

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN



Impacto financiero de las devoluciones y compensaciones de impuesto al valor agregado, en pequeñas empresas con tasa 0%.

**Tesis para obtener el grado de
MAESTRO EN CONTADURÍA**

**Presenta:
María Del Mar Obregón Angulo**

**Director de tesis:
M.I. ROSALIO MEDINA PEREZ**

Mexicali, Baja California, México

Agosto del 2005

DEDICATORIAS

El presente trabajo esta dedicado a las personas más importantes de mi vida, sin las cuales no podría existir ni haber llevado a cabo la continuación de mis estudios.

A Memo, por ser a través de todos estos años, mi esposo, el padre de mis hijos, mi mejor amigo y estar conmigo siempre, gracias por haber sido siempre tu y apoyarme para que yo pudiera seguir estudiando.

A mis hijos Luis, Marymar y Ali por haberme prestado horas de su vida y ser mi mejor motivo de superación.

A mis papas, Cesar y Carmen por enseñarme con su ejemplo a buscar ser mejor cada día y apoyarme en todo lo que emprendo.

A mi Nina por estar siempre en casa esperándome y a cargo de la casa para que todo marche como debe ser.

A todos ellos todo mi amor, juntos edificamos una gran familia

Los quiero mucho.....Marymar

AGRADECIMIENTOS

A mis compañeros de equipo, Pedro, Isidoro y Seidi por haber recorrido junto conmigo estos 3 años y haber compartido sus experiencias y conocimientos

A la MC Elizabeth García por su paciencia para revisar mis faltas de ortografía, y guiarme con sus consejos para poder llevar a término el presente trabajo.

A mi director de Tesis MI Rosalio Medina por su análisis y retroalimentación a esta investigación, gracias por su tiempo.

A Ismael por todas las horas de filosofía y retroalimentación, por saber ser colega y compañero gracias.

A mis compañeros de grupo, ya que juntos emprendimos este camino y apoyándonos unos a otros logramos concluir esta meta.

A mi asesora MI Esther Eduviges Corral Quintero por su apoyo y recomendaciones, para la realización del presente trabajo

A mis amigas por siempre Margarita, Clementina, Enselmina y Vicky, por brindarme su compañía, por apoyarme, escucharme, Clemen por esas 524 razones y muchas mas, mina por ser ejemplo, Vicky por ser perfeccionista y magui por esa palmadita en la espalda y ese apapacho que siempre todos necesitamos.

A la UABC por haberme proporcionado los medios para saber responder al lema de la universidad “La realización plena del hombre”

RESUMEN

El pagar contribuciones a cargo con saldos a favor derivado de otras contribuciones, resulta muy atractivo para evitar salidas innecesarias de efectivo y que las Personas Físicas y las Morales puedan destinar esas cantidades para otros fines que les representen una mayor rentabilidad.

A menudo encontramos que los saldos a favor principalmente son generados en el Impuesto al Valor Agregado ya sea por realizar actos a tasa cero en territorio nacional o por ser una empresa que realiza gran parte de sus actividades con clientes del extranjero (Exportadoras), entre otras.

El impuesto al valor agregado representa un gravamen de alcance general, las pequeñas empresas que realizan actos o actividades sujetos a la tasa 0% se ven directamente afectadas en su liquidez al verse gravadas por la tasa general del impuesto al valor agregado que otros contribuyentes les trasladan al realizar operaciones ya que no pueden llevar a cabo el acreditamiento del impuesto al valor agregado, debiendo recurrir a la devolución de sus saldos a favor, proceso que toma como mínimo de espera 40 días, por que no es posible realizar la compensación de saldos de diferente naturaleza.

Por otra parte, la normatividad fiscal establece plazos en los cuales prescribe el derecho a recuperar las cantidades a favor por parte de los contribuyentes, además de numerosos requisitos de forma que deben cumplirse

El objetivo de este estudio es conocer el impacto financiero de las devoluciones y compensaciones de impuesto al valor agregado, en pequeñas empresas con tasa 0%, la regulación normativa para los procesos de devoluciones y compensaciones y encontrar un sustento jurídico y racional para la aplicación de la compensación universal.

La presente tesis se encuentra estructurada por capítulos, en el primero se hace una breve introducción al tema, llevando a cabo el planteamiento del caso de estudio, su justificación, los objetivos y las premisas. Además de un glosario de términos, en el cual se definen aquellas palabras que se consideraron tienen un significado técnico específico para el área fiscal, así como la lista de las abreviaturas que se utilizaron en el desarrollo del caso; se espera que este glosario facilite la lectura del documento. También en este capítulo se explica la metodología utilizada en el trabajo de investigación, la forma en que se diseñaron los instrumentos y se determinaron las fuentes de información a consultar, se detalla la manera en que se llevó a cabo la aplicación de encuestas y entrevistas, y por último se describe la manera de realizar el análisis de los datos obtenidos.

Enseguida, el capítulo segundo, describe con mayor detalle el marco teórico de la investigación, se revisan los antecedentes, hechos históricos, se definen conceptos, se describen las leyes e instancias de apoyo. También se revisa a detalle las aportaciones realizadas por autores especializados sobre el tema. Se revisaron los sustentos jurídicos en los que se prevé que cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor de manera recíproca se configura la compensación. Estos sustentos sirvieron de base para concluir que se debe permitir la compensación universal.

En el capítulo tercero se documentaron los resultados, primeramente aquellos que arrojó la aplicación de instrumentos a los contadores, los empresarios y finalmente las opiniones recogidas en las entrevistas a funcionarios y expertos del tema.

Esta tesis termina con las conclusiones, en las que se destaca la necesidad de contar con un nuevo esquema de compensaciones en nuestra legislación fiscal por lo que en este trabajo se presenta una propuesta.

Al final se presentan las referencias bibliográficas consultadas, para facilitar al lector que desee profundizar en un tema particular. En los apéndices se encuentra el formato de las encuestas utilizadas para el desarrollo del presente caso de estudio.

Cabe hacer mención que en el mes de diciembre del año 2003, se publicó una reforma importante al Código Fiscal de la Federación. Se modificaron entre otros artículos los relativos a devoluciones y compensaciones.

La reforma más importante en cuanto a compensaciones establecida en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación; entrará en vigor a partir del 1 de julio del 2004 y en ella se incluyó la compensación universal. Coincidiendo así con la planteado en el presente caso de estudio. Se otorga seguridad jurídica al contribuyente para ejercer el derecho de compensar contribuciones de distinta naturaleza.

Es importante señalar que esta tesis fue elaborada de acuerdo a las disposiciones fiscales vigentes hasta el treinta de junio del año dos mil cuatro.

Se espera que la lectura del presente trabajo sea de utilidad al lector.

ÍNDICE

Impacto financiero de las devoluciones y compensaciones de impuesto al valor agregado, en pequeñas empresas con tasa 0%.

		Página
	DEDICATORIAS	2
	AGRADECIMIENTOS	3
	RESUMEN	4
	CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	9
1.1	Planteamiento del problema	10
1.2	Objetivos de la investigación	11
1.3	Importancia y limitaciones del estudio	12
1.4	Metodología aplicada	13
1.5	Definición de términos	18
	CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	24
2.1	Conceptualización y caracterización	25
2.1.1	La extinción	25
2.1.2	La compensación	26
2.1.3	La devolución	26
2.1.4	Acreditamiento	27
2.1.5	Devolución y compensación de IVA	28
2.1.6	Saldos a favor de IVA	30
2.1.7	Pago de lo indebido	30
2.1.8	Multas por declaraciones de IVA definitivas	30
2.1.9	Concepto de declaración en ceros después de un acreditamiento	30
2.1.10	Control del IVA en papeles de trabajo	31
2.1.11	No se presentan avisos de acreditamiento	31
2.1.12	IVA como gasto cuando los ingresos son exentos	31
2.1.13	Saldos de IVA a favor acumulados hasta 2002	31
2.1.14	Compensación general de saldos a favor	31
2.2	Antecedentes históricos de las devoluciones y compensaciones	32
2.3	Devoluciones	34
2.3.1	Comentarios al artículo 22 del CFF	37
2.3.2	Reglas para la devolución de IVA	38

2.3.3	Reglas de procedencia para la devolución de IVA	38
2.3.4	Forma de solicitar la devolución de IVA	39
2.3.4.1	Utilización de medios magnéticos	40
2.3.4.2	Plazos para efectuar la devolución por parte de la autoridad	40
2.3.5	Tipos de devolución	42
2.3.6	Trámites necesarios para la devolución de saldos a favor de IVA	44
2.3.6.1	Saldos a favor de declaraciones de ejercicios anteriores a 2002	44
2.3.6.2	Saldos a favor pagos provisionales anteriores a 2002	45
2.3.7	Prescripción en las devoluciones	46
2.3.8	Lineamientos para las devoluciones y compensaciones.	48
2.4	Compensaciones	51
2.4.1	Improcedencia	53
2.4.2	Comentarios al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación	54
2.4.3	Compensación de oficio	56
2.4.4	Reglas de procedencia	59
2.4.4.1	Requisitos	59
2.4.4.2	Plazos para solicitar la compensación	59
2.4.5	Reglas aplicables	60
2.4.5.1	Indicaciones para contribuyentes dictaminados	67
2.4.5.2	Saldo a favor por pago indebido	67
2.4.6	Dispositivos magnéticos	68
2.4.7	Prescripción	70
2.4.8	Tipos de compensación	70
2.4.9	Trámites necesarios para la compensación de saldos a favor generados de IVA	70
	CAPÍTULO III: PROCESO ACTUAL PARA LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS	72
3.1	Cómo manifestar saldos a favor de IVA	73
3.2	Tratamiento fiscal de los saldos de IVA a favor	79
	CAPITULO IV: CASOS PRÁCTICOS	80

4.1	Caso práctico de compensación de IVA	81
4.2	Caso práctico de devolución de IVA	85
	CAPITULO V: PRESENTACIÓN DE RESULTADOS DE LAS ENCUESTAS	87
5.1	Encuesta aplicada a empresarios	88
5.2	Encuesta aplicada a contadores de empresas que tributan en tasa 0% de IVA	92
5.3	Entrevistas a funcionarios y autoridades en la materia	99
	CAPÍTULO VI: IMPACTO FINANCIERO DE LAS DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES DE IVA EN LAS EMPRESAS	101
6.1	Aplicación del flujo de efectivo en la empresa X sin posibilidad de compensar sus saldos a favor	103
6.2	Aplicación del flujo de efectivo en la empresa X con posibilidad de compensar sus saldos a favor	105
6.3	Grafica comparativo de los flujos de efectivo	107
6.4	Comparativo del efectivo disponible anual de los des flujos de efectivo	108
	CAPITULO VII: REFORMAS FISCALES 2004	109
7.1	En materia de devoluciones y pago de intereses por la autoridad	110
7.2	Forma de pago de las devoluciones	111
7.3	Compensación de cantidades a favor	112
7.4	Devolución de contribuciones	112
7.5	Compensación universal	114
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	121
	FUENTES CONSULTADAS	132

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El impuesto al valor agregado representa un gravamen de alcance general, está presente en todas las etapas de la actividad económica y de la intermediación.

La tasa 0% se aplica a toda clase de actos o actividades que se considera deben quedar libres del gravamen, tanto por lo que se refiere al contribuyente como al consumidor final. Esta modalidad difiere al régimen de exenciones, porque además de no causarse el gravamen en la etapa final, ofrece al contribuyente la oportunidad de recuperar y obtener devolución del impuesto al valor agregado que se le hubiera trasladado por otros contribuyentes o el que hubiera pagado en importaciones.

Sin embargo, las pequeñas empresas que realizan actos o actividades sujetos a la tasa 0% se ven directamente afectadas en su liquidez, al verse gravadas por la tasa general del impuesto al valor agregado que otros contribuyentes les trasladan al realizar operaciones de compra, gastos e inversiones o el que hubieran pagado en importaciones. Este efecto se presenta al no realizar el acreditamiento del impuesto al valor agregado por no ser sujeto del impuesto, es decir, por no trasladarlo.

En relación a lo anterior, los contribuyentes que realizan actos o actividades sujetos a la tasa 0%, generan saldos a favor sujetos a devolución.

El proceso y tiempo de espera de devolución constituye uno de los factores que afectan la liquidez de las empresas.

El derecho prevé una figura jurídica en caso de reunir entre dos personas la calidad de deudor y acreedor y obtener la compensación.

El Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 23 la forma y los lineamientos a seguir para llevar a cabo las compensaciones. Sin embargo, las compensaciones no prevén que se lleven a cabo entre contribuciones de diferente naturaleza, originando que tengan que recurrir a solicitar los saldos de impuesto al valor agregado a favor en devolución, teniendo que reunir todos los requisitos de formalidades y tiempo de espera para su recuperación.

La autoridad fiscal, así como posee facultades para recaudar contribuciones e imponer sanciones a quienes incumplan con la obligación de pagar, tiene también la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan, de conformidad con las leyes fiscales, conservándose en todo momento el derecho de sus facultades de revisión y comprobación. Este hecho se encuentra establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece el procedimiento que se debe

seguir para solicitar las devoluciones de los impuestos a recuperar. Los saldos a favor del impuesto al valor agregado pueden originarse por el procedimiento establecido en la ley, o como consecuencia de un error de cálculo por el contribuyente.

La operación compensatoria en materia fiscal tiene beneficios importantes para ambas partes. Sin duda, el mayor beneficio es que simplifica las operaciones económicas y evita desplazamientos inútiles de dinero en las relaciones recíprocas.

Para el particular significa cumplir de manera oportuna con su obligación tributaria porque, por medio de un aviso compensatorio, queda al corriente y no tiene que hacer desembolso innecesario de recursos. Además, simplifica en forma importante el cumplimiento de sus deberes fiscales, pues evita solicitar la devolución de un saldo a favor y simultáneamente pagar otra contribución.

Por lo tanto, el objeto del presente caso de estudio es analizar el impacto financiero que tiene para las empresas que aplican el impuesto al valor agregado a la tasa 0%, el seguir con los procedimientos de devolución de los saldos a favor de este impuesto y, como resultado, proponer un nuevo esquema de compensaciones.

1.2 OBJETIVOS

- Determinar los posibles problemas de liquidez generados por el tiempo de espera del trámite de devolución en las pequeñas empresas que tributan con la tasa del 0% de IVA.
- Evaluar el impacto financiero de las devoluciones y compensaciones en las empresas pequeñas que tributan con tasa 0% de IVA.
- Revisar la normatividad fiscal vigente y relativa en materia de devoluciones y compensaciones.
- Demostrar si el tiempo de espera de la devolución de impuestos es uno de los factores principales que afectan la liquidez de las pequeñas empresas que tributan con la tasa del 0% de IVA.
- Proponer un nuevo esquema de compensaciones.

1.3 IMPORTANCIA Y LIMITACIONES DEL ESTUDIO

El propósito de este tema de investigación es el de proponer un nuevo esquema de devoluciones y compensaciones en el cual se vean beneficiados los pequeños empresarios que tributan en tasa 0% de IVA, ya que al estar en este supuesto generan importes significativos de saldos a favor por la naturaleza de sus operaciones.

Partiendo del hecho que la ley prevé por principio jurídico que no puede existir deudor y acreedor a la vez, y que se encuentra establecida la figura de la compensación para cuando se den estos casos, resulta improcedente, incluso burocrático, el tener que llevar a cabo diferentes trámites para poder acreditar la calidad de deudor y acreedor.

Al efectuar la devolución, la autoridad fiscal lo entrega actualizado para compensar la pérdida del poder adquisitivo del dinero, pero no repara la falta de liquidez generada dentro de la empresa con motivo de tener que someter al trámite sus saldos a favor.

En condiciones normales de operación, durante los tres primeros meses, la empresa tiene que financiar sus pagos de impuestos al verse imposibilitada de efectuar la compensación de sus saldos a favor generados del impuesto al valor agregado, ya que después de ese tiempo, previo trámite correspondiente podrá empezar a recibir las devoluciones de cada uno de los meses, lo cual le estará generando además, una carga administrativa adicional.

Si se siguiera el espíritu jurídico de la compensación en el sentido de que cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor dentro de las mismas personas y se llevara a cabo la compensación directamente al permitir compensar contribuciones de diversa naturaleza, la empresa se ahorraría carga administrativa, no tendría que perder liquidez al desembolsar dinero y, por otra parte, la autoridad fiscal tendría menos carga de trabajo al no tener que estar recibiendo un sinnúmero de trámites de devolución, los que debe sujetar a procesos de validación y pagar la actualización de las cantidades de los saldos a favor, ya que al aceptar la compensación deja abierta sus facultades de comprobación, las cuales podrá ejercer en el momento que considere conveniente.

El propósito principal de este tema de estudio es proponer un esquema de compensaciones de contribuciones de diversa naturaleza, para poder así responder a las necesidades de una reforma fiscal simplificada, donde los trámites innecesarios se acaben, y así romper con el burocratismo innecesario. Ésto proporcionaría adicionalmente a las empresas un esquema justo al dejar de

financiar al gobierno y hacer uso de sus saldos a favor en el periodo que les corresponda y evitar esperar tanto tiempo.

1.4 METODOLOGIA APLICADA

Para la elaboración de este trabajo de investigación, se tomaron como referencia los objetivos del mismo, en primer término se procedió a la búsqueda de estudios similares, para lo cual se consultó en bancos de datos bibliográficos y de tesis, se pretendía ubicar estudios que se hubiesen realizado en distintos lugares y tiempos pero con objetivos similares.

Se elaboró un cronograma de actividades con fechas para cada uno de los pasos que se iban a seguir:

- Revisión de la normatividad fiscal vigente y relativa en materia de devoluciones y compensaciones
- Aplicación de encuestas a las pequeñas empresas
- Procesamiento de la información
- Interpretación de resultados
- Elaboración de propuesta del nuevo esquema de compensaciones

Para llevar a cabo el presente trabajo de investigación, se procedió a la revisión del procedimiento actual que siguen las empresas al solicitar sus devoluciones del impuesto al valor agregado.

Después se revisó la normatividad fiscal vigente y relativa en materia de devoluciones y compensaciones para así poder establecer el marco teórico del trabajo y una correcta comprensión del tema.

Se consideraron varias fuentes de información, tanto primarias como secundarias. Dentro de las principales, se determinó fueran dos encuestas una dirigida a contadores y otra a empresarios. Para ambos casos fue requisito ser empresas que aplicaran la tasa 0% del impuesto al valor agregado. Con estos instrumentos se obtuvo información general acerca de una muestra de 30 empresas. Este número se consideró representativo, a pesar de no conocer el número exacto de la población.

Para determinar el tamaño de la muestra del presente trabajo de investigación se inició con una etapa de recopilación de información documental actualizada sobre la cantidad de empresas que existen en este municipio. Para esta actividad fueron visitadas: la Cámara Nacional de Comercio (CANACO), La Cámara Nacional de la Industria de la Transformación, (CANACINTRA) y la Confederación Patronal de la Republica Mexicana.(COPARMEX)

Las variables por analizar en estas empresas son:

- a) Tamaño por número de empleados (empresas pequeñas que tengan de 6 a 100 empleados de acuerdo a los criterios de estratificación de empresas publicados en el Diario Oficial de la Federación).
- b) Sector al que pertenece su actividad (comercial, industrial, servicios)

Conociendo el universo de las empresas, se calculó el tamaño mínimo de la muestra siguiendo las indicaciones descritas por Hernández-Sampieri y colaboradores (1993).

El instrumento de medición escogido para este trabajo es el cuestionario, ya que tiene como característica proporcionar al investigador información clara y precisa sobre la base de un formato estandarizado de preguntas y un área específica donde la persona encuestada anota sus respuestas. Para el diseño de las encuestas se consideró importante identificar los datos mínimos necesarios que permitieran obtener la información deseada.

Además, se realizaron entrevistas a funcionarios del Sistema de Administración tributaria, a dirigentes de organismos colegiados y a representantes ante el Síndico del Contribuyente, todo ello con el fin de obtener datos sobre el tema. Datos que nos permitieran determinar la cultura que, al respecto de este apartado, prevalece en las empresas en Ensenada B.C.

Posteriormente y una vez obtenido el marco teórico, se procedió a realizar investigación de campo aplicando técnicas de obtención de opinión sobre la materia. Dirigidos a pequeñas empresas que realizan actos y actividades gravados a la tasa 0% del impuesto al valor agregado, fueron aplicadas a los contadores de las empresas y en algunos casos a los propietarios de las mismas.

Para el diseño de las encuestas, se consideró importante, en primer término, identificar los datos mínimos necesarios que permitirían evaluar la aceptación o rechazo de las premisas planteadas; una vez enlistadas se procesaron en forma de cuestionamientos y se cerraron las posibles respuestas para facilitar su análisis estadístico; se clasificaron las preguntas de acuerdo a los datos que deberían integrar la encuesta de los contadores y la de los empresarios; diseñadas las encuestas con el fin de asegurar la efectividad de las mismas, se llevó a cabo una prueba piloto o sondeo preliminar, mismo que se realizó seleccionando aleatoriamente.

Las personas participantes del piloto fueron muy importantes, ellas contribuyeron con sus observaciones oportunas y acertadas a obtener un mejor instrumento, más confiable, sencillo y claro de llenar, de esta manera se aseguraba que en su aplicación los problemas o situaciones de confusión que se presentaran fueran mínimos.

Las encuestas utilizadas fueron del tipo dirigidas, ya que se inducen las opiniones hacia temas concretos, individuales por llenarse en forma particular y de análisis por ser el medio para comprobar opiniones.

Para las entrevistas, se consideró que la mejor alternativa era el manejo de una guía de preguntas flexible, ya que sobre la marcha se pudo ampliar el campo de cuestionamiento a fin de obtener la mayor información posible que apoyara el estudio e investigación.

El muestreo para ser representativo fue de dos de tres de los sectores que engloban a las pequeñas empresas:

Comercial
Industrial
Servicios

Para considerar la representativa media se encuestaron treinta empresas de cada uno de los sectores.

