saldos a favor, en términos de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el aviso de compensación que realiza el contribuyente respecto de un saldo a favor constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción, aun cuando sea rechazado por la autoridad.

Justificación: De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito. Conforme al diverso 22, párrafo décimo quinto, del propio ordenamiento, la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, considerando como gestión de cobro la solicitud de devolución que formule el particular, excepto cuando desista. Finalmente, en términos del artículo 23 del citado código, el contribuyente que pretenda realizar una compensación debe presentar el aviso ante la autoridad hacendaria competente.

De la interpretación de tales disposiciones se desprende que el aviso de compensación que realiza el contribuyente respecto de un saldo a favor constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción,

independientemente de su resultado, es decir, si procede o no dicha compensación. Se afirma lo anterior, porque el acto fundamental que da lugar a la interrupción ya sea mediante una solicitud de devolución, como expresamente lo prevé el código tributario, o bien, mediante el aviso de compensación, es la notificación que se hace al deudor respecto de la existencia de un adeudo fiscal cuyo pago se le requiere o solicita. De ahí que cuando un contribuyente tiene un saldo a favor respecto del que presenta un aviso de compensación, es evidente que dicha acción constituye una gestión de cobro tendente a hacer efectivo el saldo a favor, a fin de extinguir la diversa obligación de pago que tiene con el propio fisco. Sin que trascienda lo que a la postre resuelva la autoridad hacendaria respecto del referido aviso, porque tal circunstancia no cambia su naturaleza jurídica de gestión de cobro o de notificación de existencia de un adeudo tributario”.²⁵

Conforme a la anterior, el plazo de prescripción se interrumpe en cada gestión de cobro, como es en el caso de la presentación de aviso de compensación, aunque haya sido rechazado. Cabe mencionar que la prescripción inicia cuando la autoridad fiscal se da por enterada, es decir cuando se presenta una declaración normal o complementaria; a partir de ese momento inicia el plazo de prescripción, como de detalla a continuación:

“PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE UN SALDO A FAVOR, EL PLAZO INICIA A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE EL FISCO FEDERAL TIENE CONOCIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE ÉSTE.

En términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y dicho término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido; así que, tratándose de la devolución de los saldos a favor, el término de la prescripción

²⁵ Tesis: 2a./J. 28/2020 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Décima Época, Libro 79, octubre de 2020, Tomo I, página 780.

inicia a partir del momento en que el Fisco Federal tiene conocimiento de la existencia de éstos a través de una declaración normal o complementaria. Lo anterior es así, en virtud de que no será sino hasta el momento en que se consigna en la declaración respectiva un saldo a favor, cuando éste puede ser legalmente exigible por parte de los contribuyentes; de modo que, el derecho a obtener la devolución de un saldo a favor surge y se hace exigible hasta el momento en que se consigna en una declaración normal o complementaria y no al momento en que se hizo el entero respectivo, a diferencia de lo que sucede con los pagos de lo indebido, ya que en ese instante no existía el derecho del particular de solicitar la devolución, ni la obligación a cargo del Fisco Federal de restituirle cantidad alguna.”²⁶

No obstante lo anterior, la autoridad fiscal confirma que el hecho de presentar una declaración completaría, no revive la vigencia del saldo a favor o no actualiza el plazo de prescripción, debido a que la obligación empieza cuando el contribuyente está obligado a presentar la declaración, como se muestra a continuación:

“DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA. CUANDO EN BASE EN ELLA SE MANIFIESTEN SALDOS A FAVOR, CUYA DEVOLUCIÓN SOLICITA EL CONTRIBUYENTE, ESTÁ SUJETA AL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PREVISTO POR LOS ARTÍCULOS 22, PÁRRAFO ANTEPENÚLTIMO Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El ejercicio del derecho de los contribuyentes a modificar hasta en tres ocasiones sus declaraciones de impuestos respecto de ejercicios concluidos, previsto por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, si bien no se encuentra sujeto a ninguna limitante de tiempo, sin embargo, cuando las declaraciones complementarias tengan por objeto manifestar y solicitar la devolución de saldos a favor del contribuyente, derivados de contribuciones que se enteran por ejercicios, debe considerarse que en este caso, el ejercicio de dicha facultad se

²⁶ 1a. CCLXXXI/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Décima Época, Libro XV, diciembre de 2012, Tomo 1, página 529.

encuentra sujeto al plazo de prescripción previsto por los artículos 22, párrafo antepenúltimo y 146 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, deben formularse dentro del término de cinco años, contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración del ejercicio o de aquélla en que venció el plazo para su presentación, pues si el derecho a modificar las declaraciones de impuestos, no estuviera sujeto a un término, implicaría que podrían modificarse en todo tiempo y, como consecuencia, también solicitarse con base en ellas la devolución de saldos a favor, en detrimento del principio de seguridad jurídica.”²⁷

Lo anterior, también queda claro con la siguiente tesis, la cual explica el computo de plazo para el ejercicio de las facultades de comprobación, como sigue:

“CÓMPUTO DEL PLAZO PARA EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD. EL TRATO DIFERENCIADO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO PERMITE QUE AQUÉL INICIE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL DE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA, ES RAZONABLE.

Si bien es cierto que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, permite que el plazo para el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal empiece a computarse a partir del día siguiente al de la presentación de una declaración complementaria sólo por lo que hace a los conceptos modificados, mientras que el plazo para que opere la prescripción del derecho a la devolución de saldos a favor, regulado por los artículos 22 y 146 del mismo código, sólo puede empezar a computarse a partir de la presentación de la declaración normal del ejercicio, y no de la presentación de una declaración complementaria, también lo es que dicha diferencia de trato es razonable, ya que tiene como fin otorgar a la autoridad un plazo efectivo de cinco años para el ejercicio de sus facultades de comprobación, contados a partir de la fecha en

²⁷ IV.2o.A.2 A, Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Novena Época, Libro Tomo XIII, mayo de 2001, página 1121.

que tuvo conocimiento de la situación fiscal del contribuyente, pues mientras este último cuenta con la información desde que se genera, el fisco sólo puede tener acceso a la información del causante hasta que se la comunica, y sólo en la medida en que éste se la proporciona, ya sea a través de la declaración anual del ejercicio o mediante la presentación de una declaración complementaria. De ahí que si la ley no permitiera que el plazo para el cómputo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad iniciara a partir de la fecha de presentación de una declaración complementaria, se haría nugatorio el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad respecto de los conceptos modificados, pues bastaría con que el contribuyente presentara una declaración complementaria modificando su situación fiscal un día antes de transcurrido el término de cinco años para concluir el plazo de caducidad contado a partir de su declaración anual, para sostener que las facultades de la autoridad caducaron, porque el plazo necesariamente debe computarse a partir de la presentación de la declaración anual. Además, permitir que el cómputo del término para que opere la prescripción del derecho a la devolución de saldos a favor inicie a partir de la presentación de las declaraciones complementarias que presente el contribuyente, podría tener como efecto extender el plazo de prescripción, pues el causante cuenta con los elementos para determinar su situación fiscal desde que presenta su declaración anual.”²⁸

CAPÍTULO 3: MECANISMOS DE RECUPERACIÓN DEL IVA

3.1. Devolución

Ahora bien, para efectos de entender la vigencia los saldos a favor y de qué manera los podemos recuperar, es importante analizar los siguientes conceptos, los cuales tienen diferentes tiempos de prescripción:

²⁸ Tesis: 1a. CXCVIII/2011 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Novena Época, Libro I, octubre de 2011, Tomo 2, página 1065.

- Devolución
- Compensación
- Acreditamiento

Respecto a la devolución de impuestos, esta se regulada en el artículo 22 del CFF, el cual señala lo siguiente (énfasis añadido):

*“Las autoridades fiscales **devolverán las cantidades pagadas indebidamente** y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.”²⁹*

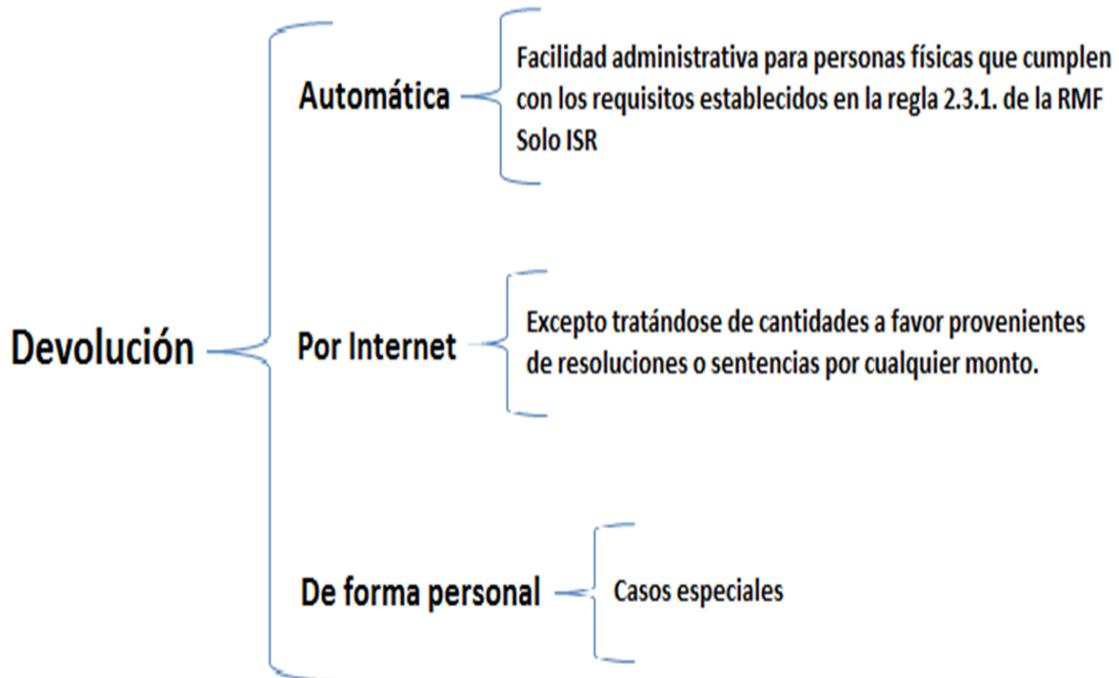
De lo anterior, podemos explicar que la devolución de impuestos es el derecho que tienen los contribuyentes de recuperar las cantidades que hayan pagado indebidamente al Servicio de Administración Tributaria (SAT), así como de los saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre que se hayan determinado conforme a lo previsto en las disposiciones fiscales vigentes.