Para la elaboración de las encuestas se establecieron las variables principales y sus dimensiones, así como los principales indicadores de cada una de las dimensiones.

Variables:

Impacto financiero
Devoluciones y compensaciones

Dimensión: Liquidez

Indicadores

- Tasa general de IVA
- Compras y gastos
- Saldos a favor (de IVA)
- Conocimiento de compensaciones
- Tiempo de espera para su recuperación
- Cantidades devueltas
- Simplificar el cumplimiento de sus deberes fiscales
- Carga administrativa adicional para las empresas

Dimensión: Conocimientos

Indicadores

- Montos de pérdidas
- Legislación

- Procedimientos
- Dificultades

Dimensión: Miedo

Indicadores

- Falta de credibilidad o confianza

Para lograr una oportuna y confiable recolección de datos, esta actividad se clasificó en dos etapas: investigación documental y de campo. Ambas actividades se realizaron de manera paralela, sin embargo se procesaba en archivos electrónicos diferentes.

En la investigación documental las fuentes revisadas fueron:

- Revistas
- Publicaciones
- Bancos de datos electrónicos de universidades y/o bibliotecas
- Bancos de datos de dependencias gubernamentales y
- Bancos de datos de organismos empresariales

Esta revisión nos llevó a obtener información como antecedentes, teorías y otras aportaciones.

La investigación de campo consistió en la aplicación y/o levantamiento de las encuestas y entrevistas, para ambos instrumentos se procedió de acuerdo a un plan de trabajo calendarizado, mismo que se integró al formalizar una cita con los sujetos de estudio:

- a) contadores y
- b) empresarios.

Las encuestas se aplicaron como sondeo de opinión masiva, manteniendo el anonimato, con lo que se obtuvo información precisa: el reflejo de la realidad.

Los datos productos de las encuestas, se tabularon para su análisis estadístico, se calcularon algunos parámetros y se graficaron para ilustrar su comportamiento, esperando con ello apoyar mediante datos cuantitativos las conclusiones derivadas de esta investigación.

Además de las encuestas, como parte de la investigación de campo se realizaron una serie de entrevistas cuyo objetivo fue captar las opiniones y criterios personales del entrevistado.

Una vez obtenida la información se procedió a procesarla misma que se muestra en el capítulo de resultados.

Análisis de los datos obtenidos

Las siguientes actividades descritas se realizaron con los datos resultantes del levantamiento de encuestas:

1.- Se capturaron los resultados en un archivo de formato de hoja electrónica.

2.- Se aplicaron curvas de frecuencias, es decir se graficaron polígonos de frecuencias suavizados, lo que sirvió para determinar en términos de asimetría el estado de los datos, los cuales fueron asimétrica negativa, positivamente sesgada y simétrica; en términos de kurtosis se determinó qué tipo de distribución seguían los datos, pudiendo ser de manera platikúrtica, mesokúrtica o leptokúrtica. No todos estos datos fueron presentados en el capítulo de resultados, sólo algunos de ellos, sin embargo el resto sirvió para entender e interpretar mejor los hallazgos evidenciados.

3.- Además se realizaron gráficas de barras para ilustrar las cantidades de frecuencia para las diferentes categorías de datos y gráficas de pastel porcentual para ilustrar las divisiones respecto al total.

4.- Se procesaron los datos para calcular la media aritmética y con ello evidenciar una medida descriptiva de la población o muestra. También se obtuvo el valor de la desviación estándar, esta medida de dispersión es la más importante por su uso en la distribución normal.

El desarrollo de los diferentes gráficos así como la obtención de los parámetros estadísticos, se utilizaron en el capítulo de resultados para aceptar o rechazar las premisas establecidas, además soportan las conclusiones de la presente investigación.

Se llevó a cabo la interpretación de la información obtenida, la cual sirvió para comprobar la necesidad de contar con un nuevo esquema de compensaciones.

Por último se elaboró la propuesta para un nuevo esquema de compensaciones mismo que se muestra en el capítulo de conclusiones.

1.5 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Acreditar.- Hacer digna de crédito alguna cosa.

Afamar, dar crédito.

Dar seguridad de que alguna persona o cosa es lo que representa.

Dar testimonio de que una persona lleva facultades para desempeñar una comisión o encargo.

(Comercio) Abonar, anotar en el haber.

Lograr fama o reputación. Bufete Jurídico, 2000: software visual

Acreditamiento.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa que corresponda según sea el caso. Ley IVA, 2003: Art. 4.

Es un elemento en la determinación del impuesto, es decir, es parte del cálculo del mismo y se refiere en términos generales a la diferencia entre el impuesto causado –resultando de aplicar a los valores que determina la Ley la tasa – correspondiente- y el IVA acreditable.

Acreditamiento de IVA.- Es restar el IVA que cobra el contribuyente por sus ventas, al IVA que se paga por compras y gastos, de acuerdo al artículo 4 de la LIVA.

Actividad comercial.- Son las actividades de compras, ventas y alquileres de todo tipo de bienes muebles e inmuebles, así como la prestación de servicios con fines de lucro Art. 16 CFF.

Actividad empresarial.- Son las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas. Art. 16 CFF.

Actividad industrial.- Son las actividades como la extracción, conservación o transformación de materias primas, elaboración y acabado de productos. Art. 16 CFF.

Actividades exentas de IVA.- Son los actos generados por personas físicas y morales en territorio nacional que no causan IVA, de acuerdo a las exenciones autorizadas en la LIVA.

Actividades gravadas de IVA.- Son las enajenaciones y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, prestación de servicios independientes e importaciones que realizan las personas físicas y morales en territorio nacional, a los cuales se les aplicará una tasa del 15% o del 10% en zona fronteriza y 0% de acuerdo a la Ley del IVA.

Altex.- Decreto Para el fomento y operación de las empresas altamente exportadoras.

Capacidad jurídica.- Aptitud de idoneidad para ser sujeto de relaciones de esta naturaleza. Pina Vara, 1986: 138

Código Fiscal de la Federación.- Ordenamiento jurídico de observancia federal que establece conceptos y procedimientos para la obtención de ingresos fiscales. Establece la forma en que se ejecutarán las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, además de indicar el sistema que se deberá de seguir para resolver situaciones que se presenten ante el TFJFA. Regula además la aplicación de las leyes fiscales en caso de presentar alguna laguna o duplicidad en las mismas. Ordenamiento jurídico de observancia federal que establece conceptos y procedimientos para la obtención de ingresos fiscales.

Compensación.- Modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentre comprendido en el de la otra. (Art. 2185 a 2205 del Código Civil para el Distrito Federal) Pina Vara, 1986: 164

De acuerdo a lo señalado en los Artículos 22 y 23 del CFF, se entenderá como el derecho de realizar la aplicación de un saldo a favor de un pago efectuado anteriormente por el contribuyente contra el impuesto a cargo, en caso de existir.

Contador público dictaminador independiente.- Es el profesional, autorizado por la SHCP para emitir una opinión fiscal (dictamen ver Artículo 32-A y 52 del CFF y 45 del RCFF y) sobre los estados financieros y/o las operaciones de enajenación de acciones de un contribuyente. El profesional que realice este tipo de servicios deberá actuar de acuerdo a lo dispuesto en los Artículos 44-Bis-1 al 58 del RCFF.

Contribuciones.- Es todo ingreso fiscal que recibe la Federación por parte de las personas físicas y personas morales, aportando de esta forma al gasto público. De acuerdo a lo previsto en el Artículo 2 del CFF se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos

Declaraciones.- Es el documento oficial con el que un contribuyente presenta información referente a sus operaciones efectuadas en un tiempo específico, a través de las formas autorizadas por la SHCP en términos del Artículo 31 del CFF. Se pueden clasificar de acuerdo a la periodicidad, por ejemplo declaraciones informativas de clientes y proveedores (anual), declaraciones anuales, trimestrales o mensuales, según el carácter de éstas tales como las normales y/o complementarias, según el tipo de contribuyente (personas físicas y personas morales) y según el impuesto a declarar (ISR, IMPAC, IVA, retenciones).

Devoluciones.- (para efectos de las leyes fiscales) La devolución es el derecho de los contribuyentes a recuperar del Fisco Federal las cantidades adicionales cubiertas que no tenía derecho a percibir, en los términos y requisitos que establece la ley. Bufete Jurídico, 2000: software visual

Factor de acreditamiento.- Es el resultado que se obtiene de dividir el importe total de las ventas gravadas incluso a la tasa del 0%, entre el total de las ventas, incluyendo las exentas. Bufete Jurídico, 2000: software visual

Financiero.- Perteneciente o relativo a la hacienda pública, a las cuestiones bancarias y bursátiles o a los grandes negocios mercantiles. Bufete Jurídico, 2000: software visual

Fisco.- Tesoro público. Erario. Hacienda pública. Patrimonio del estado constituido por sus bienes propios y por las rentas provenientes de sus diversos ingresos (Coture, vocabulario jurídico). Pina Vara, 1986: 273

Garantía fiscal.- Es hacerse responsable de una obligación fiscal, respaldando la intención a través de un bien, una fianza o con un depósito en dinero, prenda, hipoteca, embargo, etc.; de acuerdo al Artículo 141 del Código Fiscal de la federación.

Impacto.-Huella o señal positiva o negativa.

Efecto de una fuerza aplicada bruscamente.

Efecto producido en la opinión pública por un acontecimiento, disposiciones de la autoridad, noticias, catástrofes, etc. Bufete Jurídico, 2000: software visual

Impacto financiero.- Efecto positivo o negativo sobre el patrimonio de las empresas causado por actividades humanas. Bufete Jurídico, 2000: software visual.

Impuesto acreditable.- Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulta de aplicar el procedimiento de la Ley del Impuesto al valor agregado. IVA, 2003: Art. 4

Impuesto al valor agregado.- Es un impuesto al consumo. Señala que estarán obligadas al pago de este gravamen las personas físicas y morales que realicen los actos o Prestación de servicios que Enajenen bienes o realicen las actividades siguientes:

- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- Independientes Importación de bienes o servicios Se aplicará una tasa
- (Arrendamiento) general de 15%; 10% para la región fronteriza y 0% y exenta. Ley del IVA.

Kurtosis.- Es una medida de la agudeza de los datos, es un valor adimensional que sirve como medida de la altura de un pico en una distribución; es un indicador de lo plana o picuda que es una curva, se aplica con la curva normal.

Leptokúrtica.- Distribución condensada de datos, la altura de la distribución es mayor de lo normal.

Liquidez.- Dinero o cualquier otro activo susceptible de ser convertido en dinero inmediatamente por su valor contable. Suarez Suarez, 1992: 172

Mesokúrtica.- Distribución normal de datos, la altura de la distribución es mayor de la normal.

Pago de lo indebido.- Realización por error, de una prestación que no hay obligación de cumplir, y que da lugar al derecho de repetición. Pina Vara, 1986: 374

Pagos provisionales.- Pagos hechos como anticipo del impuesto que resulte al final del ejercicio a cargo del contribuyente. Artículo 12, 12-A, 67-H, 80, 86, 92 de la LISR.

Patrimonio.- Suma de bienes y riquezas que pertenecen a una persona. Conjunto de derechos y obligaciones que corresponde a un solo titular. Pina Vara, 1986: 378

Persona física.- Llamada también natural, es el ser humano, hombre o mujer. El derecho moderno no admite la posibilidad de la existencia de una persona que carezca de la capacidad jurídica en abstracto. Pina Vara, 1986: 383

Aquella que presta sus servicios de manera dependiente o independiente o bien desarrolla alguna actividad empresarial. Se clasifican de acuerdo a la forma de obtención de los ingresos (sueldos y salarios, honorarios, arrendamiento, enajenación de bienes, actividades empresariales, además de otros) y no constituyen una asociación o sociedad. Dentro de la ley del ISR integran el Título IV.

Persona moral.- Entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a la que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones (Castan).

El Código Civil para el Distrito Federal Art. 25 dice quienes son personas morales.

Las personas morales se conocen también con las denominaciones de civiles, colectivas, incorporales, jurídicas, ficticias, sociales y abstractas. Pina Vara, 1986: 383

Conjunto de personas físicas, agrupadas con un fin lícito. Se pueden señalar entre otras las siguientes: sociedades mercantiles, los organismos

descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, instituciones de crédito, sociedades y asociaciones civiles. Artículo 5 LISR.

Pequeña empresa.-De acuerdo al Diario Oficial de la Federación (DOF) del día 30 de diciembre de 2002 se establecen los criterios de estratificación de empresas de la siguiente manera:

CLASIFICACION POR NÚMERO DE TRABAJADORES

Tamaño/Sector	Industria	Comercio	Servicios
Micro empresa	0 - 30	0 - 5	0 - 20
Pequeña empresa	31 - 100	6 - 20	21 - 50
Mediana empresa	101 - 500	21 - 100	51 - 100
Gran empresa	501 en adelante	101 en adelante	101 en adelante

Platikúrtica.- distribución aplanada de datos, la altura de la distribución es inferior que la normal.

Prescripción.- Medio de adquirir bienes (positiva) o de liberarse de obligaciones (negativa) mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas al efecto por la ley (Art. 1135 a 1180 Código Civil Federal) Pina Vara, 1986: 392. Se define como el tiempo en que la autoridad fiscal tiene para requerir a un contribuyente sobre la presentación de algún aviso, crédito fiscal o en su caso investigar un delito en materia fiscal. Teniendo plazos definidos como son: en tres años prescribe un delito perseguible por acusación formal ante un juez de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público desde el día en que tenga conocimiento la Secretaría de la infracción así como del infractor, y no realice alguna acción. En caso de que no tenga conocimiento el tiempo será de cinco años, a partir del día que se cometió el delito; Artículo 100 CFF. En tanto que el crédito fiscal prescribe en el lapso de cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser exigido legalmente.

Resolución miscelánea fiscal.- Son las reglas de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el objetivo de aclarar y complementar las reformas del año en curso o de disposiciones fiscales contenidas en las leyes. Son las reglas de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el objetivo de aclarar y complementar las reformas del año en curso o de disposiciones fiscales contenidas en las leyes.

SalDOS a favor.-los que se originan por el procedimiento establecido en la ley, o como consecuencia de un error de cálculo.

Abreviaturas utilizadas en el presente trabajo de investigación:

ALTEX.- Altamente exportadoras

CCF.- Código Civil Federal

CFF.- Código Fiscal de la Federación

IEPS.- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

IMPAC.- Impuesto al Activo

ISR.- Impuesto Sobre la Renta

IVA.- Impuesto al Valor Agregado

RMF.- Resolución Miscelánea Fiscal

RMF03.- Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2003

RMF04.- Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2004

SAT.- Servicio de Administración Tributaria, dependencia gubernamental mexicana, del sistema de la Secretaría de hacienda y Crédito Público.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 CONCEPTUALIZACIÓN Y CARACTERIZACIÓN

En el código fiscal de la federación se establece la obligación de las autoridades para devolver las cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente, así como aquellas que son permitidas por la ley; por otro lado también menciona la opción de compensar, es decir, utilizar los pagos indebidos o los saldos a favor del contribuyente para pagar las cantidades que él tenga a su cargo; sin embargo, tanto para la devolución como para la compensación existen una serie de supuestos que sólo se permiten en situaciones específicas y cumpliendo con las disposiciones y reglas establecidas para cada caso.

Cuántas veces los contribuyentes tienen que enfrentarse al hecho de que la autoridad les niega una devolución por no haber cumplido un requisito, o bien, porque a falta de un documento se ven obligados a reiniciar todo el trámite con la consiguiente pérdida de tiempo, además de las consecuencias financieras que ésto representa, ya que cada oficina receptora de estos tramites establece de manera interna aunque no formal diferentes requisitos, que si bien no están fundamentados, hacen imposible la liberación del tramite si no son atendidos.

También sabemos que muchos contribuyentes efectúan compensación creyendo que han cumplido los requisitos y resulta que tiempo después, cuando la autoridad revisa, rechaza dichas compensaciones por improcedentes, teniendo como consecuencia, además de pagar el impuesto al momento, el pago por los accesorios correspondientes (como actualización y recargos) y las sanciones procedentes, todo ello en detrimento de su economía y de su tranquilidad.

Por ello, a continuación se presentan los fundamentos de compensaciones y devoluciones:

2.1.1 LA EXTINCIÓN

La extinción es la desaparición de los efectos o consecuencias de un derecho e incluso de una relación jurídica por motivo o causa legal.

De hecho, viene a ser el género, en tanto que las especies son el pago, la caducidad, la prescripción, la compensación, la condonación, la cancelación, el secuestro para remate y adjudicación judicial de bienes, etc., de tal forma que la extinción viene a darse por cualquiera de tales causas y en razón de la ley misma.

2.1.2 LA COMPENSACIÓN

La compensación es una de las modalidades de la extinción de obligaciones, cuando éstas son recíprocas. Se trata de un mero intercambio de derechos y obligaciones

El Código Fiscal de la Federación señala que pueden compensarse:

- Las cantidades a favor del contribuyente, aunque con algunas salvedades;
- Que cuando se trate de contribuciones sólo pueden compensarse contra la misma contribución, aunque también con sus excepciones;
- Que, cuando la compensación se haya efectuado y sea improcedente obliga a recargos;
- Que no es posible compensar cuando se haya solicitado devolución o haya prescrito la obligación de devolver cantidades compensadas;
- Que también procede la compensación de oficio;
- Que procede igualmente la compensación Inter-autoridades.

El reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que la compensación debe efectuarse precisamente ante la autoridad recaudadora correspondiente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, independientemente de sus referencias a las compensaciones de carácter laboral y a los activos compensables, alude a la compensación de contribuciones.

El reglamento del impuesto sobre la renta prevé la posibilidad de compensar saldos a favor de un trabajador con los saldos que resulten a cargo de otro, cumpliendo los requisitos previstos.

2.1.3 LA DEVOLUCIÓN

Son dos los conceptos por los que procede la devolución: las cantidades pagadas indebidamente y las que proceden según las leyes fiscales.

También son dos los medios para efectuarla:

- De oficio
- A petición del interesado.

Y son dos, también, los instrumentos para realizarla:

- Mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente o
- Mediante certificados utilizables para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, bien por obligaciones a cargo, o bien por el

carácter de retenedor. En este último caso, el retenedor puede solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

Son dos, igualmente, las condiciones para solicitarla:

- Si la contribución se calcula por ejercicio, al presentar la respectiva declaración y
- Si resulta de resolución o sentencia firme, obviamente, sin declaración.

El derecho a la devolución también tiene dos fuentes:

- Puede nacer cuando el acto de autoridad que motivó el pago de lo indebido quede insubsistente; o
- Cuando deriva de errores aritméticos.

La devolución debe actualizarse.

El reglamento de Código Fiscal de la Federación señala que la devolución debe solicitarse a la autoridad administradora y precisa, como requisito contable, el que se identifiquen las contribuciones a devolver con motivo de operaciones en las que haya habido devoluciones, descuentos o bonificaciones que se hayan otorgado conforme a las leyes fiscales.

Y, establece que, en los casos de embargo en la vía administrativa, la cobertura anticipada de los gastos de ejecución tiene el carácter de definitiva, por lo que en ningún caso procede su devolución, una vez practicada la diligencia.

La ley del IVA señala que, cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, cabe el acreditamiento, pero puede solicitarse devolución siempre que sea sobre el total del saldo a favor.

En los casos de transferencia de propiedad, cuando no llega a efectuarse, se tiene derecho a la devolución, siempre que se cumplan los requisitos de la misma ley, y que aluden a las devoluciones, descuentos o bonificaciones.

En materia de exportación de bienes tangibles, prevé la devolución cuando la exportación se haya consumado, en los términos de la legislación aduanera y, en los demás casos, señala que procede hasta que es exigible la contraprestación y en proporción a la misma.

2.1.4 ACREDITAMIENTO

Es un elemento en la determinación del impuesto, es decir, es parte del cálculo del mismo, y se refiere en términos generales a la diferencia entre el

impuesto causado –resultado de aplicar a los valores que determina la Ley del IVA la tasa correspondiente– y el IVA acreditable.

Para obtener el IVA acreditable es necesario cumplir con los requisitos que señala el artículo 4 y las disposiciones transitorias de la Ley Federal de Ingresos de la Ley de la materia, presentándose en los pagos mensuales. Así, en el cálculo del impuesto puede generarse un saldo a favor, siempre que se cuente con un IVA acreditable mayor al causado.

El acreditamiento tiene como límite para efectuarse, el de la prescripción.

2.1.5 DEVOLUCIÓN Y COMPENSACIÓN DE IVA

El fisco federal, así como tiene facultades para recaudar contribuciones e imponer sanciones a quienes incumplan con la obligación de pagar, tiene también la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan, de conformidad con las leyes fiscales, conservándose en todo momento el derecho de sus facultades de revisión y comprobación. Tal hecho se encuentra establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece el procedimiento que se debe seguir para solicitar las devoluciones de los impuestos a recuperar.

Ambas figuras guardan relación con un presupuesto, sin el cual no podrían presentarse: la generación de una cantidad a favor.

Sin embargo, es necesario diferenciarlas, ya que sus efectos son distintos, provocando en ocasiones confusión en su aplicación.

El derecho a la devolución y compensación de los saldos a favor de IVA se origina en el artículo 6 de la Ley del IVA que señala, cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.

Cuando en las declaraciones de los pagos mensuales, resulte un saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre y cuando sea por el total del saldo a favor.

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

Origen de los saldos a favor de IVA	
Pago mensual de IVA	LIVA 5
IVA causado correspondiente al total de actos o actividades (efectivamente cobrados)	A
Menos:	
Impuesto que se le hubiere retenido en dicho periodo (LIVA1A)	B
IVA acreditable que se le hubiera retenido en dicho periodo(LIVA 4) (efectivamente pagado)	B
Saldo a favor del periodo	\$ C

Si el IVA causado A es menor que IVA acreditable B = saldo a favor en el pago mensual.

La resolución miscelánea fiscal para el 2004 señala dentro de sus reglas al respecto:

Para los efectos del artículo 22-B, tercer párrafo del Código, los contribuyentes que habiendo obtenido los certificados especiales a que se refiere el citado precepto y los utilicen para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor, podrán aplicarlos o solicitar su monetización en los términos del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación. . (Regla 2.2.1)

Para los efectos del artículo 22, primer párrafo del CFF, los certificados a que se refiere el mismo, se expedirán conforme a lo siguiente:

A. En las administraciones locales de recaudación que se encuentren en la circunscripción de las Administraciones Metropolitanas del Distrito Federal, en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, en la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes o en la Administración Local de Grandes Contribuyentes de Naucalpan, según corresponda, el monto de la devolución solicitada por medio del certificado, será cuando menos el 50% del saldo a favor, sin que sea inferior a 500 mil pesos.

B. En las demás administraciones locales de recaudación o de grandes contribuyentes, el monto de la devolución solicitada por medio del certificado, será cuando menos el 50% del saldo a favor, sin que sea inferior a 250 mil pesos.

Para la obtención del certificado es necesaria la presentación de la solicitud correspondiente mediante escrito libre. Adjunto a la forma oficial 32 motivo de la solicitud (regla 2.2.4)

2.1.6 SALDO A FAVOR EN IVA

Antes de hablar en específico del IVA diremos que el fundamento legal de las devoluciones de impuestos se encuentra en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual indica el procedimiento a seguir para solicitar las devoluciones de impuestos a recuperar

Los saldos a favor del impuesto al valor agregado pueden originarse por el procedimiento establecido en la ley, o como consecuencia de un error de cálculo por el contribuyente. La recuperación de dichas cantidades podrá realizarse mediante cualquiera de las siguientes figuras:

2.1.7 PAGO DE LO INDEBIDO

También se está en presencia de una cantidad a favor, como consecuencia de haber efectuado un pago de lo indebido. Se trata, como su propio nombre lo indica, de un pago incorrecto, sea porque el contribuyente no tenía la obligación, error del cálculo del impuesto, efectuando un pago excesivo, o por cualquier circunstancia que englobe el supuesto.

2.1.8 MULTAS POR DECLARACIONES DE IVA DEFINITIVAS

Las declaraciones de IVA cambiaron de provisionales a definitivas más que por una medida de simplificación, por una razón de recaudación.

Una de los impuestos con que más se financiaban los contribuyentes es el impuesto al valor agregado. Al considerarse pagos provisionales, la multa sólo podía imponerse por la omisión en la presentación de la declaración y el monto de ésta digamos que oscilaba entre los 8,825 y 17,651 pesos tratándose de pagos mensuales, y de 883 a 5,295 pesos, tratándose de pagos trimestrales, ésto según lo establece el artículo 82 de CFF en su fracción IV.

Al considerarse un impuesto definitivo y no provisional la multa puede imponerse sobre la cantidad omitida entre el 70% y el 100% de la omisión.

2.1.9 CONCEPTO DE DECLARACIÓN EN CEROS DESPUÉS DE UN ACREDITAMIENTO

Cuando se tiene una declaración en ceros derivado del acreditamiento que se hizo de un saldo de IVA a favor anterior, la presentación de la declaración estadística en la dirección de Internet del SAT debe especificar que se acreditó un saldo a favor, en el renglón de “otros” conceptos.

2.1.10 CONTROL DE IVA EN PAPELES DE TRABAJO

Con el nuevo esquema de pagos electrónicos sólo se reporta la cantidad a pagar, el saldo a favor o se declara en “ceros”. Esta situación modifica sustancialmente el control en los papeles de trabajo que deben de efectuar los contribuyentes, ya que en ellos queda la información de la cual resulta la cantidad declarada, en cuanto a cual fue el IVA causado, IVA retenido, IVA acreditable y, si se hizo el acreditamiento de algún saldo a favor de otro periodo, esto sólo se encuentra en los papeles de trabajo del contador y en los registros contables; en otras palabras, la autoridad no conoce los ingresos gravados, los exentos, el IVA acreditable o el IVA causado, por lo que un adecuado control evitará problemas en lo futuro.

2.1.11 NO SE PRESENTAN AVISOS DE ACREDITAMIENTO

Si un contribuyente aplica un saldo a favor, digamos del ejercicio anual del 2002, contra sus pagos del 2003 no está obligado a presentar aviso alguno, lo mismo si el saldo a favor que se acredita contra pagos mensuales de 2003 también corresponde al ejercicio de 2003.

2.1.12 IVA COMO UN GASTO CUANDO LOS INGRESOS SON EXENTOS

Cuando la totalidad de los ingresos de un contribuyente se consideran exentos de impuesto, el IVA que paga en sus compras, gastos e inversiones se convierte en un gasto deducible. Esto ocurre incluso cuando una persona física presenta declaración anual (por ejemplo en el régimen de salarios) y efectúa deducciones personales, éstas deben considerarse incluyendo el IVA.

2.1.13 SALDOS DE IVA A FAVOR ACUMULADO HASTA 2002

Hay que tener en cuenta que las autoridades fiscales han establecido que tratándose de saldos de 2001 y anteriores, éstos no pueden solicitarse por separado, sino que estos deben acumularse hasta el saldo de 2002. Si se solicita una devolución de un saldo del 2001, seguramente la rechazarán argumentando que debe arrastrarse hasta 2002, y en su caso solicitar la devolución como saldo a favor de este último año.

2.1.14 COMPENSACIÓN GENERAL DE SALDOS A FAVOR

El primer párrafo del artículo 23 de CFF establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará, que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días hábiles siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

2.2 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

Las modificaciones más importantes que se han dado en las compensaciones y devoluciones surgieron en el año del 2002, cuando al cambiar las reglas de resolución miscelánea que estaban vigentes del 2000, cambiaron dos reglas en especial.

La antigua regla 2.2.9 que se encontraba en la Resolución Miscelánea fiscal que estuvo vigente hasta mayo del 2002, que permitía la compensación de saldos a favor del IVA contra pagos provisionales del ISR, a cargo o retenido e IMPAC. Para efectos, la compensación se tenía que efectuar dentro de los plazos otorgados por el artículo 6 de la Ley del IVA para solicitar la devolución de los saldos a favor de dicho impuesto, y la regla 2.2.11, que permitía compensar los saldos a favor manifestados en la declaración del ejercicio, contra el ISR o el IVA determinado en la misma declaración.(cabe señalar que del texto de esta regla se infería que el remanente, en su caso, no podría compensarse contra pagos provisionales posteriores, debiendo solicitarse su devolución).

A partir del mes de junio del 2003 en que entró en vigor la resolución miscelánea fiscal 2003, la compensación señalada en la regla 2.2.9 desapareció, dejando así a muchos contribuyentes sin la opción de compensar sus saldos de IVA contra ISR e IMPAC. En la nueva regla 2.2.11 se regula la compensación de contribuyentes que dictaminan sus estados financieros para compensar el saldo a favor que tengan de cualquier impuesto federal contra ISR, IMPAC o el IVA, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, determinado en la declaración del ejercicio. En las nuevas reglas se otorgó también facilidades a los contribuyentes del sector agrícola y ganadero, y se expidió además reglas especiales para la industria maquiladora.

A la fecha los contribuyentes que se amparaban bajo la antigua regla 2.2.9 que permitía compensar IVA contra ISR e IMPAC, no volvió a aparecer.

Esta antigua regla señalaba que todos los contribuyentes que industrializaban sus productos podrían llevar a cabo la compensación contra impuestos de diferente naturaleza.

Aunque limitado, el derecho a la compensación de impuestos de diferente naturaleza podía aplicarse. A partir de los cambios, los contribuyentes tienen que elaborar sus pagos y recuperar sus saldos a favor de IVA por medio de la Solicitud de devolución.

En los cambios al Código Fiscal de la Federación de la reforma del 2004 se modificó el artículo 23, en donde fue derogado el segundo párrafo, el cual permitía en algunos casos, de acuerdo a reglas misceláneas efectuar compensaciones de diferente naturaleza, dejando al sector maquilador en un estado de indefensión, ya que las reglas que le daban esta facilidad, no tienen sustento legal para poder aplicarlas.

No obstante, las reglas misceláneas 2.2.10, 2.2.11 y 2.2.12 permanecieron vigentes durante los primeros cuatro meses del año del 2004. Al publicarse la resolución miscelánea para el año del 2004, fueron derogadas estas reglas. Creando con ésta más incertidumbre jurídica para las empresas que venían compensado de acuerdo a estas reglas.

2.3 DEVOLUCIONES

La devolución es el derecho de los contribuyentes a recuperar del fisco federal las cantidades adicionales cubiertas que no tenía derecho a percibir, en los términos y requisitos que establezca la ley.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades están obligadas a devolver las cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales; esta expresión involucra a las contribuciones, cualquiera que sea su naturaleza.

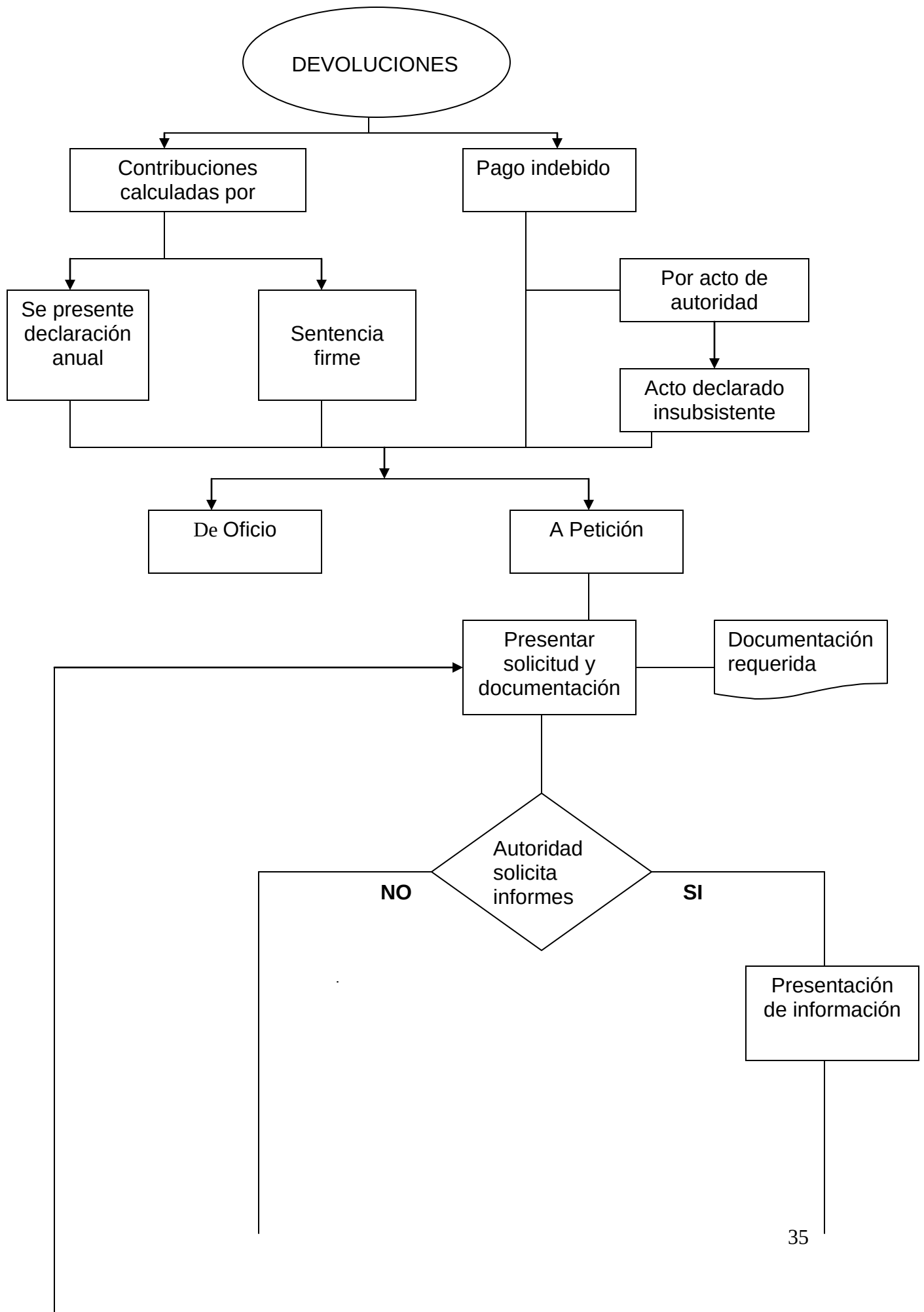
Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

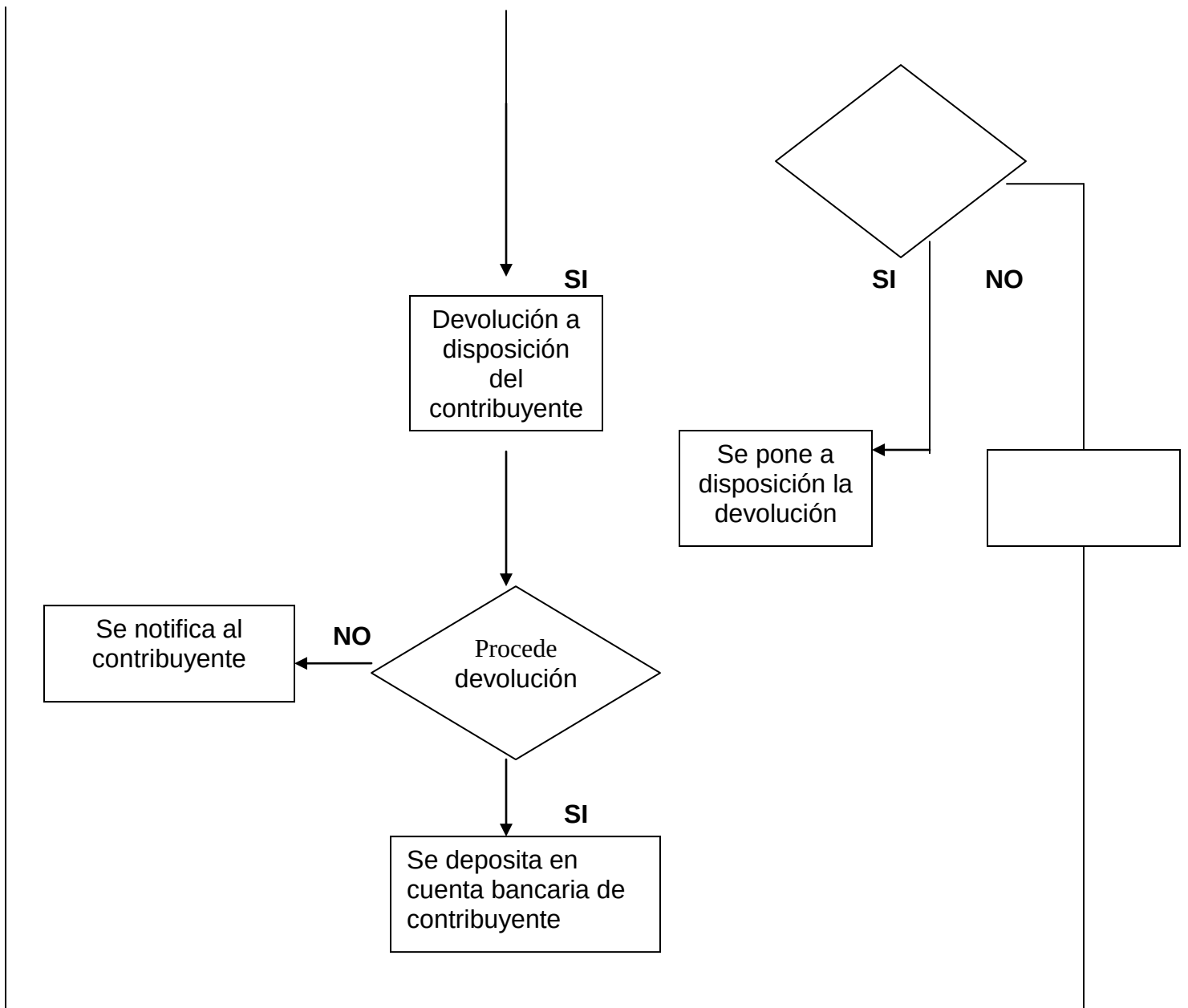
Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días.

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 necesario y que estén relacionados con la misma.

Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán 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.

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 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 período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.





“Proceso de las devoluciones”

Como se desprende del presente diagrama podemos observar cuales son los pasos a seguir en el tramite de devolución, en el cual se puede observar de manera sencilla este proceso.

2.3.1 COMENTARIOS AL ART. 22 DE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En la devolución, pareciera que estamos en presencia de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, lo cierto es que se trata de la obligación de la autoridad, ya que debido a que la relación jurídica tributaria es de carácter obligatorio, el acreedor o fisco federal sólo tiene derecho a cobrar lo que disponga la ley, si se le cubrió cantidad adicional a la que tenía derecho a percibir, tiene que devolverla.

La relación jurídico tributaria es descendiente del derecho de las obligaciones civiles, desde luego con sus matices del derecho público y de su fuente exclusiva en la ley, por lo que el pago de lo indebido en materia fiscal puede definirse siguiendo el artículo 1883 del Código Civil en materia federal, aplicado supletoriamente como “cuando el fisco federal reciba alguna cosa que no tenía derecho a exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, tiene la obligación de restituirla”.

En los siguientes casos:

Saldos a favor del contribuyente derivados de exceso en los pagos de contribución.- Pagos hechos en el importe que marca la ley pero que exceden al cálculo anual.

Pagos de lo indebido. Aquellos realizados sin la obligación.

Ejemplos:

Un pago en exceso en la contribución, un pago no ordenado por la ley, o uno efectuado por error, etc.

El Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa, en una interesante sentencia, ha resuelto que la expresión contenida en el artículo 22 del CFF, en el sentido de que las autoridades fiscales están obligadas a devolver, no únicamente las cantidades pagadas indebidamente, sino además “las que procedan de conformidad con las leyes fiscales”, se incorporó al código con motivo de la entrada en vigor de la LIVA y tiene como propósito señalar una segunda causa para las devoluciones, distintas de la tradicional del pago de lo indebido y es la que normalmente corresponde a los impuestos trasladados. Es el caso de los impuestos indirectos, sigue diciendo el Tribunal, los contribuyentes tienen derecho a la devolución, no únicamente por las cantidades que hipotéticamente pudieran pagar indebidamente en exceso, sino, fundamentalmente, por aquellas que determinan expresamente la ley y que no implica pago de lo indebido, sino devolución de saldos a favor. Lo anterior es así, pues la relación jurídico tributaria se establece entre el Estado y el enajenante y no con la persona que adquiere los bienes gravados con el

impuesto. Es por ello que la ley tiene el cuidado de distinguir entre el impuesto y la carga económica que se traslada.

Los tribunales han resuelto que los saldos a favor de un ejercicio deben efectuarse actualizados desde la fecha en que se presenta la declaración normal relativa a ese mes o ejercicio y no desde la presentación de la declaración complementaria en la que se precisó la existencia de ese saldo a favor, por la razón del que el fisco tuvo a su disposición esa cantidad con anterioridad. Interpretación armónica de los artículos 22, 5 y 6 del CFF.

2.3.2 REGLAS PARA LA DEVOLUCIÓN

1. Puede ser de oficio o a solicitud expresa del particular.
2. El legitimado para solicitar devolución es el propio contribuyente, pero cuando son retenciones puede hacerlo el retenedor devolviéndose directamente al contribuyente.
3. En pagos provisionales sólo se puede solicitar la devolución si se trata de pagos de lo indebido.
4. La devolución de saldos a favor en contribuciones que se calculan por ejercicios anuales, sólo se pueden hacer cuando se reflejen en la declaración anual, excepción hecha de las efectuadas por sentencia firme.
5. A discreción de las autoridades se hará mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente o certificados de devolución acreditables contra cualquier impuesto federal. En este último caso se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así se soliciten.
6. Prescribe en cinco años el derecho a solicitar devolución y se rige por las reglas contenidas en el artículo 146 del CFF.

2.3.3 REGLAS DE PROCEDENCIA

Los contribuyentes que cumplan estrictamente con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su Reglamento, las disposiciones de la Resolución Miscelánea, inclusive del CFF, podrán obtener la devolución de los saldos a favor de IVA dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presente la solicitud de devolución.

Casos en los que procede la devolución:

- De acuerdo con las disposiciones fiscales para el ejercicio 2002, los saldos a favor derivados de la declaración anual 2002 pueden solicitarse en devolución en cualquier momento.
- De conformidad con las reformas fiscales para 2003, los pagos de cada uno de los meses son definitivos; sin embargo de ellos pueden derivarse saldos a favor, en cuyo caso puede acreditarse contra los pagos provisionales que deban presentarse con posterioridad o, bien, solicitar su devolución.

2.3.4 FORMA DE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN

El formato a utilizar para el trámite de devolución es el 32.- Solicitud de devoluciones. La Regla 2.2.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2003, señala que a dicha forma oficial se acompañarán los documentos siguientes:

Para los efectos del artículo 22, primer párrafo del Código, los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor, utilizando la forma oficial 32, acompañada del Anexo 1 de las formas 32 y 41, así como de la documentación mencionada en la propia forma oficial.

Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, deberán presentar los medios magnéticos que contengan la información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación).

No obstante lo anterior, los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, podrán presentar solicitud de devolución acompañada de la declaratoria a que se refiere el artículo 15-A del Reglamento de la Ley del IVA, siempre que se formule en los términos establecidos por el artículo 52, fracción II del Código, y el Anexo 1 de las formas oficiales 32 y 41, quedando relevados de presentar la información en medios magnéticos de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores y operaciones de comercio exterior.