Derivado de lo anterior, las personas físicas y morales pueden solicitar la devolución de los impuestos, siempre y cuando, hayan presentado declaraciones con cantidades a favor en algún impuesto o pagado cantidades indebidamente que no

²⁹ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

hayan compensado o acreditado dichas cantidades al momento de solicitar la devolución, según sea el caso.

El contribuyente, puede solicitar una devolución de impuestos, conforme a lo indicado en el siguiente esquema:



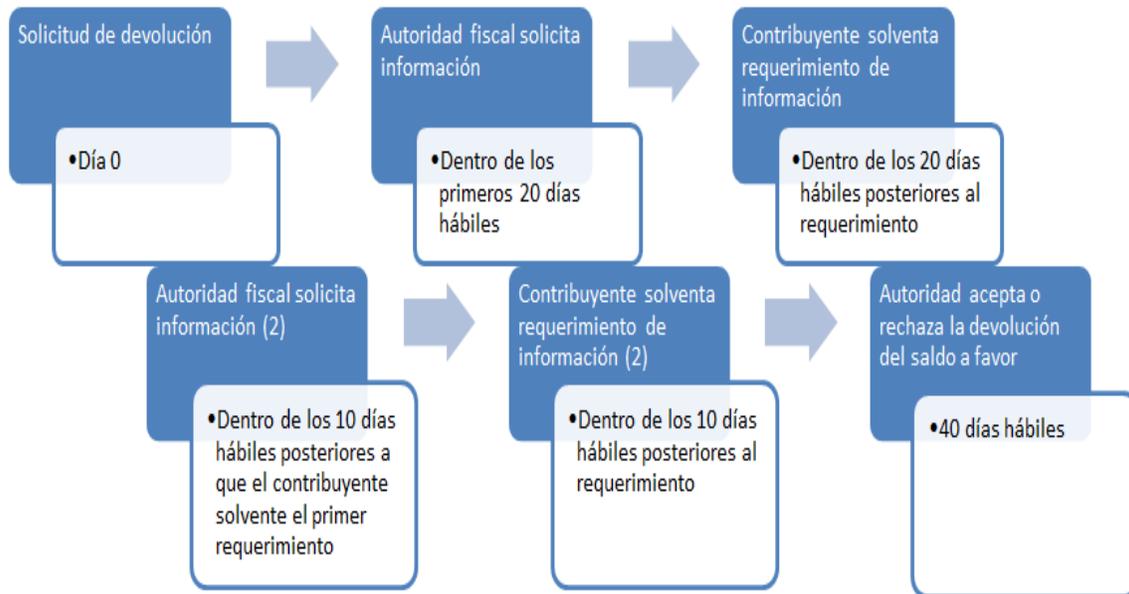
Cuando se solicite la devolución, ésta debe efectuarse dentro del plazo de cuarenta días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal. Asimismo, las autoridades fiscales podrán verificar la procedencia de la devolución, por lo que, pueden requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que consideren necesario y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al contribuyente para que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado; de no hacerlo se considerará que desistió de su solicitud de devolución.

De acuerdo con el párrafo anterior, el multicitado artículo 22 del CFF, especifica los plazos para que la autoridad fiscal, efectúa la devolución de saldos a favor, como se detalla a continuación:

“Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que, de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el primer requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, ya sea con

motivo del primer o segundo requerimiento, no se considerará en el cómputo del plazo para la devolución antes mencionado”.³⁰

Lo anterior, queda aclarado en la siguiente imagen:



Adicionalmente, las autoridades fiscales sólo pueden efectuar un nuevo requerimiento, durante los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente cuenta con diez días; de no hacerlo dentro de dicho plazo se considera que desistió de su solicitud.