Las solicitudes de devolución deberán presentarse en el módulo de atención fiscal de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, en la Administración Local de Grandes Contribuyentes o en la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, acompañadas de los Anexos correspondientes, incluyendo el documento que acredite la personalidad del promovente.

- Anexo 1, En donde se determina el saldo a favor del IVA.
- Anexo 2, Cuando la devolución procede del IMPAC pagado en ejercicios anteriores.

- Anexo 3 Cuando la devolución procede de IMPAC pagado en ejercicios anteriores de controladoras y controladas.
- Anexo 4 Cuando la devolución procede de Crédito diesel.
- Anexo 5 Cálculo del saldo a favor del IEPS
- Anexo 6 Desglose del IEPS acreditable

2.3.4.1 Utilización de medios magnéticos

Los contribuyentes deberán presentar la información de los Anexos en medios magnéticos, bajo las condiciones siguientes:

- Operaciones de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el 80% del valor de ellas,
- Información correspondiente a la totalidad de operaciones con clientes de exportación, y
- Anexo 1, llenando únicamente el recuadro 1 "Determinación del saldo a favor del IVA", y suscribiendo la firma del contribuyente o del representante legal en su caso.

2.3.4.2 Plazos para efectuar la devolución por parte de la autoridad

Existen distintos plazos para que se efectúe la devolución y, los plazos fijados en días son hábiles. Por regla general la autoridad tiene un plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud.

Si la devolución se hace mediante depósito bancario el plazo es de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud.

En caso de que hubiera requerimiento de información adicional, el plazo quedará suspendido en cuanto se proporcione la información correspondiente.

Dentro del conteo de estos días debemos tomar en cuenta tres situaciones:

- 1.- La autoridad competente podrá solicitar al contribuyente los datos, informes o documentación necesarios para verificar que la devolución de las cantidades solicitadas sea procedente. Para estos efectos la autoridad cuenta con un plazo de 20 días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud.
- 2.- Si en efecto; la autoridad requiere al contribuyente de la documentación citada, éste cuenta con un plazo de 20 días hábiles para su presentación. Si el contribuyente omite la presentación de los informes requeridos, el trámite se tendrá por desistido, por lo que no operará la devolución.

3.- Adicionalmente, la autoridad podrá requerir al contribuyente para que otorgue la garantía que cubra el monto de la cantidad solicitada. Si el contribuyente no la otorga en un término de 20 días hábiles, se le tendrá por desistido.

Los plazos a que se refieren los números 2 y 3 anteriores no se toman en cuenta para el cálculo de los días en que la autoridad deba realizar la devolución.

Para esquematizar de manera más sencilla y comprensible veamos un ejemplo:

Supongamos que se presentó la declaración anual el 30 de abril del 2003, de la cual deriva un saldo a favor por concepto de ISR en una cantidad de \$231,000. Decide presentar la solicitud de devolución el 13 de mayo de 2003. Para estos efectos, la autoridad solicitó documentación el 30 de mayo. La documentación se presenta el 24 de junio. En la solicitud no se indicó número de cuenta bancaria.

CONCEPTO	FECHA	DIAS HABILES	COMENTARIO
Presentación de solicitud	13/05/2003		
Solicitud de información por parte de la autoridad	30/05/2003	12	La solicitud se realizó dentro de los 20 días siguientes a la presentación de la solicitud de devolución, dicho plazo vencía el 10/06/2003.
Presentación de documentación requerida	24/06/2003	18*	La presentación de la información se presentó dentro del plazo, ya que éste vencía el día 27/06/2003.
Entrega de cheque por devolución solicitada	19/08/2003	38	La devolución se realiza el día 19/08/2003, ya que este día vence el plazo de 50 días hábiles.

* Estos días no se computaran para el cálculo de los 50 días hábiles.

2.3.5 TIPOS DE DEVOLUCIONES QUE SE PUEDEN SOLICITAR DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 22 DE CFF Y DEL 31 DE RCFF

Las devoluciones pueden ser clasificadas de tres tipos:

- Devolución a empresas altamente exportadoras (ALTEX)
- Devolución convencional
- Devolución con declaratoria de contador publico

Se le denomina devolución convencional a la solicitud de un saldo de IVA a favor distinto al de las empresas altamente exportadoras. Por decirlo de una manera breve es el saldo de IVA a favor que le resulta a cualquier tipo de contribuyente.

En la devolución con declaratoria pueden no presentarse medios magnéticos. Aplican todas las reglas y preceptos.

Tipos de solicitudes que se pueden tramitar:

- Solicitud de devolución de pago de lo indebido.
- Solicitud de devolución de pago de lo indebido de pagos realizados a través de transferencia electrónica de fondos.
- Solicitud de devolución de saldos a favor de crédito al salario.
- Solicitud de devolución de saldos a favor de impuestos al activo.
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al activo por recuperar de ejercicios anteriores.
- Solicitud de devolución de saldos a favor de Crédito Diesel.
- Solicitud de devolución de saldos a favor de impuesto especial sobre producción y servicios (declaración anual y declaración de pago provisional).
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios Altex (Declaración de pago provisional y declaración anual) .
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Declaración del ejercicio) años anteriores al 2002.
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Declaración de pago provisional años anteriores 2002 y definitivos 2003).
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Con Declaratoria de Contador Publico Registrado).

- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado ALTEX (Declaración de los ejercicios anteriores al 2002).
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado ALTEX (Declaración de pago provisional anteriores a 2002 y mensuales 2003).
- Solicitud de devolución de saldos a favor en el impuesto sobre la renta (Declaración del ejercicio).
- Solicitud de devolución de otras contribuciones.

DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO

Se precisa que cuando un contribuyente presente una solicitud de devolución de un pago indebido y ésta se encuentre en cualquiera de los siguientes supuestos:

- No se efectúe dentro de los 50 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud,
- No se efectúe dentro de los 40 días tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente,
- O se niega la devolución y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional.

Las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, o de que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada, según se trate, conforme a una tasa que será igual a la tasa prevista para los recargos por mora.

Así mismo se establece que en los casos en los que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordenó la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución, conforme a una tasa prevista para los recargos por mora.

Para el año 2003 las principales reformas en materia de devoluciones fueron: en materia de devoluciones prácticamente se mantienen las reglas contenidas en la resolución miscelánea para 2002, haciendo algunas adecuaciones en función de las disposiciones vigentes en 2003.

- En materia de devolución de IVA, se mantiene, al menos en Miscelánea, el compromiso de la autoridad de efectuar las devoluciones en un plazo no mayor de 30 días hábiles, siempre y cuando en todos los casos se proporcione el número de "CLABE" a 18 dígitos. En el caso de contribuyentes dictaminados, siempre y cuando se proporcione la "CLABE" a 18 dígitos, la devolución se efectuará en un plazo no mayor de 25 días hábiles. Excepto tratándose de solicitudes presentadas en las Administraciones del Centro, Norte, Oriente y Sur, del Distrito Federal, de Naucalpan, Zapopan, Guadalajara Sur, Guadalupe y Monterrey en cuyo caso, la devolución se efectuará en un plazo no mayor de 30 días hábiles.
- Las devoluciones de ISR e IMPAC de contribuyentes dictaminados y que proporcionen su número de "CLABE", serán autorizadas en 25 días hábiles.
Tratándose de solicitudes presentadas en las Administraciones del Centro, Norte, Oriente y Sur, del Distrito Federal, de Naucalpan, Zapopan, Guadalajara Sur, Guadalupe y Monterrey, la devolución se efectuará en un plazo no mayor de 30 días hábiles. Esto no es aplicable tratándose de solicitudes de devolución del IMPAC por recuperar.
- Devolución del saldo a favor de personas físicas correspondiente al ejercicio. Quienes tomen esta opción, marcando el recuadro respectivo en la forma oficial, deberán incluir en el mismo el número de "CLABE" a 18 dígitos.

Procedimiento de devolución de saldos de IVA a favor:

Para solicitar la devolución de las cantidades que tengan a su favor en el IVA, los contribuyentes deben utilizar la forma oficial 32, acompañada de su anexo 1 (cabe señalar que este anexo 1 también sirve como anexo 1 de la forma 41, que sirve para tramitar una compensación), así como de la documentación mencionada en la propia forma oficial.

2.3.6 TRÁMITES NECESARIOS PARA LAS DEVOLUCIONES DE SALDOS GENERADOS DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.3.6.1 Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Declaración del ejercicio) años anteriores al 2002

Documentación necesaria:

- Forma fiscal 32 "Solicitud de devoluciones" (duplicado).
 - Anexo 1 "Determinación del saldo a favor del IVA " (duplicado).
 - Presentar medios magnéticos que contengan la información de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el

80% por lo menos del valor de sus operaciones así como la información correspondiente a la totalidad de sus clientes de exportación.

- Declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria y dos fotocopias donde manifieste el saldo a favor que solicita. En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria: además, declaración normal y complementaria (s) anterior (es), (original para cotejo) o en su caso, indicar el número de folio tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica o el original y fotocopia del acuse de recibo, cuando la presentación por medios electrónicos sea mediante ventanilla bancaria. (Original para cotejo)
- Pagos provisionales normales y complementarios con sello original de institución bancaria y dos fotocopias, correspondientes al ejercicio por el que solicita devolución (original para cotejo) o en su caso, indicar el número de folio tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica o el original y fotocopia del acuse de recibo, cuando la presentación por medios electrónicos sea mediante ventanilla bancaria. (Original para cotejo)
- En su caso, Original y fotocopia de constancia de retenciones de IVA. (Original para cotejo)
- Tratándose de la primera vez que solicita devolución, original y dos fotocopias del testimonio del acta constitutiva y poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve en su caso. (Original para cotejo)
- Cuando se designe otro representante legal deberá anexar original y dos fotocopias del poder notarial que acredite su nombramiento. (Original para cotejo)
- Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal, en su caso. (Original para cotejo)
- En caso de liberación de créditos: Original y dos fotocopias de la resolución administrativa o judicial (Original para cotejo)

2.3.6.2 Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Declaración de pago provisional años anteriores 2002 y mensuales 2003)

Trámites necesarios:

- Forma fiscal 32 "Solicitud de devoluciones" (duplicado).
- Anexo 1 "Determinación del saldo a favor del " (duplicado).
- Dispositivos magnéticos que contenga la información de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el 80% del valor

de sus operaciones así como la información correspondiente a la totalidad de sus clientes de exportación.

- Declaración de pago provisional con sello original de la institución bancaria y dos fotocopias donde manifieste el saldo a favor que solicita. En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria: además, declaración normal y complementaria (s) anterior (es), (original para cotejo) o en su caso, indicar el número de folio tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica en el cual no será necesario que acompañe ejemplares impresos de las mismas.
- En su caso, original y fotocopia de constancia de retenciones de IVA. (Original para cotejo).
- Tratándose de la primera vez que solicita devolución, copia certificada y fotocopia del testimonio del acta constitutiva y poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve en su caso. (Original para cotejo).
- Cuando se designe otro representante legal deberá anexar copia certificada y fotocopia del poder notarial que acredite su nombramiento. (Original para cotejo).

2.3.7 PRESCRIPCIÓN DE LAS DEVOLUCIONES

De acuerdo con el artículo 22 de CFF, las devoluciones prescriben en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, de conformidad con el artículo 146 del mismo código.

Éste último establece que el crédito fiscal prescribe a los cinco años, a partir de la fecha en que puede ser legalmente exigible, esto es, cuando se venza el plazo para enterar el pago de la contribución conforme a lo establecido en las disposiciones fiscales; sin embargo, en cuanto a los saldos a favor, para el contribuyente es exigible el saldo a partir de que se manifieste mediante la presentación de la declaración correspondiente, por lo que si el contribuyente llegase a presentar una declaración complementaria, a partir de ese momento se volvería a contar los cinco años para que se dé la prescripción de dicho saldo a favor.

Contribución	Fecha de pago	Fecha de inicio de la exigibilidad
Pagos definitivos(ejercicio 2003 y posteriores)	17 de mes siguiente al que corresponda el pago	18 mes siguiente al que corresponda el pago
Pagos provisionales mensuales de personas	17 de mes siguiente al que corresponda el pago	18 mes siguiente al que corresponda el pago

morales y físicas (Hasta el ejercicio 2002)		
Pagos provisionales trimestrales de personas morales y físicas (para inició de operaciones, ejercicio de liquidación, pagos provisionales de 2001 y anteriores)	17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año al que corresponda el pago.	18 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año al que corresponda el pago.
Declaración anual de personas morales (hasta el ejercicio 2002)	31 de marzo del siguiente año en que se causó la contribución.	1 de abril del siguiente año en que se causó la contribución
Declararon anual de personas físicas (hasta el ejercicio del 2002)	30 de abril del siguiente año en que se causó la contribución.	1 de mayo del siguiente año en que se causó la contribución

Sin embargo el plazo de prescripción se interrumpirá cuando la autoridad notifique al contribuyente, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, de la existencia del crédito. Asimismo se suspenderá la prescripción cuando se suspenda el PAE; es decir cuando se garantice el interés fiscal. En el entendido que la interrupción consiste en volver a computar el plazo y por suspensión, el cómputo se reanuda en el momento en que había quedado suspendido.

Ejemplo de prescripción

1.- se desea saber si ya prescribió su saldo a favor correspondiente a la declaración anual de ISR como persona física de 1997.	
Fecha en que debió presentar la declaración anual	30 de abril de 1998
Fecha en que presentó la declaración anual	30 de mayo de 1999
Fecha en que es exigible el saldo a favor	30 de mayo 1999
Fecha en que prescribe el saldo a favor	29 de mayo de 2004
2.- sin embargo se presentó declaración complementaria modificando su saldo a favor el 31 de marzo de 2000, por lo que tenemos:	
Fecha en que se presentó declaración anual complementaria	31 de marzo de 2000
Fecha que es exigible el saldo a favor	31 de marzo de 2000
Fecha en que prescribe el saldo a favor	30 de marzo de 2005

2.3.8 LINEAMIENTOS PARA LAS DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

Derivado del nuevo esquema de pagos electrónicos, el servicio de administración tributaria ha dado a conocer a través de su página de Internet www.sat.gob.mx, nuevas disposiciones para solicitudes y avisos de compensación.

No se tendrán que adjuntar a las citadas promociones, las declaraciones de pagos provisionales o definitivos (incluyendo las promociones con origen del saldo a favor anteriores al 31 de julio del 2002).Únicamente se presentarán las declaraciones del ejercicio, cuando su trámite así lo establezca así como los demás requisitos antes señalados en las disposiciones fiscales.

Para los efectos de los artículos 22, 22-A y 23 del Código, las personas físicas que determinen saldo a favor en su declaración del ejercicio darán a conocer a las autoridades fiscales la opción de que solicitan la devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en el ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 2003, marcando el recuadro respectivo en las formas oficiales 13 o 13-A o formato electrónico, según corresponda.

La opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá variarse una vez que se haya señalado.

Cuando se solicite la devolución en los términos del primer párrafo de esta regla, salvo que se trate de contribuyentes a que se refiere el artículo 22-B, segundo párrafo del Código, se deberá anotar en la forma oficial o formato electrónico correspondiente el número de su cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE" a que se refiere la regla 2.2.6. de la Resolución miscelánea 2004, así como la denominación de la institución de crédito, para que, en caso de que proceda, el importe autorizado sea depositado en dicha cuenta.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 22-B, segundo párrafo del Código, opcionalmente podrán solicitar que el importe de su devolución se efectúe, en caso de que proceda, en cuenta bancaria, debiendo señalar el número de su cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE" y la denominación de la institución de crédito a que se refiere el párrafo anterior.

Una vez autorizada la devolución, ésta se depositará en el número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas "CLABE" proporcionada por el contribuyente. En caso de que el depósito no se pueda realizar por causas ajenas a la autoridad, se le comunicará al contribuyente que presente el formato 32, señalando correctamente su número de cuenta bancaria, acompañando el original que le haya sido notificado.

Tratándose de residentes en el extranjero que no tengan una cuenta bancaria en México, la devolución podrá hacerse mediante transferencia electrónica de fondos a su cuenta bancaria en el extranjero, o a través de cheque nominativo. (Regla 2.2.2)

Para los efectos del quinto párrafo del artículo 22 del Código, el número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, que deberá proporcionarse en la forma oficial 32, será la CLABE a 18 dígitos proporcionado por la institución de crédito.(Regla 2.2.6)

Además se señalan los datos que debe tener la etiqueta externa del dispositivo y que son:

Leyenda de: Solicitud de devolución de IVA

RFC y num. De disco_____No. Disco_____

Nombre del contribuyente

Periodo de operaciones de ____a____(día/mes/año)

Nombre de archivos

Cantidad de registros

Fecha de entrega (día/mes/año)

A continuación tenemos un resumen de las características que deben reunir:

- Las cifras deben ser en pesos, sin centavos, ni signos especiales.
- Los campos numéricos sin información deben llenarse con ceros.
- Los campos numéricos con información se justificarán a la derecha y se rellenarán con ceros.
- Los campos de día usarán rangos del 01 al 31.
- Los campos de mes usarán rangos de 01 al 12.
- Los campos de años contendrán los cuatro dígitos de éstos, exceptuando el del RFC.
- Los subcampos de la parte alfabética del RFC se justifican a la derecha.

Los archivos que deben incluirse son los siguientes:

Archivo	Se refiere a:
IVADEV1.TXT	Identificación del contribuyente
IVADEV2.TXT	Operaciones con proveedores
IVADEV3.TXT	Operaciones de comercio exterior

El archivo IVACOM1.TXT es el formato de identificación del contribuyente, en el se incluyen datos del saldo a favor y los registros que presentará en sus otros archivos.

El archivo IVADEV2.TXT se registra la información de proveedores, arrendadores y prestadores de servicios

El archivo IVADEV3.TXT se registra la información de operaciones de comercio exterior.

Plazos menores para devoluciones en cuenta bancaria:

Con el objeto de eficientar los procesos del trámite de devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, se han disminuido los plazos de respuesta de la manera siguiente:

- 1.- 13 días hábiles para promociones de IVA Altex.
- 2.- 25 días hábiles para promociones de IVA con declaratoria de ISR o IA con dictamen fiscal.
- 3.- 30 días hábiles para el resto de las devoluciones.

El SAT comunicó que no obstante que estas nuevas disposiciones serán reguladas mediante la publicación en el diario oficial de la federación de reglas de carácter general, actualmente los contribuyentes están siendo beneficiados con las mismas.

2.4 COMPENSACIONES

Otra opción para recuperar un saldo favor es la compensación, que es el derecho del contribuyente para disminuir las cantidades de las cuales es acreedor respecto del Fisco, de aquellas que adeuda a la propia hacienda pública.

Este medio reconocido en las disposiciones fiscales tiene su origen en la figura jurídica contenida en el Código Civil bajo el mismo nombre, basada precisamente en que dos personas reúnan la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

La compensación es una figura jurídica del derecho civil aplicable a la materia tributaria. En nuestro Código Fiscal de la Federación se regula su forma y se exponen los lineamientos necesarios para que opere la compensación de las contribuciones.

Se dice que hay cuatro especies de compensaciones:

- Legal
- Convencional
- Facultativa
- Judicial

Legal.- Es realizada por el ministerio de ley, y produce todos sus efectos de pleno derecho, extinguiendo las obligaciones correlativas

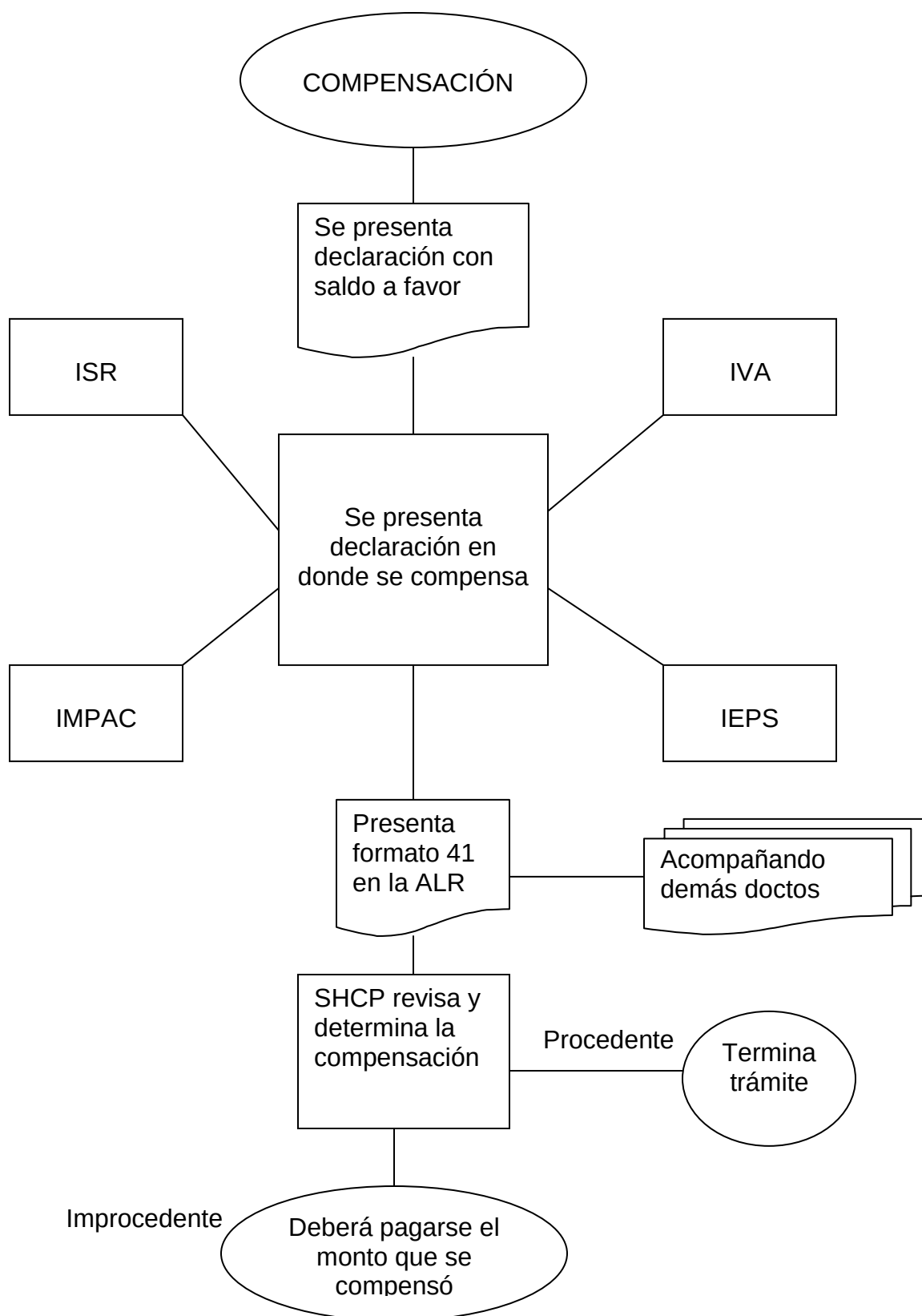
Convencional.- Las partes realizan un convenio voluntario para que haya una mutua neutralización de las deudas, por tanto involucra la voluntad de los dos sujetos.

Facultativa.- Se genera por voluntad de una de las partes, haciendo uso de un privilegio adquirido; impone una compensación que legalmente no se efectuaba en su protección.

Judicial.- Se origina como consecuencia de un proceso jurisdiccional, pues la impone el juez por medio de una sentencia.

Asimismo, la propia autoridad reconoce en su Normatividad, 81/2001/IVA que el saldo a favor de un ejercicio posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo por el mismo impuesto correspondiente a ejercicios anteriores, con sus respectivos actualización y recargos, de conformidad con el Art. 23, puesto que se trata de saldos a favor y a cargo que derivan de una misma contribución.

“PROCEDIMIENTO PARA EFECTUAR LA COMPENSACIÓN”



2.4.1 IMPROCEDENCIA

A criterio de la autoridad, los saldos a favor generados en virtud del acreditamiento, no pueden ser compensados contra el propio impuesto al valor agregado, argumentando que el artículo 6 de la LIVA, regula solamente la posibilidad del acreditamiento de los saldos a favor, prevaleciendo el procedimiento específico sobre el general que establece el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

El criterio sostenido por las autoridades olvida la verdadera naturaleza de la compensación que se encuentra solamente limitada cuando se trate de contribuciones de naturaleza distinta, con las salvedades siguientes:

Compensación de diversas contribuciones, mediante reglas de carácter general, y
Compensación de cualquier impuesto federal contra el ISR e IVA del ejercicio, de contribuyentes dictaminados.

De igual forma, no existiría impedimento legal alguno para compensar saldos a favor derivados de cantidades indebidamente pagadas, ya que jurídicamente éstas salen de la esfera del acreditamiento, pudiendo aplicarse el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y compensarse contra el propio impuesto al valor agregado.

Los contribuyentes podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor de contribuciones pagadas en exceso contra contribuciones de la misma naturaleza que tengan a su cargo.

Existen seis reglas aplicables para compensar contribuciones:

Primera.- De acuerdo al Código Fiscal de la federación, sólo se podrán compensar impuestos de la misma naturaleza (ISR contra ISR).

Segunda.- El saldo a favor a compensar podrá actualizarse de acuerdo con la mecánica señalada en el artículo 17A del CFF.

Factor de actualización: mes en que efectué la compensación, mes en que se realizó el pago en exceso, o se presentó la declaración.

Tercera.- Para compensar saldos a favor debe presentarse aviso ante el SAT dentro de los cinco días siguientes.

Cuarto.- Si el contribuyente que hace dictaminar sus estados financieros por contador público independientemente podrá compensar cualquier impuesto federal (ISR, IMPAC, IEPS, IVA) contra ISR del ejercicio o IVA del ejercicio.(vigente hasta el 30 de abril del 2004)

Quinto.- En el caso de saldo a favor de IVA en pagos provisionales estando dictaminado, el contribuyente podrá compensar no el mes en que se genera el saldo a favor sino hasta el siguiente mes (vigente hasta el 30 de abril del 2004).

Sexto.- En declaración anual las compensaciones podrán aplicarse en el siguiente pago provisional.

El artículo 23 del CFF contempla tres tipos de compensaciones:

- 1.- Cuando un saldo a favor se compensa contra un saldo a cargo de la misma naturaleza
- 2.- Cuando un saldo a favor se compensa contra saldo a cargo de distinta naturaleza
- 3.- Cuando se tiene un saldo a favor por pago indebido

Tratándose del primer caso, sólo bastará presentar aviso de compensación (formulario 41) no hay que solicitar autorización para efectuarla.

Tratándose del segundo caso, el propio artículo 23 dispone que a partir del 1 de julio del 2004 las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no deriven de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos.

2.4.2 COMENTARIOS AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Es otra forma de extinción de las obligaciones fiscales y es la misma figura existente en el derecho común; según el artículo 2185 del Código Civil tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Reglas para compensar:

Si se trata de la misma contribución se puede aplicar el saldo a favor contra el saldo a cargo y deberá presentarse un aviso.

Se permitirán las compensaciones cruzadas, es decir, contra contribución diferente de la que deriva el saldo a favor. Pero esto será posible hasta el 1 de julio del 2004, ya que por disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación, hasta esa fecha entrará en vigor.

Para los efectos del artículo 23, el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41, acompañada, según corresponda de los Anexos 1, 2, 3, 5 y 6 de las formas oficiales 32 y 41. Tratándose de saldos a favor del IVA,

deberán presentar adicionalmente, los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 10, inciso d), punto (2), del Anexo 1 de esta Resolución que contengan la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación). La documentación e información a que se refiere esta regla deberá presentarse ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, de acuerdo con los siguientes plazos:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieren efectuado la compensación
1 y 2	Sexto día hábil siguiente
3 y 4	Séptimo día hábil siguiente
5 y 6	Octavo día hábil siguiente
7 y 8	Noveno día hábil siguiente
9 y 0	Décimo día hábil siguiente

(Regla 2.2.5)

El artículo 13 del RCFF estipula otra regla de importancia que indica: efectuada parcialmente una compensación, podrá continuar aplicando el saldo a favor en pagos futuros.

Los tribunales han resuelto acertadamente que las cantidades a compensar no son sólo los saldos a favor sino también los pagos de lo indebido como vemos en la siguiente tesis:

COMPENSACIÓN DE CANTIDADES ACTUALIZADAS DE IMPUESTOS POR ADEUDO PROPIO O POR RETENCIÓN A TERCEROS.- PUEDE ORIGINARSE DE UN PAGO DE LO INDEBIDO O DEL SALDO A FAVOR DECLARADO. La compensación a que se refiere el artículo 23, segundo párrafo del CFF, por las cantidades a favor de los contribuyentes contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, se deberá actualizar en los términos del artículo 17-A del mismo ordenamiento legal desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice; de donde se infiere que la compensación actualizada puede originarse, lo mismo de un pago de lo indebido que de una declaración con saldo a favor, sin que una hipótesis excluya a la otra, pues la conjunción disyuntiva “o” que contiene el artículo 23 en estudio

no se traduce en una situación de exclusión, sino también de equivalencia, en tal virtud, cualquiera de las circunstancias mencionadas puede dar lugar a la compensación de cantidades actualizadas y no únicamente considerando la declaración que contenga un saldo a favor.

RTFF, No. 6 de enero, 1999, p. 187

Juicio No. 17196/97.- Sentencia de 8 de septiembre de 1998, aprobada por unanimidad de votos.

La tesis anterior nos permite afirmar que la figura de la compensación se da también por créditos no fiscales a favor de los contribuyentes, como resultan ser los pagos de lo indebido.

Para maquiladoras, Pitex y otros exportadores:

Siempre y cuando al menos el 75% de sus ingresos acumulables para efectos de la ley de ISR hayan provenido de la exportación de bienes, podrán compensar sus saldos a favor de IVA contra el ISR a su cargo, retenciones a terceros en pagos provisionales e IMPAC a cargo.

2.4.3 COMPENSACIÓN DE OFICIO

La autorización legislativa concedida a las autoridades fiscales de compensar de oficio las cantidades que se tengan a favor contra las que se tengan a cargo no debiera efectuarse sin previa notificación al contribuyente, toda vez que éste puede no reconocer la validez legal de las cantidades a su cargo que según el fisco federal tiene. Se ha dado el enojoso caso que existiendo créditos fiscales cuestionados por el contribuyente, combatidos mediante los medios de defensa adecuados, la autoridad aplique de oficio la compensación de los saldos a favor en contra de aquellos, lo que resulta en una franca violación legal al no ser aún definitivos los saldos a cargo.

Se prevé la figura de la compensación actualizable y hasta sancionable cuando se efectúa indebidamente; y que también es ejercible a petición o de oficio. Pero lo que sigue impugnado de inconstitucionalidad es que los contribuyentes dictaminados por contador público registrado puedan compensar cualquier impuesto federal a su favor contra los impuestos sobre la renta y al valor agregado que hayan sido a su cargo, mientras que los demás deban sujetarse a determinados requisitos diferentes para hacerlo, dado que los coloca en condiciones de desigualdad ante la ley, así como que aquéllos tengan por excepción la compensación del impuesto causado por operaciones de comercio exterior, es decir, como si no se tratara, en el caso, de todas las contribuciones en cuestión de la materia tributaria federal

Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, estableciendo los efectos de la resolución dictada por la autoridad administrativa compensando un crédito fiscal sin la debida motivación y fundamentación para ello.

Compensaciones de oficio

COMPENSACIÓN DE OFICIO.- EFECTOS DE LA INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO QUE LA DETERMINA.- La facultad establecida por el artículo 23, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, para compensar oficiosamente los saldos a favor que los particulares tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales contra adeudos propios o por retención a terceros, tiene como elemento esencial que dichos adeudos a cargo hayan quedado firmes, por lo que al ejercerla deberá fundarse y motivarse en forma puntual y precisa, señalando la razón que justifica la compensación de oficio, acreditando de manera detallada la identificación del adeudo a compensar, su carácter de crédito insoluto y las circunstancias en que se apoya su firmeza y exigibilidad, pues de otra manera se provoca una violación sustancial en la relación jurídica establecida para ello, por lo que al acreditarse ante el Tribunal, éste debe declarar la nulidad lisa y llana, sin que ello implique pronunciamiento alguno respecto de la existencia y firmeza de los adeudos a cargo indebidamente compensados, dado que la controversia se constriñe a examinar el legítimo y puntual ejercicio de la facultad de que se trata, que ante la declaratoria, ya no podrá realizarse contra el específico y concreto saldo a favor que la autoridad le haya reconocido al particular contra el que pretendió operar oficiosamente la compensación.

Juicio No. 6292/99-11-03-9/341/00-S2-09-04. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 12 de junio de 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez.

(Tesis aprobada en sesión privada de 12 de junio del 2000)

Fuente: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta Época, Número 27, octubre de 2000, págs. 160 a 165

Comentario:

Una de las facultades otorgadas a la autoridad es la denominada “compensación de oficio”, la cual a pesar de ser una facultad reglada, el fisco considerándola discrecional y actuando más allá de sus límites, ha ocasionado en los contribuyentes molestias y gastos innecesarios.

En efecto, la autoridad hacendaria en el supuesto de que un contribuyente solicitara la devolución de un saldo a favor y al mismo tiempo tuviera un crédito a cargo, invariablemente ha procedido con la compensación de oficio, sólo que la ha realizado aún sin saber si realmente procedía, esto es, no importaba si se trataba de un error o de un crédito pendiente de resolución por haber sido impugnado mediante un recurso de revocación o juicio de nulidad, inclusive en un juicio de amparo.

Esta situación ha provocado que el particular tuviera que interponer los medios de defensa en contra no sólo del crédito original sino en contra de la indebida compensación practicada por las autoridades, generando mayores gastos y costos, originados por la contratación de un asesor y no pudiendo incluso recuperar el dinero que legalmente le correspondía.

En dicha práctica las autoridades olvidaron que la compensación de oficio, como se dijo anteriormente es una facultad reglada, puesto que para aplicarla es menester que los adeudos propios o por retención de terceros a cargo del contribuyente que se pretenden compensar, hayan quedado firmes por cualquier causa.

El Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha interpretado correctamente el artículo 23, penúltimo párrafo del Código Tributario Federal, al exigir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público motivar y fundamentar la resolución en que proceda a compensar de oficio algún crédito fiscal, obligándola a:

- Señalar la razón que justifica la compensación de oficio,
- Acreditar de manera detallada la identificación del adeudo a compensar,
- Demostrar su carácter de crédito insoluto, y
- Acreditar las circunstancias en que se apoya su firmeza y exigibilidad.

Con esta resolución, que se espera en su momento constituya jurisprudencia, puede afirmarse que la autoridad hacendaria deberá devolver los saldos a favor que le soliciten los contribuyentes, independientemente de que tengan créditos a cargo.

Trámite para solicitar la devolución de un saldo a favor compensado de oficio.

Cuando se solicita en devolución un saldo a favor y éste es autorizado, lo primero que hace la hacienda pública es descontarle los créditos que de acuerdo con sus controles tiene la empresa con ellos. A este descuento se le denomina “compensación de oficio”.

Como se observa, es obligación de la autoridad y derecho del contribuyente que se le notifique de esta compensación. Sobra decir que el control de los créditos fiscales a favor del fisco federal no es muy bueno lo cual deriva que son distintas áreas del SAT las que determinan los créditos, las que cobran y las que lo administran. Debido a ello, no son pocos los casos en los que a un contribuyente le llega un requerimiento para pagar un crédito, por otra parte llega un funcionario del SAT a cobrarlo en forma inmediata o en caso contrario a trabar embargo y este mismo crédito ya fue descontado por el fisco de alguna cantidad solicitada en devolución por el contribuyente.

Si ya se dio el caso que el contribuyente pagó el crédito fiscal, podrá acreditar ante el funcionario que pretende embargar que el pago se efectuó y en consecuencia no habrá más necesidad que el entregarle copia de recibo correspondiente. El problema es cuando el crédito también se descontó de un saldo a favor del contribuyente. En estos casos debe hacer (aún cuando parezca injusto) un nuevo trámite de solicitud de devolución llenando la forma oficial 32 para recuperar la cantidad que indebidamente le descontó la autoridad. Como el saldo a favor no es de una contribución de un pago en forma indebida que hubiera realizado el contribuyente, deberá señalar en la forma fiscal el concepto “otros”, acompañando a la forma un escrito que explique la situación, copia del oficio en donde se observa el descuento efectuado por la autoridad, copia del poder notarial y copia de la identificación oficial del contribuyente o representante legal, con los correspondientes originales para cotejo.

2.4.4 REGLAS DE PROCEDENCIA

2.4.4.1 Requisitos

Para compensar válidamente las cantidades a favor de IVA, es indispensable reunir los siguientes requisitos:

- Que la compensación se efectúe a partir de la declaración correspondiente al mes o periodo inmediato siguiente a aquél en donde se hubiere reflejado el saldo a favor, y
- que se respeten los plazos previstos para la compensación.

2.4.4.2 Plazos para solicitar la compensación

- **Aviso de compensación**

Este aviso deberá presentarse en la forma oficial 41, conjuntamente con el recuadro 1 del anexo 1, acompañado de los medios magnéticos que contengan la relación de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos 80% del valor de sus operaciones, y la totalidad de sus clientes de exportación.

- **Periodicidad de la compensación**

Al supeditar la compensación a los plazos en los cuales se puede solicitar la devolución de los saldos a favor, el procedimiento es el señalado anteriormente, remitiéndonos en obvio de innecesarias repeticiones a lo expresado para el sector agrícola y ganadero, al igual que al procedimiento para el tratamiento de los remanentes.

En la práctica los contribuyentes olvidan que para la compensación de los saldos a favor de IVA en la declaración del ejercicio, deben presentarse los siguientes supuestos:

- Cantidades a favor determinadas en la declaración del ejercicio, y
- Que se compensen contra el ISR a cargo, igualmente determinado en la misma declaración.

2.4.5 REGLAS APLICABLES

De que manera debe darse a conocer la opción de devolución o compensación para efectos de los artículos 22 y 23 del código. (Regla 2.2.2)

Para los efectos de los artículos 22 y 23 del CFF, las personas físicas que determinen saldo a favor en su declaración del ejercicio darán a conocer a las autoridades fiscales la opción de que solicitan la devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en el ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 2002, marcando el recuadro respectivo en las formas oficiales 13 o 13A, según corresponda.

La opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá variarse una vez que se haya señalado en el formulario correspondiente.

Cuando se opte por la devolución en los términos del primer párrafo de esta regla, la forma oficial de declaración deberá contener el número de cuenta bancaria para transferencia electrónica a 18 dígitos "CLABE" a que se refiere la regla 2.2.6 de la resolución miscelánea fiscal 2004 de conformidad con las disposiciones reguladas por el Banco de México en sistemas de pago, así como la denominación de la institución de crédito, para que, en su caso, el importe autorizado sea depositado en dicha cuenta.

A continuación se presentan otras tesis en relación con las compensaciones:

COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.

La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece: "...tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo...". Lo dispuesto en dicho apartado significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración

final del cierre del ejercicio, pues el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado se van causando durante el transcurso del ejercicio, operación tras operación que se realice y que dé lugar a su causación, como se indica en la tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página treinta y cuatro, Tomo II, Primera Parte, Octava Época, del Semanario Judicial de la Federación, del rubro: **"RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO"**. También apoya el criterio que se sustenta, lo estatuido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que establece, que el ejercicio regular coincidirá con el año calendario, por lo que si el ejercicio comprende todo el año, no existe razón para considerar que no pueda ejercerse el derecho a la compensación en las declaraciones provisionales que se tiene obligación de presentar en el transcurso del ejercicio, aun cuando sea hasta el cierre del ejercicio cuando el contribuyente pueda establecer el monto del impuesto a su cargo en relación con todos los pagos provisionales que realizó, puesto que la compensación prevista en el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal, en nada impide que ésto se realice, sino que sólo da derecho a que teniéndose un saldo a favor por otro impuesto federal, se haga valer dicho saldo para evitarse el pago en la parte correspondiente en el impuesto relativo. Además, debe partirse de que este derecho se está otorgando a las empresas que dictaminan sus estados financieros que, como se señala en la exposición de motivos del decreto que adicionó el párrafo en comento del artículo 23, ofrecen mayor certidumbre sobre el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales y que, por ende, permiten partir de la presunción de que el saldo a favor que se compense no será improcedente, y que coadyuvará a la simplificación administrativa que con tal reforma se persiguió al evitarse pagos y devoluciones innecesarios. Lo apuntado se corrobora por lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal Federal en cuanto a la devolución de impuestos, pues en el primer párrafo de este precepto se señala que: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración..." y en su penúltimo párrafo se consigna que: "La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.", pues si conforme a este precepto la devolución mediante certificados expedidos a nombre del contribuyente, se podrá hacer de oficio por la autoridad cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones o de efectuar pagos provisionales, es claro que tales certificados podrán ser utilizados para realizar los pagos que correspondan en declaraciones provisionales, lo que si se relaciona con la figura de la compensación regulada en el artículo 23 del propio código y, concretamente con lo dispuesto en la segunda parte de su segundo párrafo, permite concluir que tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros y que, por ende, ofrecen una mayor certidumbre en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, carecería de sentido el limitar su derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio fiscal cuando, conforme al artículo 22, podría obtener la devolución de los saldos a favor para aplicarlos al pago de las declaraciones provisionales, lo que, además, sería contrario a la simplificación administrativa perseguida por la adición del segundo párrafo del artículo 23 aludido, máxime si se parte de que esto no coarta en forma alguna las facultades de la autoridad de fincar diferencias de impuestos a los contribuyentes si el saldo a favor compensado resulta improcedente, ni impide tampoco que se

realicen las operaciones correspondientes al final del ejercicio en el impuesto en que tal compensación se haya llevado a cabo.

2ª/.J. 38/2000-08-24

Contradicción de tesis 75/99-SS.- Entre las sustentadas por el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito (actualmente Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Sexto Circuito).- 24 de marzo del año 2000.- Cinco votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: José Francisco Cilia López.

Tesis de jurisprudencia 38/2000.- Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veinticuatro de marzo del año dos mil.

COMPENSACIÓN DE IMPUESTOS FEDERALES POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINAN PARA EFECTOS FISCALES

El Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, correspondiente a mayo de 2000, publica en sus páginas 59 a 89, una jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resolviendo la contradicción de tesis sustentada por Tribunales Colegiados de Circuito, determina la posibilidad de que los contribuyentes que se dictaminan para efectos fiscales, puedan compensar cualquier impuesto federal contra el ISR o el IVA a su cargo al momento de efectuar sus pagos provisionales.