En este contexto, cuando una autoridad fiscal devuelve o paga un saldo a favor de impuestos al contribuyente, no lo realiza de manera histórica, debido a que tiene que regresar dichas cantidades con ciertos accesorios, tales como actualización y recargos, en términos del artículo 17-A del CFF, como lo señala a continuación:

³⁰ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

“El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.”³¹

En resumen, el periodo de actualización es como sigue:



$$FA = \frac{\text{INPC mes anterior al mes en el que la devolución está a disposición del contribuyente}}{\text{INPC mes anterior al mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración}}$$

Así las cosas, por pago por parte de la autoridad en una devolución de impuestos, debemos entender lo siguiente:

“La entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”³²

En principio, los saldos a favor tienen una vigencia de cinco años. Lo anterior, en términos del citado artículo, el cual menciona que (énfasis añadido):

³¹ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

³² Manuel Borja Soriano, Teoría general de las obligaciones, 17ª ed., Porrúa, México, 2000, p. 420

“La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.”³³

Respecto a lo anterior, se entiende que los saldos a favor tienen la misma vigencia que el crédito fiscal, es decir, prescribe en cinco años, y ese plazo se interrumpe con el reconocimiento del deudor o cada gestión de cobro que se realice.

El artículo 146 del CFF, confirma dicha situación (énfasis añadido):

“El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el

³³ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

El plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

Los plazos establecidos en este artículo no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.”³⁴

En este orden de ideas, es necesario conocer, a partir de qué momento es exigible la devolución del saldo a favor y a partir de que fecha se inicia el cómputo del plazo de la prescripción. En este sentido, la SCJN aclaró este tema, mediante la jurisprudencia “SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN PARA EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN”, la cual, por la importancia en el presente asunto que se analiza, a continuación, se transcribe su texto íntegro (énfasis añadido):

“El artículo 22, párrafo décimo sexto, del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; por su parte, el artículo 146 del citado ordenamiento determina que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y que éste inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Así, en atención a que la prescripción en materia

³⁴ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

tributaria es una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución, sin que las autoridades fiscales puedan rehusarse a devolver tales cantidades conforme a derecho, de acuerdo con el artículo 2190 del Código Civil Federal.”³⁵

Derivada de la anterior jurisprudencia, se desprende que a obligación de devolver saldos a favor prescribe en un plazo de cinco años y el lapso inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Adicionalmente, resulta legalmente exigible el saldo a favor cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente determine las contribuciones.

Bajo esta tesitura, la prescripción correría a partir de que hubiesen fenecido los plazos para la determinación de las contribuciones a cuyo pago está obligado el contribuyente, es decir, a partir del momento en el cual hubiese presentado o hubiese debido presentar la declaración correspondiente.

En adición a lo anterior, el plazo correrá desde el momento en el cual se debió determinar y presentar la declaración que dio origen al saldo a favor conforme a las disposiciones fiscales y no así desde el momento en que se dio conocer al fisco el importe del saldo a favor. Así las cosas, ya no importaría la fecha de presentación de la declaración en la que se ha determinado el saldo a favor, ni tampoco la fecha de pago del impuesto, debido a que el inicio de la prescripción del plazo para devolver el saldo a favor de IVA, estará en función a la fecha fijada por las disposiciones fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las

³⁵ Tesis: P./J.48/2014 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Decima Época, Contradicción de tesis 536/2012, mayo de 2014.

contribuciones a las que se encuentre afecto y, para el caso de ISR, al ser un cálculo anual, será el mes de marzo de cada año.

Lo anterior, también es aplicable para la presentación de los saldos a favor presentados mediante declaración complementaria, de acuerdo con la siguiente tesis “PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS CON SALDO A FAVOR. EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PREVERLA COMO GESTIÓN DE COBRO QUE INTERRUMPA LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE DEVOLVER UN PAGO DE LO INDEBIDO, NO PRIVA NI LIMITA EL PATRIMONIO DE LOS PARTICULARES.” la cual, por la importancia en el presente asunto que se analiza, a continuación, se transcribe su texto íntegro (énfasis añadido)

“La circunstancia de que el artículo mencionado no incluya como gestión de cobro que interrumpa la prescripción de la obligación de devolver un pago de lo indebido, la presentación de una declaración complementaria en la que se autodetermina un saldo a favor, no priva del patrimonio a los particulares, ya que si el propósito de la prescripción es generar seguridad jurídica, al eliminar la incertidumbre en la relación existente entre los gobernados y el fisco federal, únicamente puede considerarse como gestión de cobro un acto que demuestre de manera inequívoca la voluntad del gobernado de recuperar la cantidad de dinero que está en poder de la autoridad tributaria, lo que no sucede con las declaraciones complementarias, ya que a través de éstas no sólo se determinan saldos a favor, pues son utilizadas para fines diversos, al constituir los medios a través de los cuales se realizan rectificaciones o ajustes de datos reportados en una declaración previa, por lo cual, una declaración complementaria no necesariamente reflejará un saldo a favor y, en consecuencia, no puede tener el carácter de gestión de cobro que interrumpa la prescripción, lo cual no se traduce en la privación, ni en la limitación del patrimonio de los gobernados, ya que éstos cuentan, en todo

momento, con la posibilidad de presentar la solicitud de devolución correspondiente.”³⁶

De lo anterior se desprende, que la declaración complementaria no es una gestión de cobro y que la prescripción del saldo a favor no inicia a la fecha de presentación de la declaración complementaria, si no desde la fecha en que se debió haber determinado las contribuciones.