Dicha jurisprudencia es la siguiente:

COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.- La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece: "...tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo...". Lo dispuesto en dicho apartado significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio, pues el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado se van causando durante el transcurso del ejercicio, operación tras operación que se realice y que dé lugar a su causación, como se indica en la tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página treinta y cuatro, Tomo II, Primera Parte, Octava Época, del Semanario Judicial de la Federación, del rubro: **"RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO"**. También apoya el criterio que se sustenta, lo estatuido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que establece, que el ejercicio regular coincidirá con el año calendario, por lo que si el ejercicio comprende todo el año, no existe razón para considerar que no pueda ejercerse el derecho a la compensación en las declaraciones provisionales que se tiene obligación de presentar en el transcurso del ejercicio, aun cuando sea hasta el cierre del ejercicio cuando el contribuyente pueda establecer el

monto del impuesto a su cargo en relación con todos los pagos provisionales que realizó, puesto que la compensación prevista en el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal, en nada impide que esto se realice, sino que sólo da derecho a que teniéndose un saldo a favor por otro impuesto federal, se haga valer dicho saldo para evitarse el pago en la parte correspondiente en el impuesto relativo. Además, debe partirse de que este derecho se está otorgando a las empresas que dictaminan sus estados financieros que, como se señala en la exposición de motivos del decreto que adicionó el párrafo en comento del artículo 23, ofrecen mayor certidumbre sobre el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales y que, por ende, permiten partir de la presunción de que el saldo a favor que se compense no será improcedente, y que coadyuvará a la simplificación administrativa que con tal reforma se persiguió al evitarse pagos y devoluciones innecesarios. Lo apuntado se corrobora por lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal Federal en cuanto a la devolución de impuestos, pues en el primer párrafo de este precepto se señala que: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración..." y en su penúltimo párrafo se consigna que: "La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.", pues si conforme a este precepto la devolución mediante certificados expedidos a nombre del contribuyente, se podrá hacer de oficio por la autoridad cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones o de efectuar pagos provisionales, es claro que tales certificados podrán ser utilizados para realizar los pagos que correspondan en declaraciones provisionales, lo que si se relaciona con la figura de la compensación regulada en el artículo 23 del propio código y, concretamente con lo dispuesto en la segunda parte de su segundo párrafo, permite concluir que tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros y que, por ende, ofrecen una mayor certidumbre en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, carecería de sentido el limitar su derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio fiscal cuando, conforme al artículo 22, podría obtener la devolución de los saldos a favor para aplicarlos al pago de las declaraciones provisionales, lo que, además, sería contrario a la simplificación administrativa perseguida por la adición del segundo párrafo del artículo 23 aludido, máxime si se parte de que esto no coarta en forma alguna las facultades de la autoridad de fincar diferencias de impuestos a los contribuyentes si el saldo a favor compensado resulta improcedente, ni impide tampoco que se realicen las operaciones correspondientes al final del ejercicio en el impuesto en que tal compensación se haya llevado a cabo.

2ª/.J. 38/2000-08-24

Contradicción de tesis 75/99-SS.- Entre las sustentadas por el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito (actualmente Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Sexto Circuito).- 24 de marzo del año 2000.- Cinco votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: José Francisco Cilia López.

Tesis de jurisprudencia 38/2000.- Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veinticuatro de marzo del año dos mil.

Comentario:

La importancia de esta jurisprudencia radica en la determinación de la certidumbre del saldo a favor en contribuyentes que dictaminan para efectos fiscales, ya que se trata de una interpretación directa del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente, partiendo de la exposición de motivos a la reforma del mencionado artículo –cuyo objeto era la simplificación administrativa a efecto de evitar pagos y devoluciones innecesarias–, así como del contenido del artículo 22 del mismo ordenamiento –donde se hace mención que a los contribuyentes que efectúan pagos provisionales se les hará la devolución mediante certificados expedidos a nombre de los mismos, los cuales pueden ser utilizados para el pago de contribuciones–.

En este punto, es menester reiterar la importancia del dictamen para efectos fiscales, no obstante que representa importantes costos para el causante.

Este criterio podrá aplicarse por los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, sabedores de que la autoridad rechazará la compensación, haciendo necesaria la controversia para que la autoridad judicial confirme el derecho a la aplicación del mismo.

PROCEDENTE LA COMPENSACIÓN DE IVA CONTRA IVA

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

durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio...".

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, julio de 2001, página 988.

COMPENSACIÓN VS. IVA E ISR: EN EJERCICIOS DISTINTOS

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL VALOR AGREGADO, COMPENSACIÓN CONTRA LOS. LOS CONTRIBUYENTES QUE REALICEN PAGOS PROVISIONALES PUEDEN HACERLA, AUN CUANDO SE TRATE DE EJERCICIOS FISCALES DIVERSOS.- Del análisis del segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que éste autoriza a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros y que realizan pagos provisionales, a compensar las cantidades que tengan a su favor, contra los impuestos sobre la renta y al valor agregado, como una forma de extinguir sus obligaciones y no condiciona dicha compensación a que deba hacerse en el mismo ejercicio fiscal del que resulta el saldo a favor. Si se estimara que sólo procede la compensación cuando se realice en el mismo ejercicio fiscal y no en el siguiente, con ello se limitaría el derecho de los contribuyentes de extinguir sus obligaciones fiscales, compensando cantidades que tienen a su favor, contra los impuestos sobre la renta y al valor agregado, porque se daría el caso de que si el contribuyente, una vez que concluya un ejercicio, al inicio del otro se percatara que tiene un saldo a favor, no estaría en posibilidad de extinguir una obligación fiscal, con lo que se trastocarían los principios de legalidad y seguridad tributaria, en perjuicio de los contribuyentes, al no existir disposición legal en el Código Fiscal que prohíba la compensación en ejercicios fiscales distintos.

., S.J.F. IX Época. T. XVII. 1er. T.C. del 22o. C., enero 2003, p. 1795.

Criterio 47/2001/CFF

Actualización de contribuciones, aprovechamientos y compensación de saldos a favor del contribuyente

- A. Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales deba efectuarse la actualización de contribuciones en los términos del artículo 17-A del Código y dichas contribuciones correspondan al ejercicio de 1989 ó a ejercicios anteriores, se considerará que enero de 1990 es el mes más antiguo del periodo y, en consecuencia, que el mes anterior al más antiguo del periodo es diciembre de 1989.

Lo dispuesto en el Artículo Segundo, fracción II de las disposiciones transitorias de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1989, en el sentido de que el mes más antiguo es el de diciembre de 1989, debe entenderse tomando en cuenta lo siguiente:

- La actualización de contribuciones entró en vigor en 1990, de manera que considerar la inflación de diciembre de 1989 sería dar efectos retroactivos a la actualización.
 - Dicho Artículo Segundo transitorio debe entenderse en función del artículo 17-A vigente en 1990, que no señalaba el mes anterior al más antiguo sino simplemente el mes más antiguo como parámetro de cálculo.
 - El artículo 17-A fue reformado a partir de 1991. Así, el transitorio para 1990 no resulta aplicable al 17-A vigente a partir de 1991.
- B. De conformidad con el Artículo Sexto transitorio de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de marzo de 2002, los procedimientos seguidos a servidores públicos federales que se encuentren en trámite o pendientes de resolución a la fecha de entrada en vigor de esa ley, así como las resoluciones de fondo materia de estos mismos, deberán sustanciarse y concluirse de conformidad con las disposiciones vigentes al momento en que se iniciaron tales procedimientos.

En consecuencia, la actualización de las sanciones administrativas que deriven de los procedimientos iniciados con motivo de la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, se deberá hacer en términos del artículo 55 de dicha disposición legal, la cual señala que las sanciones económicas se pagarán una vez determinadas en cantidad líquida, en su equivalencia en salarios mínimos vigentes al día de su pago.

Por otra parte, la actualización de las sanciones administrativas que deriven de los procedimientos iniciados con motivo de la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos vigente, se deberá realizar en términos del artículo 15, tercer párrafo de dicha Ley, el cual indica que se actualizarán, para efectos de su pago, en la forma y términos que establece el Código Fiscal de la Federación.

- C. El monto de la actualización correspondiente a las devoluciones, aprovechamientos y compensación de saldos a favor a cargo del fisco federal, no deben considerarse como ingresos acumulables para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

Ello es así, toda vez que constituyen una partida no deducible en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, y que la misma tiene como finalidad el reconocimiento de los efectos que los valores sufren por el transcurso del tiempo y por los cambios de precios en el país.

Criterio 81/2001/IVA Compensación de IVA

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

2.4.5.1 Indicaciones que deberán hacer los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales en materia de ISR e IMPAC

Los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales en materia de ISR e IMPAC, deberán indicar en la forma oficial 32 la fecha de presentación del dictamen, así como el número de folio de aceptación del dictamen presentado por medios electrónicos y cuando proporcione el número de cuenta bancaria "CLABE" la autoridad podrá efectuar la devolución en un plazo no mayor de veinticinco días hábiles. En algunos casos cuando sean de Administraciones locales del Centro, Norte, Oriente y Sur, del Distrito Federal, de Naucalpan, Zapopan, Guadalajara Sur, Guadalupe y Monterrey, la devolución se efectuará en un plazo no mayor de treinta días hábiles.

2.4.5.2 Saldo a favor por pago indebido

Aunque parece obvio, es necesario señalar que los pagos indebidos son aquéllos que no debieron efectuarse, y sin embargo es necesario hacer esta precisión ya que resulta frecuente confundirlos con saldos de contribuciones a favor. Un saldo de una contribución a favor es aquél que resulta cuando los pagos efectuados en términos de ley excedieron al impuesto causado que legalmente no se estaba obligado a efectuar.

El artículo 23 del CFF establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Esta disposición no es aplicable a los pagos indebidos ya que éstos no tienen la característica de contribución. Por ejemplo una persona paga \$100,000 de ISR en su pago provisional. Verifica sus cálculos y detecta que no debió de pagar tal cantidad sino que el importe que debió cubrir es de \$80,000. Presenta una declaración complementaria y le arroja un saldo a favor en la cantidad de \$20,000. resultaría erróneo considerar esta última

cantidad como un saldo de ISR a favor, ya que en realidad se trata de un saldo a favor por pago indebido.

No obstante que el artículo 23 CFF se refiere al derecho que se tiene de compensar los pagos indebidos, las estructuras informáticas de los bancos que sirven para presentar declaraciones de pagos provisionales y definitivos no contemplan la en que se puede hacer esta compensación. Es decir, sólo contemplan compensaciones de impuestos y descuentos del crédito al salario (en este último caso no se considera compensación dado que no es una contribución) no así de un saldo a favor por concepto de un pago indebido.

Es con base a ésto que las administraciones locales de recaudación no aceptan compensaciones (sólo devolución) de pagos indebidos en virtud de que no les atribuye el carácter de contribuciones a favor, ésto claro está en contravención con lo dispuesto por el artículo 23 CFF.

Si pese a lo expuesto, algún contribuyente deseara hacer compensación en lugar de solicitar devolución y considerando que no existe un formulario por medio del cual lo pudiera hacer, debería presentarlo mediante escrito libre que cumpla con los requisitos que marcan los artículos 18 y 18A del CFF fundamentando su petición en lo establecido en el artículo 23 y si la respuesta es negativa entonces sí proceder a impugnarla a través de los medios de defensa de que dispone. Por lo cual es más aconsejable solicitar la devolución y no efectuar la compensación.

Si bien es que los saldos a favor derivados de pagos indebidos no tienen la naturaleza de la contribución, resulta ilógico que de manera indistinta se establezca como requisito de compensación el que tanto la cantidad a favor como la cantidad a cargo deriven de la misma contribución. Más confuso resulta que posteriormente si se efectúa una distinción entre el saldo a favor derivado de una contribución y saldo a favor por pago de lo indebido, al establecerse que bastará que se efectúe la compensación de las cantidades actualizadas:

2.4.6 DISPOSITIVOS MAGNÉTICOS

El contribuyente que solicite compensación de IVA debe presentar por medios magnéticos la información de proveedores, prestadores de servicio y arrendadores que representen 80% del valor de sus operaciones y 100% en el caso de clientes de exportación.

En el Diario oficial del 9 de abril de 2003 se publicó dentro del rubro de formatos, cuestionario e instructivos y catálogos aprobados; el instructivo para medios magnéticos “información de la solicitud de devolución o el aviso de compensación de saldos a favor de IVA”.

En éste se señalan los datos que debe tener la etiqueta externa del dispositivo y que son:

Leyenda de: Aviso de compensación de IVA

RFC y num. De disco_____No. Disco_____

Nombre del contribuyente

Periodo de operaciones de ____a____(día/mes/año)

Nombre de archivos

Cantidad de registros

Fecha de entrega (día/mes/año)

A continuación tenemos un resumen de las características que deben reunir:

- Las cifras deben ser en pesos, sin centavos, ni signos especiales.
- Los campos numéricos sin información deben llenarse con ceros.
- Los campos numéricos con información se justificaran a la derecha y se rellenarán con ceros.
- Los campos de día usarán rangos del 01 al 31.
- Los campos de mes usarán rangos de 01 al 12.
- Los campos de años contendrán los cuatro dígitos de estos, exceptuando el del RFC.
- Los subcampos de la parte alfabética del RFC se justifican a la derecha.

Los archivos que deben incluirse son los siguientes:

Archivo	Se refiere a:
IVACOM1.TXT	Identificación del contribuyente
IVACOM2.TXT	Operaciones con proveedores
IVACOM3.TXT	Operaciones de comercio exterior

El archivo IVACOM1.TXT es el formato de identificación del contribuyente, en el se incluyen datos del saldo a favor y los registros que presentará en sus otros archivos.

El archivo IVACOM2.TXT se registra la información de proveedores, arrendadores y prestadores de servicios

El archivo IVACOM3.TXT se registra la información de operaciones de comercio exterior.

2.4.7 PRESCRIPCIÓN DE LAS COMPENSACIONES

Para efectos de compensación, el artículo 23 de CFF menciona que no procederán las compensaciones cuando haya prescrito la obligación de devolverlas, por lo que se aplicarían las mismas condiciones que se establecen para la devolución.

2.4.8 TIPOS DE COMPENSACIONES QUE SE PUEDEN REALIZAR DE ACUERDO A LO DISPUESTO EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: Y AL 13 DEL REGLAMENTO DEL CFF

- Aviso de compensación de saldos a favor en el impuesto sobre la renta.
- Aviso de compensación de impuestos federales contra impuesto sobre la renta o impuesto al valor agregado (declaración anual).
- Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al activo.
- Aviso de compensación del impuesto al activo por recuperar de ejercicios anteriores.
- Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al valor agregado.
- Aviso de compensación del impuesto especial sobre producción y servicios.
- Aviso de compensación de otras contribuciones

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

2.4.9 TRÁMITES NECESARIOS PARA LA COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR GENERADOS DE IVA

En la compensación de saldos a favor de IVA, se actualizan desde el mes que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice.

El aviso de compensación se presentará dentro de los 5 días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

Documentos que deben de anexarse

- Forma fiscal 41 "Solicitud de compensación" (duplicado).
- Anexo 1 "Determinación del saldo a favor del " (duplicado).

- Dispositivos magnéticos que contenga la información de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el 80% del valor de sus operaciones así como la información correspondiente a la totalidad de sus clientes de exportación.
- Declaración de pago provisional con sello original de la institución bancaria y dos fotocopias donde manifieste el saldo a favor que solicita. En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria: además, declaración normal y complementaria (s) anterior (es), (original para cotejo) o en su caso, indicar el número de folio tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica en el cual no será necesario que acompañe ejemplares impresos de las mismas. De la declaración de donde procede el saldo a favor y de la declaración en donde se compensó.
- En su caso, original y fotocopia de constancia de retenciones de IVA. (Original para cotejo).
- Tratándose de la primera vez que solicita, copia certificada y fotocopia del testimonio del acta constitutiva y poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve en su caso. (Original para cotejo).
- Cuando se designe otro representante legal deberá anexar copia certificada y fotocopia del poder notarial que acredite su nombramiento. (Original para cotejo).

CAPÍTULO III

PROCESO ACTUAL PARA LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS

Actualmente, Y a partir del año 2004 en que surgen los últimos cambios en el proceso para solicitar una devolución de IVA, se lleva a cabo de la siguiente manera:

Se manifiesta en la declaración mensual de impuestos, la cual a partir de este año se considera definitiva, el saldo a favor que se generó de IVA; esta declaración se presenta a través del portal bancario o mediante tarjeta tributaria en el banco autorizado para recibir impuestos, y por ser de carácter de definitivo, se dispone de un periodo de cinco años para su recuperación. Éste no podrá ser sujeto de acreditamiento dado la naturaleza de los actos que se originan a la tasa 0% de IVA.

Por el saldo a favor de IVA se solicita su devolución mediante el formato 32 que se debe presentar por triplicado y anexos correspondientes, acompañándolo de 2 copias del pago provisional efectuado y una relación de todos los actos que generaron el IVA a favor al 100% para que éstos sean validados.

Una vez solicitado el trámite, el contribuyente debe esperar 50 días para su resolución o devolución, en el mejor de los casos, ya que durante este tiempo puede ser objeto de requerimiento de alguna información adicional que suspenderá el conteo de los días de espera para obtener la devolución.

Si todo resulta favorable, al momento de recibir el pago ya pasaron 50 días de cuando presentó la declaración, y durante este tiempo, el contribuyente tuvo que pagar impuesto otros 2 meses al menos, tiempo durante el cual el fisco se ha visto beneficiado por la tenencia del dinero.

3.1 CÓMO MANIFESTAR SALDOS A FAVOR DE IVA

Los pagos mensuales de IVA tienen el carácter de definitivos a partir de 2003. Debido a esto, el SAT ha planteado un esquema distinto al de ejercicios anteriores para manifestar los saldos a favor que resulten en cada uno de los meses. Este esquema consiste en que el saldo a favor de un mes, aún pudiendo ser acreditado en el siguiente o siguientes meses hasta agotarse, su remanente no podrá ser reflejado en las declaraciones de los meses subsecuentes en que éste se acredite. Este “nuevo esquema” no parece estar apegado a las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y presenta, además, algunas complicaciones en los trámites de devolución.

Nuevo planteamiento:

El nuevo criterio para manifestar los saldos a favor de IVA mensuales, plantea que en virtud de que los pagos mensuales de IVA tienen el carácter de definitivos, se deberá atender a lo siguiente:

1. El saldo a favor podrá acreditarse contra el impuesto a cargo de los meses siguientes hasta agotarse, pero el remanente del saldo a favor no deberá reflejarse como saldo a favor de los meses en que éste se acredite. En ese caso, por el mes en que se efectúe el acreditamiento se deberá presentar un “cero” como resultado a través del portal de Internet del SAT en la sección de declaraciones estadísticas en cero.
2. El saldo a favor que se acredite en meses subsecuentes ya no podrá ser solicitado en devolución debido a que el artículo 6° de la LIVA señala que el saldo a favor se podrá solicitar en devolución siempre que sea por el total de dicho saldo.
3. El contribuyente controlará en “papeles de trabajo” los remanentes de los saldos a favor que se hubieran acreditado contra saldos a cargo de meses subsecuentes.

Lo anterior se puede ejemplificar de la siguiente manera:

	Enero	Febrero	Marzo
IVA causado en el mes	0	30,000	50,000
IVA acreditable del mes	25,000	20,000	15,000
Saldo a cargo	0	10,000	35,000
Saldo a favor	25,000	-	-
SF acreditable de períodos anteriores	-	25,000	15,000
Neto a pagar	0	0	20,000
Forma de presentación	Saldo a favor en cero. portal bancario	Declaración estadística en No se manifiesta el saldo remanente	Pago a través del banco
Remanente del SF	25,000	15,000	0

Bajo el esquema utilizado en ejercicios anteriores, en enero se habría reflejado un saldo a favor de \$25,000, en febrero se habría reflejado un saldo a favor de \$15,000, y en marzo se habrían pagado \$20,000 por concepto de IVA.

Este nuevo esquema presenta algunas complicaciones al momento de tramitar una devolución de un saldo a favor, además de no estar apegado a lo

que las disposiciones del LIVA establece en materia de saldos a favor de impuestos, de acuerdo a lo que a continuación se analiza.

Este análisis comenzará con la definición del término “acreditamiento” para, posteriormente, analizar las implicaciones que el acreditamiento de un saldo a favor debe de tener en los meses subsecuentes.

Concepto de acreditamiento

El acreditamiento, para efectos del IVA, se define en el artículo 4 como aquél que “...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 (...)”, de lo cual se desprende que para que exista un acreditamiento es necesario tener los siguientes elementos:

- El impuesto causado
- El impuesto acreditable
- La resta de los dos conceptos anteriores

Del análisis de los artículos 4, 6 y 28 de la Ley del IVA, se desprende que las cantidades que tienen la característica de acreditables son las siguientes:

- El IVA que le hubieran trasladado al contribuyente por los gastos que sean deducibles para efectos del ISR (Artículo 4)
- Los saldos a favor de períodos anteriores (Artículo 6)
- El impuesto pagado con motivo de la importación (Artículo 28)

Considerando lo anterior y sabiendo que la figura del “acreditamiento” no está contemplada en la legislación mexicana como una forma de extinción de obligaciones, debemos concluir que el acreditamiento es una forma de determinación de la obligación, en este caso, la obligación fiscal; es decir, cada mes, cuando se determine la obligación fiscal correspondiente a dicho mes para efectos de IVA, se deberá determinar el impuesto calculado y efectuar los acreditamientos a los que tengo derecho, determinando así una nueva obligación fiscal o, en su caso, un nuevo saldo a favor.

De este primer análisis se puede concluir que no importa si los pagos de IVA mensuales tienen el carácter de definitivos o no, ya que el procedimiento para su determinación claramente señala que deben de efectuarse los acreditamientos correspondientes para poder determinar la obligación de ese mes y, en consecuencia, el saldo a favor de un mes que se acredite contra el saldo a cargo del mes siguiente y de este acreditamiento resulte aún un remanente, éste se debe reflejar como saldo a favor de ese siguiente mes, tal y como se venía haciendo en ejercicios anteriores, sin importar, cabe repetir, si los pagos son provisionales o definitivos.

Es importante recordar que en ejercicios anteriores en los que el impuesto se calculaba de forma anual, y en la declaración anual se consideraba como definitivo, dicho saldo a favor se continuaba aplicando y reflejando en las declaraciones de los meses de los ejercicios siguientes. Y aún cuando la misma ley preveía ese procedimiento, el mismo sistema de determinación de la obligación fiscal, basada en acreditamientos como se analizó anteriormente, habría conducido a los mismos resultados de no haber estado previsto.

Saldo acreditado: ¿sin derecho a devolución?

El otro concepto al que este nuevo esquema de reflejo de saldos a favor hace referencia, es a la pérdida del derecho de solicitar la devolución de un saldo a favor previamente acreditado. Dichas conclusiones son formuladas de la siguiente manera:

El acreditamiento de los saldos a favor está previsto en el artículo 6 de la LIVA, que a la letra dice:

“Artículo 6. Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, **siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.**

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

El nuevo esquema supone que la frase -*“siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor”* – limita al contribuyente a que una vez que un saldo a favor se hubiera acreditado, éste ya no podrá ser solicitado en devolución, pues dicha devolución debió ser solicitada por el total del saldo, no por un remanente, razón por la cual la devolución podrá ser negada.

Resulta claro que al acreditarse el saldo a favor, la devolución que se desee solicitar ya no podrá ser por el total del saldo, y es precisamente por esa razón por la que el saldo remanente se debe continuar reflejando en declaraciones posteriores, tal y como se realizaba en ejercicios anteriores. De esa forma, la devolución solicitada sí sería sobre el total de la devolución; de lo contrario, se podría llegar al absurdo en que una empresa que entra en liquidación, y ha venido acreditando un saldo a favor durante el período de su liquidación, del cual queda un remanente al cerrar la empresa, éste ya no podrá ser recuperado vía devolución en virtud de que éste se había estado acreditando, y tampoco podrá recuperarlo vía acreditamiento debido a que se han cesado operaciones. Esto estaría violando la propia naturaleza de los impuestos al consumo los cuales no deben de tener un impacto en las distintas etapas del proceso productivo (i.e. sobre los contribuyentes del impuesto); únicamente debe de tener impacto en el consumidor final, y al no poder

recuperar un saldo a favor proveniente de un IVA acreditable correspondiente a los gastos propios del negocio, sí se estaría afectando a una de las etapas del proceso productivo que, en este caso, sería la empresa afectada.

El primer párrafo del artículo 6 establece la opción para el contribuyente de continuar acreditando un saldo a favor hasta agotarlo, o bien, solicitar su devolución. No debe entenderse dicho párrafo como una obligación de optar únicamente y exclusivamente por una de las alternativas ahí planteadas, ya que no lo señala así. A diferencia del segundo párrafo, en donde claramente limita al contribuyente a que una vez que el saldo ha sido solicitado en devolución, éste ya no podrá ser acreditado en declaraciones posteriores.

Inoperabilidad del esquema

Como se mencionó en el primer apartado del presente trabajo, este nuevo esquema de presentación de saldos a favor requiere que el contribuyente, al haber acreditado un saldo a favor en declaraciones posteriores, ya no refleje el remanente de dicho saldo; es decir, el saldo a favor se quedará manifestado en su totalidad en la declaración del mes en que éste fue generado.

Supongamos ahora un contribuyente que desea solicitar el remanente de dicho saldo a favor en virtud de lo analizado en el apartado anterior. Dicho contribuyente obtuvo un saldo a favor de \$100,000 en el mes de enero, mismos que manifestó a través del banco. En el mes de febrero acreditó este saldo a favor contra un impuesto a cargo de \$40,000, habiendo presentado una declaración estadística en ceros de acuerdo con lo señalado por este nuevo esquema.

Por lo anterior, este contribuyente tiene ahora un remanente del saldo a favor de \$60,000, que no se encuentra manifestado en ninguna declaración, únicamente en papeles de trabajo. Para la autoridad, ese contribuyente tiene un saldo a favor de \$100,000 generados en enero, y en febrero no tiene saldo a cargo ni a favor, tiene un cero presentado a través de la declaración estadística en ceros.

Al momento en que el contribuyente llene el formato de solicitud de devolución (Formato 32), se encontrará con los últimos tres renglones del mismo, que señalan lo siguiente:

Formato 32 - Solicitud de Devolución

I. Saldo manifestado en la declaración del campo D

J. Importe de la(s) devolución(es) y/o compensación(es) efectuadas sin incluir actualización

K. Importe por el que se solicita devolución (I-J)

El inciso I se refiere al saldo a favor manifestado en la declaración por el que se solicita la devolución. En el inciso J se solicita el importe de devoluciones y/o compensaciones efectuadas, más no así de acreditamientos efectuados, por lo que el inciso K no podría matemáticamente resultar en el saldo a favor remanente por el que se tiene derecho a solicitar la devolución, por lo que no estaría cumpliendo con el artículo 6° comentado anteriormente al señalar que en caso de solicitud de devolución, ésta deberá efectuarse por el total del saldo.

De manifestar los saldos a favor en la forma como se habían venido realizando hasta el ejercicio anterior y de acuerdo al procedimiento establecido en la ley, bajo el contexto en el que se ha analizado, las devoluciones se solicitarían exactamente de la misma forma en que se habían estado solicitando hasta el ejercicio anterior; es decir, correspondientes al mes en que el saldo a favor está reflejado, con el correspondiente anexo en el que se relacionarían los proveedores que, al igual que el ejercicio anterior, deberá contener todos los proveedores que dieron origen a ese saldo a favor, inclusive si éstos fueron de meses anteriores.

El nuevo esquema para manifestar saldos a favor carece de sustento jurídico, al no darle los efectos legales correspondientes a la figura del acreditamiento.

El acreditamiento es una forma de determinación de obligaciones, no es una forma de extinción de ellas, por lo que no es relevante que los pagos mensuales tengan el carácter de definitivos. Ésto no debe tener efecto alguno en el acreditamiento y los remanentes de los saldos a favor que se acrediten en los meses posteriores, deberían de reflejarse como un nuevo saldo a favor del mes en que éstos son acreditados.

Este nuevo esquema también resulta de difícil aplicación operativa, inclusive para la revisión por parte de las autoridades fiscales de la procedencia de dichos saldos al no tener manifestados a través de ninguna declaración, los saldos a favor reales a que tiene derecho el contribuyente.

3.2 TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SALDOS DE IVA A FAVOR

Como sabemos a partir de 2003 los pagos mensuales de IVA se consideran definitivos. Esto ha dado lugar a cuestionarse cómo deben aplicarse los saldos a favor resultantes en las declaraciones. Por ejemplo. ¿un saldo a favor se debe “arrastrar” a la declaración del periodo siguiente aún cuando ésta también tuviera saldo a favor, tenga saldos a cargo o bien sea en ceros?

En las administraciones locales no se tiene un criterio definido al respecto e incluso lo señalan al contribuyente que, independientemente de la declaración del mes siguiente, el saldo a favor del mes anterior puede traspasarse, considerándose con ello como saldo a favor de la última declaración. Esto no es del todo exacto.

Si analizamos el artículo 6 de la ley de IVA nos ofrece dos opciones:

- 1.- Acreditar el saldo a favor contra el impuesto a cargo que corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, o
- 2.- Solicitar la devolución del total del saldo a favor.

En el caso de estudio que nos ocupa, como las empresas están en tasa 0% de IVA, no pueden efectuar acreditamiento alguno, y deberá de solicitar los saldos a favor de cada declaración mensual ya que éstas son definitivas. Ahora bien, la autoridad no puede determinar si un saldo a favor de IVA que le es solicitado en devolución es del mes o es acumulado de varios meses, ya que únicamente se le presenta una relación de proveedores y acreedores que reflejan cuando menos el 80% del IVA acreditable.

CAPÍTULO IV

CASOS PRACTICOS

4.1 CASO PRÁCTICO DE COMPENSACIÓN DE SALDO A FAVOR DEL IVA

La empresa “De los Mares SA de CV” determinó un saldo a favor de IVA correspondiente al ejercicio 2002 por la cantidad de \$ 427,250.00, los cuales desean compensarlos en la declaración anual del mismo ejercicio contra ISR con importe de \$109,940.00, y el remanente compensarlos en pagos provisionales. Esta empresa se dictamina para estados financieros.

Saldo a favor de IVA correspondiente al ejercicio 2002	\$ 427,250.00
Fecha en que se presentó la declaración anual	31 marzo 2003
Determinación del impuesto anual del ISR	
Ingresos acumulables	\$27'320,250.00
- deducciones autorizadas	23'320,420.00
= utilidad fiscal	\$ 3'999,830.00
X tasa	35%
= impuesto del ejercicio	\$ 1'399,940.00
- pagos provisionales efectuados en el ejercicio	1'290,000.00
= impuesto a pagar	\$ 109,940.00

Actualización del saldo a favor del IVA del ejercicio 2002	
Saldo a favor	\$ 427,250.00
Fecha de presentación donde se refleja el saldo a favor	31 marzo 2003
Fecha en que se realiza la compensación	31 marzo 2003
Factor de actualización INPC Feb 03 = 103.6070	
INPC Feb 03= 103.6070 =	1
Saldo a favor	\$ 427,250.00
X factor de actualización	1.0000
= saldo a favor actualizado	\$427,250.00
Cabe recordar que para la actualización de la compensación se toman los INPC de los meses anteriores conforme lo establece el artículo 17-A del CFF.	
Compensación del saldo a favor	
Impuesto a pagar ISR	\$ 109,940.00
- compensación de saldo a favor del IVA actualizado	109,940.00
= impuesto a pagar después de la compensación	0
Saldo a favor pendiente de compensar	\$ 317,310.00
(427,250.00-109,940.00)	

Determinación del pago provisional del ISR abril 2003, el cual se presentará el 17 de mayo de 2003	
Ingresos acumulables a abril	\$ 4'250,000.00
X coeficiente de utilidad	0.1782
= utilidad fiscal	\$ 757,350.00
X tasa	34%
= pago provisional de abril	\$ 257,499.00
- pagos provisionales efectuados con anterioridad	122,320.00
= impuesto a pagar	\$ 135,179.00
Actualización del remanente del saldo a favor de IVA del ejercicio 2002	
Saldo a favor pendiente de compensar	\$ 317,310.00
Fecha de la última actualización del saldo a favor	Marzo 2003
Fecha en que se realiza la compensación	17 mayo 2003
Factor de actualización = INPC abr 03 = 104.4390	
INPC feb 03 = 103.6070=	1.0080
Remanente del saldo a favor	\$ 317,310.00
X factor de actualización	1.0080
= saldo a favor actualizado	\$ 319,848.48

Compensación del remanente del saldo a favor	
Impuesto a pagar del ISR pago provisional	\$ 135,179.00
- compensación del remanente del saldo a favor de IVA actualizado	135,179.00
= impuesto a pagar después de la compensación	0.00
Saldo a favor pendiente de compensar	\$ 184,669.48
(319,848.48 – 135,179.00)	

Compensación de saldos a favor

Saldo a favor a compensar:

IVA de febrero 2004 propio \$50,000.00

Fecha de presentación en la cual se manifestó 17 de marzo de 2004

Tipo de declaración Normal

Impuestos contra los que se compensará:

IA propio de junio 2004 (pago provisional) \$89,100.00

Retenciones del ISR por salarios de junio 2004 8,756.87

Fecha de presentación de la declaración 19 de julio de 2004

Tipo de declaración Normal

IVA propio de junio 2004 (pago definitivo) \$66,978.42

Factor de actualización

	Saldo a favor por IVA propio	
	IVA de febrero 2004 (histórico)	\$50,000.00
Por:	Factor de actualización	1.0039
Igual:	IVA de febrero 2004 (actualizado)	\$50,195.00
Donde:		
	INPC del mes inmediato anterior a aquél en que la compensación se realice (junio 2004)	108.737
Entre:	INPC del mes inmediato anterior al que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor (febrero 2004)	108.305
Igual:	Factor de actualización	1.0039

Compensación

	Impuestos manifestados en la declaración de junio 2004:	\$97,856.87
	IA propio	\$89,100.00
	Retenciones del ISR por salarios de junio 2004	8,756.87
Menos:	Saldo a favor (IVA de febrero 2004 actualizado)	50,195.00
Igual:	Total de impuesto a pagar en la declaración de junio 2004, después de la compensación	47,661.87
Más:	IVA propio de junio 2004 (pago definitivo) (1)	66,978.42
Igual:	Total de impuesto a pagar en la declaración de junio 2004 \$114,640.29	

Nota: (1) Dicho importe no es susceptible de compensación (ver punto "2.Cantidades a compensar" de este mismo apartado)

Compensación retroactiva de saldos a favor

Saldo a favor a compensar:	
IVA mensual de mayo 2004 (propio)	\$10,300.00
Fecha de presentación en la cual se manifestó	17 de junio de 2004
Tipo de declaración	Normal
Impuestos contra los que se compensará:	
IVA propio de enero 2004 (pago definitivo)	\$12,900.00
Fecha en que debió presentarse la declaración	17 de febrero de 2004
Fecha en que se presentará la declaración	22 de julio de 2004
Tipo de declaración	Normal (extemporánea)
Otros impuestos a pagar:	
ISR propio de enero 2004 (pago provisional)	\$32,987.41
Retenciones del ISR por salarios de enero 2004	\$6,901.84

Factor de actualización

	Saldo a favor por IVA propio	
	IVA de mayo 2004 (histórico)	\$10,300.00
Por:	Factor de actualización	1.0016
Igual:	IVA de mayo 2004 (actualizado)	\$10,316.48
Donde:		
	INPC del mes inmediato anterior a aquél en que la compensación se realice (junio 2004)	108.737
Entre:	INPC del mes inmediato anterior al que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor (mayo 2004)	108.563
Igual:	Factor de actualización	1.0016

Actualización de los impuestos a pagar

Concepto	Monto histórico	Factor de actualización (1)	Monto actualizado	Monto de la actualización
IVA propio de enero 2004 (pago definitivo)	\$12,900.00	1.0099	\$13,027.71	\$127.71
ISR propio de enero 2004 (pago provisional)	32,987.41	1.0099	33,313.99	326.58
Retenciones del ISR por salarios de enero 2004	6,901.84	1.0099	6,970.17	68.33
Total de impuestos a pagar	\$52,789.25		\$53,311.87	\$522.62

Nota:

(1) INPC del mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe el pago (junio 2004) entre el INPC del mes inmediato anterior a aquél en que debió hacerse el pago (enero 2004) = Factor de actualización [108.737 / 107.661 = 1.0099]

Recargos de los impuestos a pagar

Concepto	Monto actualizado	Tasa acumulada de recargos (1)	Monto de los recargos
IVA propio de enero 2004 actualizado (hasta por el monto del saldo a favor actualizado)	\$10,316.48	(2) 4.52%	\$466.30
IVA propio de enero 2004 (hasta por el remanente del saldo a favor que no se compensará)	2,711.23	6.78%	183.82
ISR propio de enero 2004 (pago provisional)	33,313.99	6.78%	2,258.69
Retenciones del ISR por salarios de enero 2004	6,970.17	6.78%	472.58
Total de impuestos a pagar	\$53,311.87		\$3,381.39

Notas:

(1) La tasa de recargos por mora durante el período de enero a julio de 2004, se mantuvo en 1.13%

(2) De conformidad con el artículo 9o del Reglamento del CFF, cuando el contribuyente al pagar contribuciones de manera extemporánea compense un saldo a su favor (originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar), sólo se causarán recargos por el período comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar; esto es, desde el 18 de febrero al 17 de junio de 2004

Compensación

	IVA propio de enero 2004 (pago definitivo)	\$12,900.00
Más:	Actualización	127.71
Más:	Recargos	650.12
Igual:	Total de impuesto a pagar (IVA propio de enero 2004)	13,677.83
Menos:	Saldo a favor a compensar derivado del IVA mensual de mayo 2004 (propio)	10,316.48
Igual:	IVA propio de enero 2004 a pagar después de la compensación (pago definitivo)	3,361.35
Más:	ISR propio de enero 2004 actualizado (pago provisional)	33,313.99
Más:	Recargos derivados del ISR propio de enero 2004 actualizado	2,258.69
Más:	Retenciones del ISR por salarios de enero 2004 actualizadas	6,970.17
Más:	Recargos derivados de retenciones del ISR por salarios de enero 2004 actualizadas	472.58
Igual:	Total de impuesto a pagar en la declaración de enero 2004	\$46,376.78

5.2 CASO PRÁCTICO DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR DEL EJERCICIO DEL IVA

La empresa “Las Olas del Mar SA de CV” presenta en marzo de 2003 la declaración anual del IVA correspondiente al ejercicio 2002, en la cual obtiene la siguiente información:

	Valor de actos o actividades	Tasa	IVA	Total	
Impuesto causado en el ejercicio				\$182,550	
Ingresos por la actividad preponderante	1'200.000	15%	180,000		
Venta de activo fijo	17,000	15%	2,550		
Mas:					
SalDOS a favor del ejercicio, por los que se solicitó devolución				0	
Suma 1					\$182,550
Menos:					
Impuesto acreditable:				205,623	
IVA de adquisiciones			105,750		
Identificado con la exportación			0		
Obtenido de aplicar el			99,873		

factor de prorratio					
Mas:					
Pagos provisionales efectuados en el ejercicio			26200	26200	
Suma 2					231,823
IVA a cargo (o a favor)					\$(49,273)

La empresa decide solicitar en devolución el saldo a favor, por lo que va a presentar el formato 32.

Como se mencionó en el capítulo del marco teórico en relación con el número de cuenta solicitada en el formato, nos remitiremos a la regla 2.2.13 de la RMF03, el cual será la CLABE a 18 dígitos proporcionado por la institución de crédito.

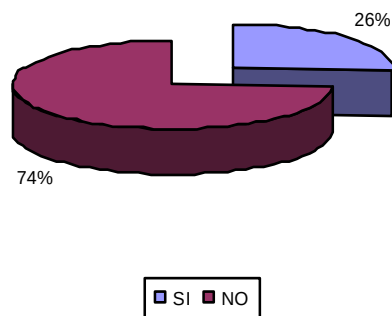
De conformidad con la regla 2.2.14 de la RMF03, los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales en materia de ISR e IMPAC deberán indicar en el formato 32 la fecha de presentación del dictamen, así como el número de folio de aceptación de dictamen presentado por medios magnéticos.

CAPÍTULO VI

PRESENTACION DE RESULTADOS DE LAS ENCUESTAS

Al diseñar la muestra a la que se aplicarían las encuestas, se catalogó en tres grupos: aquéllas que pudieran hacer uso de alguna regla especial para

compensar impuestos de distinta naturaleza, y las que no tenían acceso a esta posibilidad, así como los parámetros establecidos para clasificarlas como pequeñas empresas.



De la muestra tomada el 74% no tenía acceso a ninguna regla que le permitiera llevar a cabo compensaciones de impuestos de distinta naturaleza.

Figura # 1 Empresas que tienen acceso a reglas especiales

5.1 ENCUESTA REALIZADA A EMPRESARIOS

De los empresarios que fueron encuestados el 60% no conocía los mecanismos de devolución y compensación.

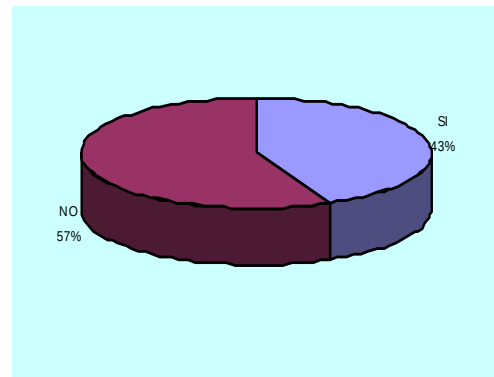


Figura #2 Conocen los trámites de devoluciones y compensaciones

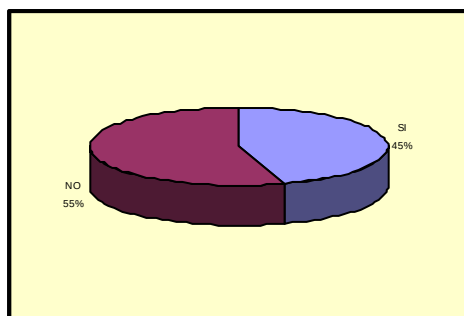
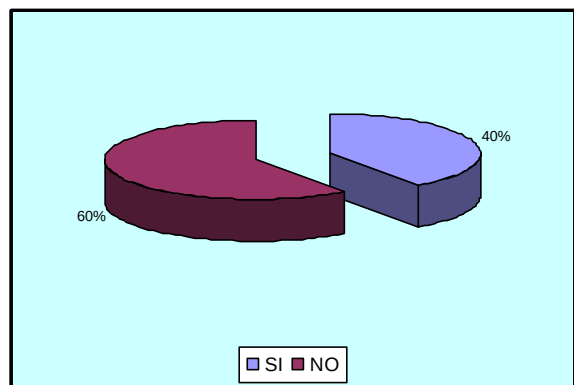


Figura # 3 Saben que los saldos a favor de IVA son recuperables

De los empresarios que fueron entrevistados solo el 45%, sabe que los saldos de IVA pueden ser recuperables, cuando les quedan saldos a favor.



De las empresas encuestadas, sólo el 40% solicita los saldos a favor de IVA que les resultan por sus operaciones gravadas al 0% de la tasa de IVA.

Figura #4 Solicitan sus saldos a favor en devolución

Dentro del 60% de las empresas que no solicitan sus saldos a favor en devolución, el 30% no lo hace por que no sabe, el 58% teme que le giren orden de auditoría si pide la devolución y el 12% restante prefiere tener esos saldos como reserva.