Asimismo, el mencionado numeral, confirma que el plazo de prescripción se interrumpe cuando hay una gestión de cobro:

“El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito.”³⁷

En relación con lo anterior, se desprende que cuando el contribuyente solicita una devolución de saldos a favor, existe una gestión de cobro y se interrumpe el plazo de prescripción y se genera un nuevo plazo de este. Sin embargo, cuando se solicita la compensación del saldo a favor, el aviso de compensación no es una gestión de cobro que interrumpe la prescripción.

Lo anterior, lo aclara la SCJN en la tesis “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL AVISO DE COMPENSACIÓN NO REPRESENTA UNA GESTIÓN DE COBRO, NI INTERRUMPE EL TÉRMINO DE LA PRESCRIPCIÓN”, la cual, por la importancia en el presente asunto que se analiza, a continuación, se transcribe su texto íntegro (énfasis añadido):

“De los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, y de la jurisprudencia P./J. 48/2014 (10a.), del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES

³⁶ Tesis I.10o.A.30 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Decima Época, Materia Administrativa, Registro 2013342, diciembre de 2016.

³⁷ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN PARA EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN." visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 11, Tomo I, octubre de 2014, página 5, y en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 3 de octubre de 2014 a las 9:30 horas, se desprende lo siguiente: 1) El término de la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución del saldo a favor es de cinco años, que inicia a partir del día en que pudo haber sido legalmente exigido. Esto es, desde la fecha en que se presentó la declaración en que se autodeterminó el saldo a favor, o a más tardar la fecha en que debió de haberse presentado la declaración correspondiente; 2) El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro, o por el reconocimiento expreso o tácito del deudor; y, 3) Únicamente se prevén como gestión de cobro, las solicitudes de devolución siempre y cuando no se tengan por desistidas. **De lo expuesto, es incuestionable que el legislador no previó la figura de la compensación como gestión de cobro, pues ésta sólo implica una forma de pago de un saldo a cargo, que es ejercida unilateralmente por el propio contribuyente que se autodetermina un supuesto saldo a favor.** En ese sentido, la mera presentación del aviso de compensación no implica la aceptación de la existencia del adeudo por parte de la autoridad hacendaria. Más aún, cuando el artículo 23 del citado código tributario establece que no podrán compensarse las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, hace patente que solicitar la devolución de un saldo a favor y ejercer la opción de compensación, son dos acciones distintas que el propio Código Fiscal de la Federación regula en numerales con requisitos diferentes; de ahí que se estime que la única acción que se concibe como gestión de cobro, es la solicitud de devolución, no la compensación."³⁸

³⁸ Tesis IV.1o.A.67 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Decima Época, Materia Administrativa, Registro 201416, abril de 2017.

3.2. Compensación

Ahora bien, respecto a la compensación de saldos a favor, el artículo 23 de la CFF indica lo siguiente (énfasis añadido):

*“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar **por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio**, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico.*

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.”³⁹

Así las cosas, la compensación es una forma de extinguir las obligaciones entre dos personas que son deudoras y las cuales desean extinguir las dos deudas hasta el importe menor.

Una definición de compensación de manera doctrinal es la siguiente:

³⁹ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

“Se entiende como la forma admitida o que establece la ley, en virtud de la cual se extinguen ipso iure, o sea de pleno derecho sin necesidad de declaración judicial, por ministerio de la ley dos deudas, hasta por el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente.”⁴⁰

La compensación se puede realizar a solicitud del interesado y de oficio, la cual aplica, cuando la autoridad aplica los saldos a favor de los contribuyentes, contra el crédito fiscal que tengan firme.

Respecto a la compensación de oficio, el multicitado artículo 23 de CFF, señala lo siguiente:

“Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.”⁴¹

Como es de su conocimiento, en el ejercicio fiscal de 2019 se realizaron diversas reformas fiscales, entre las de mayor impacto entre los contribuyentes, fue la modificación del artículo 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF),

⁴⁰ Ernesto Gutierrez y González, Derecho de las obligaciones, 7ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 997.

⁴¹ Código Fiscal de la Federación, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

en el que se estableció que a partir del 1o. de enero de 2019 se suspendía la compensación universal prevista por el numeral 23 del CFF.

Así queda limitada la compensación únicamente a la aplicación de un saldo a favor contra cantidades a cargo por el mismo impuesto por adeudo propio, sin que proceda contra impuestos retenidos a terceros.

No obstante lo anterior, durante el ejercicio fiscal de 2019 y posteriores ejercicios, los contribuyentes podrán compensar saldos a favor de un impuesto federal, generados al 31 de diciembre de 2018, contra saldos a cargo de otro impuesto. Para lo anterior, es necesario satisfacer los siguientes requisitos:

- Solo sea contra adeudos propios
- El saldo a favor haya sido generado hasta el 31 de diciembre de 2018
- Presentar el aviso de compensación

Hasta el momento, podemos resumir que la compensación del saldo a favor del IVA procede siempre que no haya prescrito la obligación del SAT de devolver esa cantidad. Ahora, esa obligación de devolver el saldo a favor del IVA prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; asimismo, el crédito fiscal prescribe en cinco años y, ese plazo concluye el mismo día del año cinco de calendario a aquél en que inició.

3.3. Acreditamiento

La última figura es el acreditamiento, la tiene su fundamento en el artículo 4 de la LIVA, el cual señala lo siguiente (énfasis añadido):

“El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.”⁴²

En otras palabras, por acreditamiento podemos entender, el abonar o tomar en cuenta alguna cantidad para el pago de una deuda.

Asimismo, en términos del citado artículo, “se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.”

En este sentido, el impuesto acreditable es el aquel que ya fue pagado por el contribuyente y el cual podrá restar del impuesto causado.

Así las cosas, el artículo 6 de ley de IVA, señala cuando podrá acreditar el saldo a favor del impuesto (énfasis añadido):

*“Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en **los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución**. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor.”⁴³*

De lo anterior, se desprende que el saldo a favor de IVA solo se podrá acreditar hasta que se agote y no podrá solicitar una devolución del remanente.

En adición a lo anterior, en principio, la Ley del IVA no contempla un plazo perentorio para que el contribuyente puede acreditar el saldo a favor, en otras palabras, no

⁴² Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

⁴³ Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, abril 2022, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

existe la prescripción del saldo a favor, siempre y cuando se desee acreditar el mismo.

Ahora bien, los contribuyentes, para poder realizar el acreditamiento del IVA, deben observar los siguientes requisitos:

- Es necesario que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente, y que conste por separado en los comprobantes respectivos.
- El IVA que se haya trasladado al contribuyente deberá haber sido pagado en el mes de que se trate.
- Que el IVA retenido a terceros haya sido enterado al fisco.
- Cuando los servicios o el uso o goce temporal de bienes sean deducibles para efectos del ISR, y que estén relacionados con la actividad del contribuyente.
- Cuando se trate de compra de inversiones, su uso deberá estar relacionado con las actividades propias del contribuyente, y que sea estrictamente indispensable.
- Cuando se realicen operaciones no sujetas a este impuesto se deberá hacer un ajuste en el acreditamiento, de acuerdo con las reglas que indica el fisco.
- Cuando se trate de bienes, servicios o uso o goce temporal de bienes y además, relacionados con la actividad del contribuyente, y si realiza actividades que sean gravadas y no sujetas del IVA, éste se acreditará en la proporción que las actividades gravadas representan del total de las actividades del contribuyente.

En este tenor de ideas, es importante mencionar, que el acreditamiento solo se puede efectuar cuando se realizan actividades gravadas en materia de IVA, como se señala a continuación:

“VALOR AGREGADO. LA MECÁNICA ESTABLECIDA EN LOS ARTÍCULOS 4o. Y 5o. DE LA LEY RELATIVA REQUIERE QUE QUIEN PRETENDA ACREDITAR ESE TRIBUTO HAYA LLEVADO A CABO ACTIVIDADES COMERCIALES.

Dado el diseño del impuesto referido, éste gravita sobre el valor agregado en cada etapa de una determinada cadena productiva, y los sujetos pasivos directos de esa contribución únicamente pagan al fisco la cantidad que resulte de restar al impuesto causado el impuesto acreditable; dicho de otra manera, los contribuyentes que causan el impuesto, es decir, los que agregan valor en cada etapa del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, sólo pagan al fisco federal la cantidad que resulte después de llevar a cabo el acreditamiento del tributo, toda vez que éste recae sobre la diferencia del impuesto causado y el acreditable. Así, los artículos 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevén que, para acreditar el tributo deben reunirse dos elementos: el primero, consistente en el impuesto acreditable que, como se dijo, se refiere a la suma que una persona traslada a otra cuando agrega dicho impuesto al bien o servicio prestado y, el segundo, a "la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley la tasa que corresponda según sea el caso", siempre que por esos bienes (valores) deba pagarse el impuesto. Luego, si se toma en cuenta que el tributo está diseñado para que pese únicamente sobre la diferencia entre el precio de compra de los insumos o de la mercancía y el precio de venta del producto terminado, como resultado justamente de la acreditación, es evidente que el segundo elemento es precisamente el impuesto causado por un contribuyente. Es decir, el enunciado "la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley la tasa que corresponda según sea el caso", se refiere al impuesto que se causa por la enajenación de bienes o servicios gravados por la ley, pues ésta es la forma en que se calcula el tributo en el comienzo o durante la etapa de producción y/o comercialización. Esto es así, ya que, si el enunciado menciona "la cantidad que resulte de aplicar" la tasa a los bienes señalados en la ley, esa "cantidad" sólo puede obtenerse como

resultado de llevar a cabo actividades gravadas, pues sería ilógico sostener que puede conseguirse una suma como impuesto causado sin desarrollar actos de comercio. Entonces, de la mecánica señalada, se concluye que para obtener una cantidad de la cual sea posible restar el impuesto acreditable, es necesario que se cause el tributo, lo cual sólo podría ocurrir al momento de llevar a cabo actividades gravadas por la ley; de ahí que para acreditar el impuesto es necesario, no sólo tener un impuesto acreditable, sino también haber llevado a cabo actividades comerciales gravadas para obtener un impuesto causado y que servirá de parámetro al momento de restar aquél (impuesto acreditable).”⁴⁴

Al respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) emitió un criterio relacionado con la interrupción de la prescripción, mismo que también se transcribe:

*“VALOR AGREGADO. SU ACREDITAMIENTO HACE LAS VECES DE UNA GESTIÓN DE COBRO QUE INTERRUMPE EL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN. De los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la prescripción de la obligación de devolver los saldos a favor se interrumpe con cada gestión de cobro que el contribuyente notifique o haga saber a la autoridad hacendaria o por el reconocimiento expreso o tácito de ésta última respecto de la existencia del crédito, lo cual debe interpretarse en sentido amplio y no considerar únicamente a la solicitud de devolución como gestión de cobro. **Luego entonces, en opinión de esta Procuraduría, el acreditamiento que regula el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA) hace las veces de una gestión de cobro, pues su finalidad es la de disponer del saldo a favor que se encuentra en poder de la autoridad hacendaria, lo que se traduce en que los pagadores de impuestos en realidad gestionan el cobro del adeudo que tiene el fisco con ellos, ya que después de obtener el saldo***

⁴⁴ Tesis: I.1o.A.164 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Decima Época, Libro 48, noviembre de 2017, Tomo III, página 2208.

a favor, en lugar de recibir el numerario a través de la devolución, los contribuyentes optan por acreditar su saldo a favor contra un adeudo, situación que se le hace saber a la autoridad a través de la declaración del IVA.”⁴⁵

De la lectura a este criterio, se desprende que si un contribuyente acreditó parcialmente un saldo a favor del IVA, esta acción se considera como una gestión de cobro, lo que se traduciría en que a partir de la declaración en la que se hubiera acreditado el saldo a favor, nuevamente comienza el cómputo del plazo de prescripción de dicho saldo a favor.

Sin embargo, la misma Institución emitió un criterio muy controvertido, en el cual equipara los plazos de prescripción de los saldos a favor de la solicitud de devolución y compensación con la figura del acreditamiento, mediante el siguiente criterio, mismo que también se transcribe:

“25/2019/CTN/CS-SASEN – ACREDITAMIENTO. EL SALDO A FAVOR DEL IVA QUE LE DA ORIGEN PRESCRIBE EN LOS MISMOS TÉRMINOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 146 DEL CFF. Si bien el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA) no contempla un plazo perentorio para que los contribuyentes puedan acreditar los saldos a favor del IVA, pues éste sólo señala que el contribuyente podrá acreditar el saldo a su favor contra el IVA a su cargo que le corresponda en los meses subsecuentes hasta agotarlo, también lo es que el acreditamiento tiene su origen y sustento en un saldo a favor, el cual para efectos de la devolución y compensación sí se encuentra acotado a un plazo para que prescriba la obligación de la autoridad de devolverlo tal y como se desprende de los artículos 22, 23 y 146 del Código Fiscal de la Federación (CFF). En ese sentido, en opinión de esta Procuraduría, la figura de la prescripción también es aplicable al acreditamiento, ya que sólo de esa manera se generaría certeza tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal en cuanto a la temporalidad

⁴⁵ Criterios, México, abril 2022, <https://www.prodecon.gob.mx>.

para efectuar el acreditamiento de los saldos a favor obtenidos en una declaración definitiva de IVA.”⁴⁶

Mediante este criterio, la PRODECON establece su opinión en que el acreditamiento tiene su origen y sustento en un saldo a favor, por lo cual, la figura de la prescripción también es aplicable al acreditamiento, ya que sólo de esa manera se generaría certeza tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal en cuanto a la temporalidad para efectuar el acreditamiento de esos saldos.

Esto quiere decir que como el acreditamiento del IVA se origina en un saldo a favor, la prescripción también puede ser aplicada al acreditamiento. Esto se debe a que esta es la única manera en la que se generaría certeza para los contribuyentes y para la autoridad fiscal en cuanto a la temporalidad para efectuar el acreditamiento.

Es importante resaltar que los criterios antes transcritos son interpretaciones del citado Órgano Descentralizado, por lo que, en principio, su aplicación no es obligatoria; sin embargo, como se mencionó antes, la propia Ley del IVA no establece de manera específica el plazo perentorio del acreditamiento del saldo a favor de IVA que se hubiera declarado.

Ahora bien, existen varios temas controversiales al respecto. Por ejemplo, en el texto de este criterio la PRODECON precisa que el artículo 22 del CFF señala el plazo para que prescriba la obligación de devolverlo; sin embargo, en su conclusión establece que el saldo prescribe porque la obligación de la autoridad prescribe, por lo que no se puede considerar que el saldo prescribe como tal, sino la obligación de devolver, pues así lo establece textualmente la disposición, y en ningún momento, en ninguna otra disposición se señala que el saldo a favor, per se, prescriba.

Asimismo, en el texto del criterio anteriormente mostrado, se detalla que el acreditamiento “tiene su origen y sustento en un saldo a favor”, esta afirmación no se especifica claramente, ya que el acreditamiento según la Ley del IVA consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores

⁴⁶ Criterios, México, abril 2022, <https://www.prodecon.gob.mx>.

señalados en la Ley la tasa que corresponda según sea el caso, por lo que el acreditamiento no tiene origen y sustento en un saldo a favor, sino que lo tiene en la mecánica para determinar el impuesto, no limitando así exclusivamente esta facultad a el saldo a favor, así mismo la propia Ley del IVA prevé distintos conceptos que conforman el acreditamiento, como pueden ser, el impuesto que le fue trasladado al contribuyente por los gastos y adquisiciones, el impuesto pagado en la importación de bienes o servicios y los saldos a favor de períodos anteriores.

En adición a lo anterior, en el criterio se comenta que “la figura de la prescripción también es aplicable al acreditamiento, se generaría certeza tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal en cuanto a la temporalidad para efectuar el acreditamiento de los saldos a favor”, esta afirmación no se especifica claramente ya que, en la ley del IVA señala que este saldo podrá acreditarse “hasta agotarse”, por lo que el elemento de una necesidad de conocer el plazo que se tiene para hacerlo es innecesario. El saldo a favor podría acreditarse hasta agotarse.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo estudiado, apreciamos que los saldos a favor de IVA pueden ser recuperados mediante devolución, compensación o acreditamiento.

El derecho a solicitar en devolución o compensación un saldo a favor, prescribe en un plazo de 5 años a partir de que se presentó o debió presentarse la declaración correspondiente.

Respecto al acreditamiento, después de haber analizado la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Fiscal de la Federación, concluimos que no existe limitante respecto al tiempo, por lo que los saldos tendrán vigencia hasta que se agoten.

En relación con el criterio de la PRODECON, en el sentido de que el acreditamiento tiene un plazo de prescripción, dicha institución parece desatender algunos factores de la figura del acreditamiento plasmadas en la Ley del IVA, violentando así los derechos de los contribuyentes, por lo que sería necesario la revisión y análisis de cada caso en particular.

PROPUESTA

La propuesta después de haber realizado el presenta trabajo es muy clara, la autoridad fiscal (SAT) debe pronunciarse y en su caso aclarar si los saldos a favor de IVA prescriben en materia fiscal para efectos de su acreditamiento,

Al respecto, desde mi punto de vista, la LIVA y el CFF son muy claros al señalar que los saldos a favor de IVA se pueden acreditar hasta agotarse, sin tomar en cuenta el plazo de prescripción, es decir, para efectos de acreditamiento los saldos a favor de IVA nunca prescriben.

En este sentido, la PRODECON emitió un criterio que desvirtúa y va en contra de lo establecido en las leyes fiscales vigentes sobre este tema, por lo que, en principio no debemos acudir al criterio de la PRODECON, ya que en el grado jerárquico las leyes tienen mayor fuerza y jerarquía que un criterio.

No obstante lo anterior, es importante que la autoridad fiscal emita su propio criterio, debido a que muchos contribuyentes se confunden o tienen duda con la opinión de la PRODECON, por lo que el contribuyente necesita más claridad sobre este tema.

BIBLIOGRAFÍA

Hernández Trillo, F., Zamudio Carrillo, A. y Guerrero Amparán, J. Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo? Centro de Investigación y Docencia Económica

Rosen, H.S. (2002). Hacienda Pública 2ª Edición. McGraw Hill.

Morales Bañuelos, P. Samaniego Breach, R. Bettinger, H. (2009). “Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión”. Centro de economía aplicada y políticas públicas del ITAM.

Samuelson, P., Nordhaus, W. (2002) Economía. México: McGraw Hill.

Manuel Borja Soriano, Teoría general de las obligaciones, 17ª ed., Porrúa, México, 2000.

Ernesto Gutierrez y González, Derecho de las obligaciones, 7ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 997.

CIBERGRAFÍA

Código Fiscal de la Federación, México,
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México,
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

Ley del Impuesto al Valor Agregado, México,
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

Código Civil Federal, México, abril 2022,
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

Prescripción de saldos a favor vía acreditamiento. Revista online
www.idconline.mx/fiscal-contable/2021/06/24/prescripcion-de-saldos-aplicados-via-

acreditamiento.

Saldos a favor de IVA ¿Prescribe el derecho a utilizarlos? www.amcpdf.org.mx/wp-content/uploads/2018/02/Saldos-a-favor-de-IVA.pdf

¿Prescribe el derecho al acreditamiento de los saldos a favor de IVA? Revista Online http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id_articulo=178

Criterios, México, <https://www.prodecon.gob.mx>.

www.scjn.gob.mx