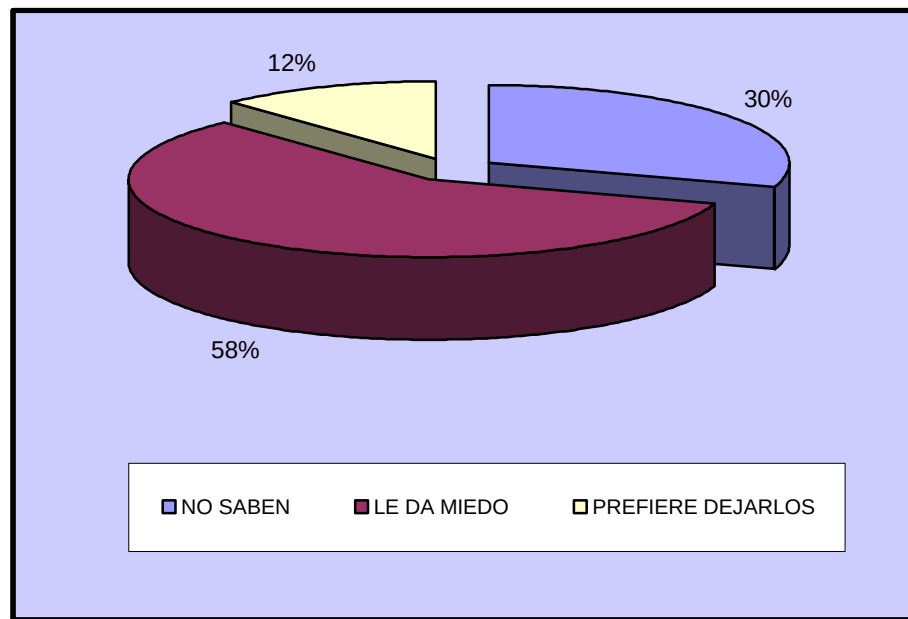


Figura # 5 ¿Por que no solicitan los saldos en devolución?

De las personas encuestadas, el 48% considera, que el llevar a cabo la solicitud de sus saldos a favor, les ocasionará un perjuicio a sus empresas

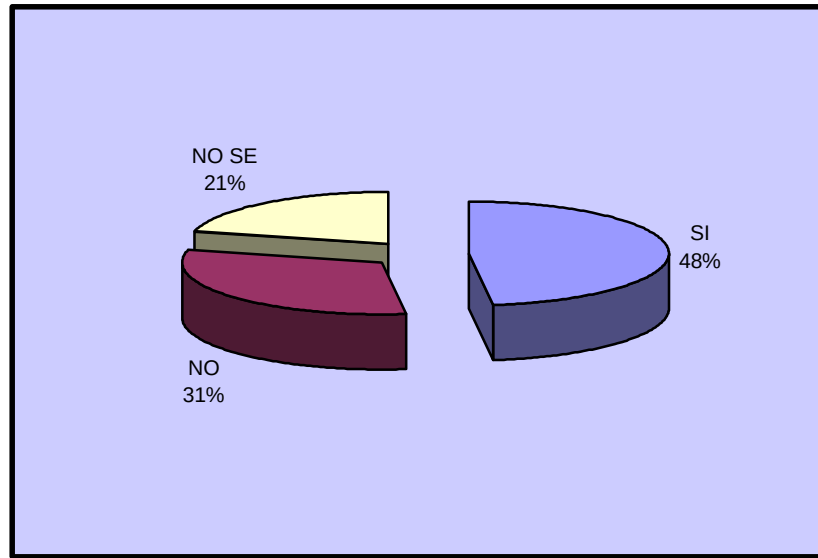
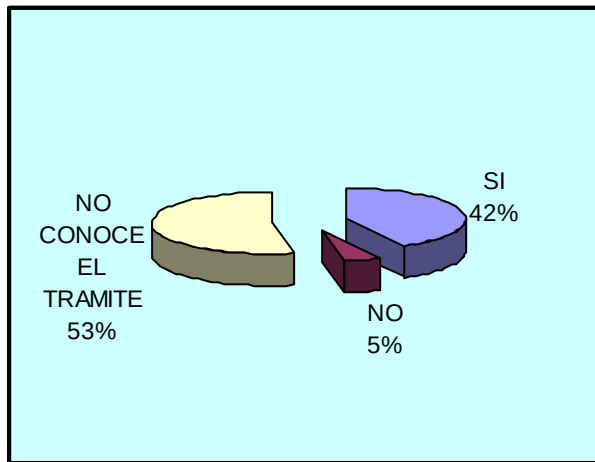


Figura #6 Considera que solicitar los saldos en devolución ocasionará perjuicios a su empresa



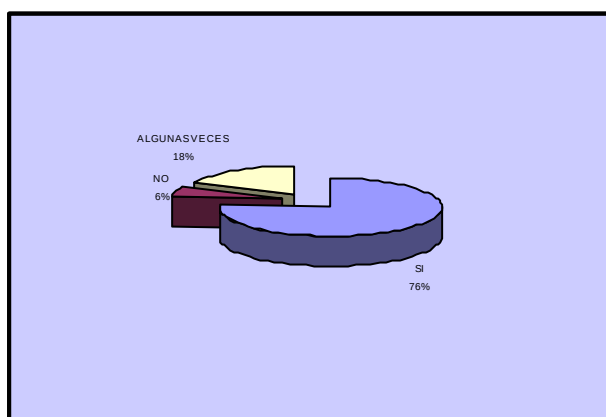
El 42% de las empresas compensaban sus saldos antes de que cambiaran las reglas, en especial de la 2.2.9 que permitía compensación de distinta naturaleza.

Figura #7 Compensaba antes del cambio de reglas

El promedio de tiempo que tardan en devolver saldos a favor de IVA, entre las encuestas realizadas, en la mayoría fue de más de tres meses.



Figura #8 Tiempo que tardan en devolverle los saldos solicitados en devolución



El 76% de las empresas encuestadas, dejaron pendientes de pago otros gastos por cumplir con sus impuestos a tiempo.

Figura #9 Dejan de hacer otros pagos para pagar sus impuestos

El 82% de los encuestados se ha visto afectados en su liquidez al tener que pagar sus impuestos y no poder compensarlos como antes.

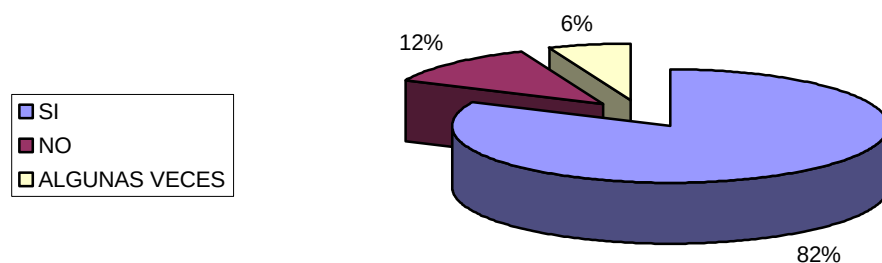


Figura #10 Pagar impuestos trae problemas de Liquidez

5.2 ENCUESTA REALIZADA A CONTADORES DE EMPRESAS QUE TRIBUTAN EN TASA 0% DE IVA.

De los contadores que fueron encuestados el 87% llevaba a cabo trámites de devoluciones y compensaciones dentro de las empresas en las que prestan sus servicios

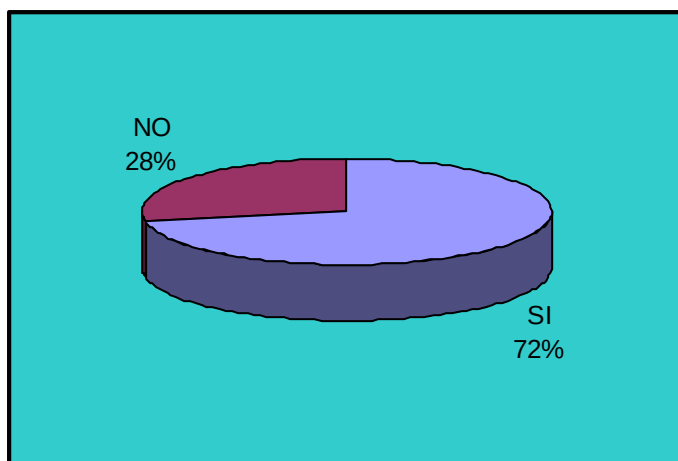
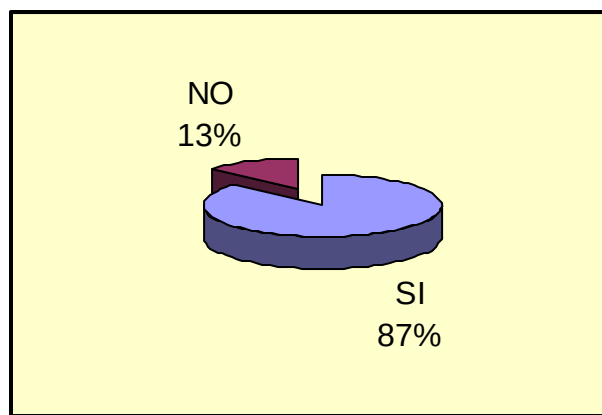


Figura # 11 Llevan a cabo trámites de devoluciones y compensaciones

De los contadores encuestados el 72% realizaba compensaciones de IVA antes de que desapareciera la antigua regla miscelánea 2.2.9 vigente hasta el 2002.

Figura # 12 Porcentaje que compensaban saldos de IVA con la antigua regla 2.2.9

De los contadores encuestados actualmente el 64% elabora solicitud de devoluciones de los saldos de IVA que resultan a favor.

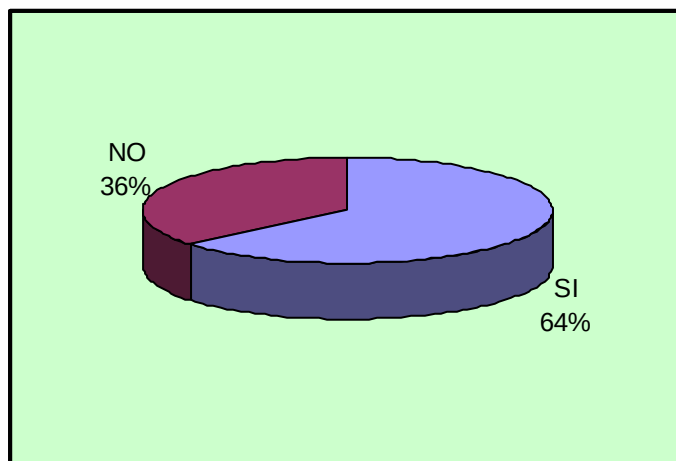
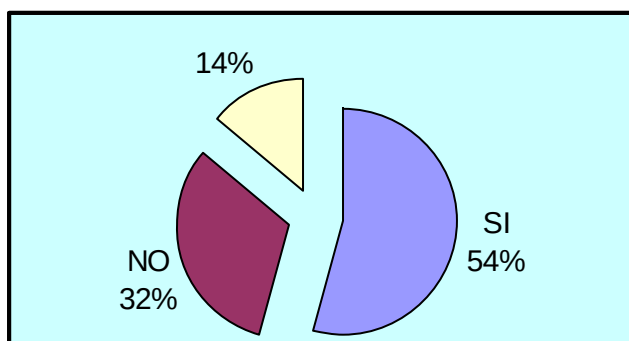


Figura # 13 Solicitan saldos de IVA en devolución.



El 54% considera que solicitar una devolución de IVA es una invitación a una auditoría y el 32% no, el resto no está seguro de que represente un factor determinante.

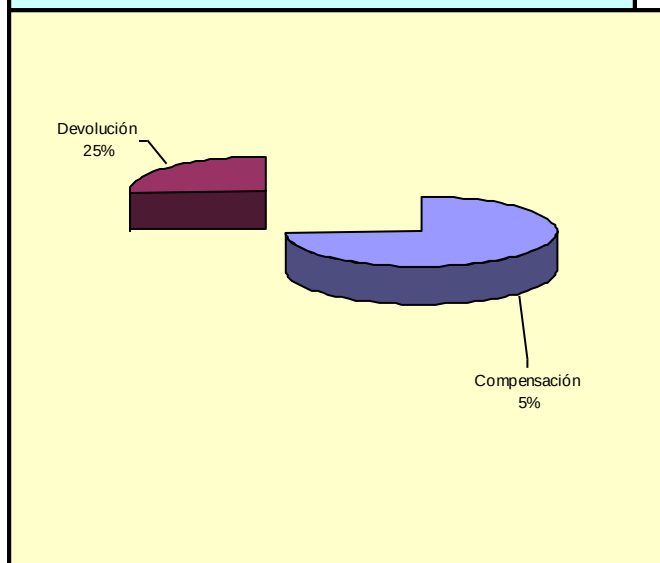


Figura # 14 Consideran que es una invitación a auditoria el solicitar las devoluciones

Si pudieran escoger entre los dos trámites, devoluciones y compensaciones el 75% preferiría el tramite de compensación.

Figura #15 ¿Que trámite prefieren: compensación o devolución?

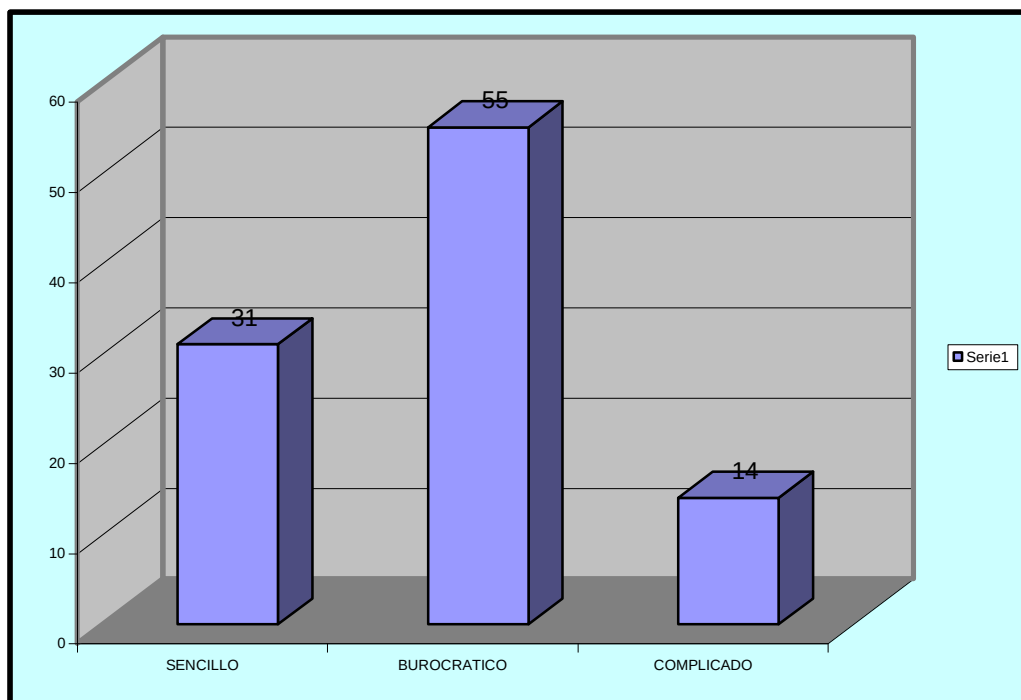


Figura #16 Cómo califican el trámite de compensación

El 31% califica el trámite de compensación como sencillo, el 55% como burocrático; solamente el 14% como complicado.

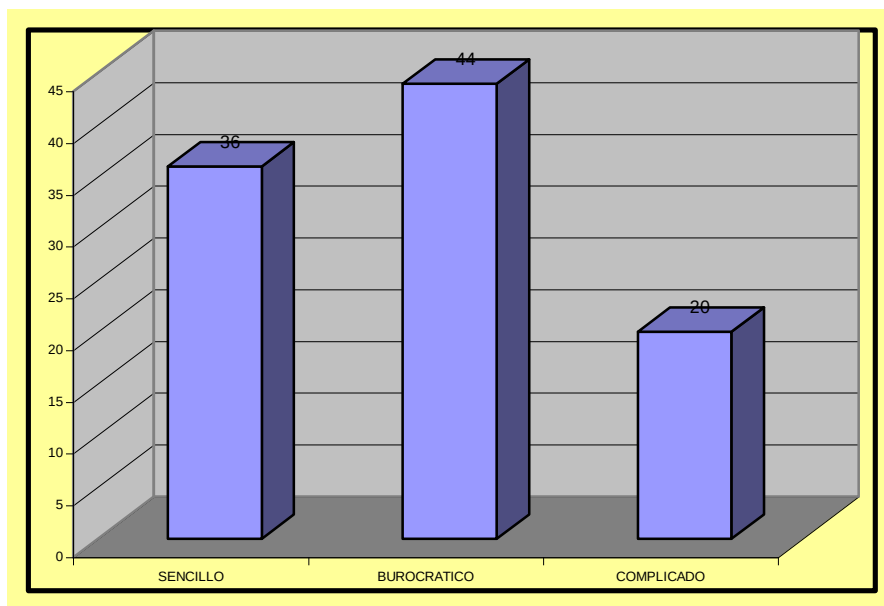


Figura #17 Como califican el trámite de devolución

En cambio, el trámite de devolución en su mayoría lo consideraron un trámite burocrático, 36% un trámite sencillo y el 20% complicado.

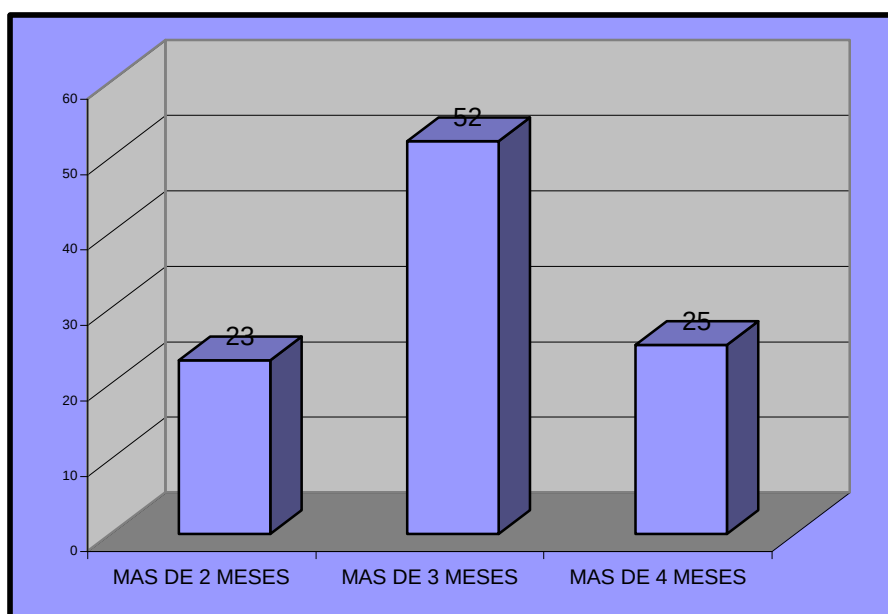


Figura #18 Tiempo promedio de una compensación

El tiempo promedio que lleva un trámite de compensación desde su inicio hasta que recibe el aviso es de más de tres meses.

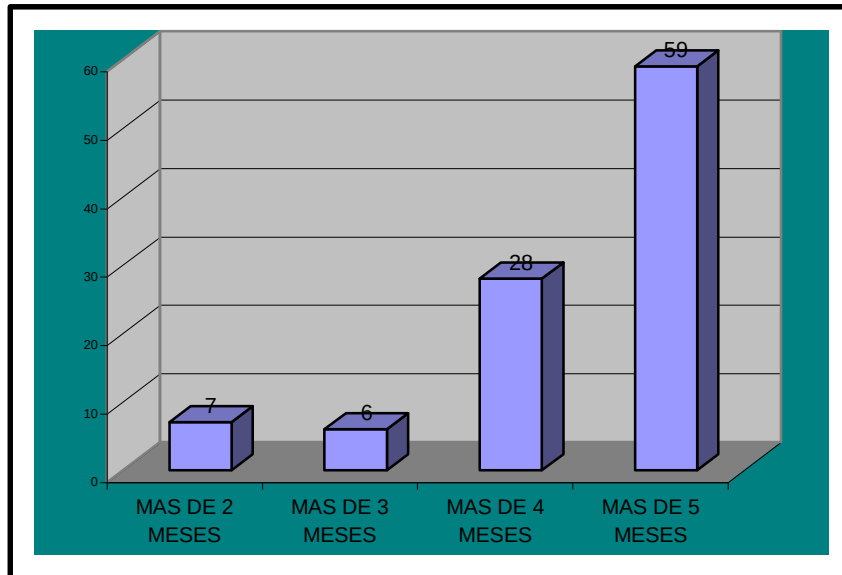


Figura # 19 Tiempo promedio de una devolución

El 50 % de los trámites de devolución tarda más de cinco meses desde su inicio hasta que se recibe el dinero.

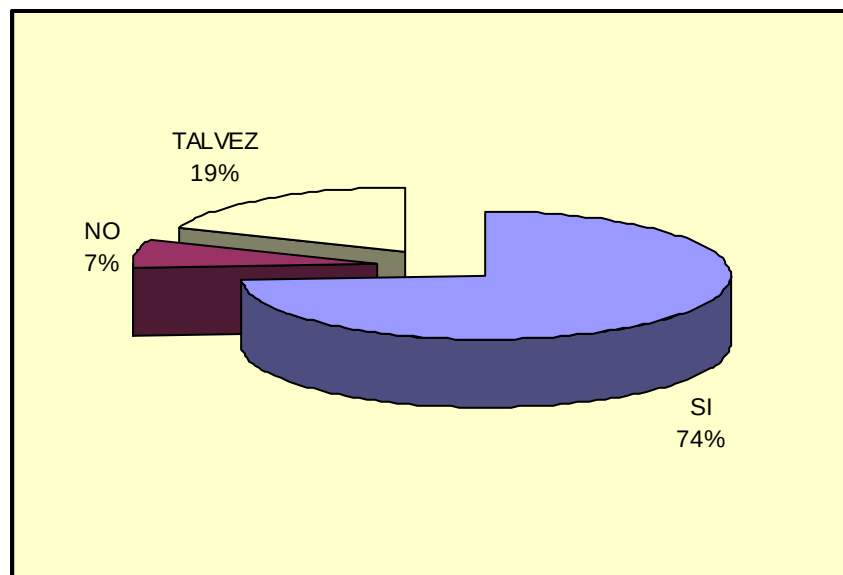


Figura # 20 Un nuevo esquema simplificaría los trámites

El 74% considera que si existiera un esquema de compensaciones de diversa naturaleza se simplificarían los trámites, ya que no sería necesario llevar a cabo trámites de devoluciones.

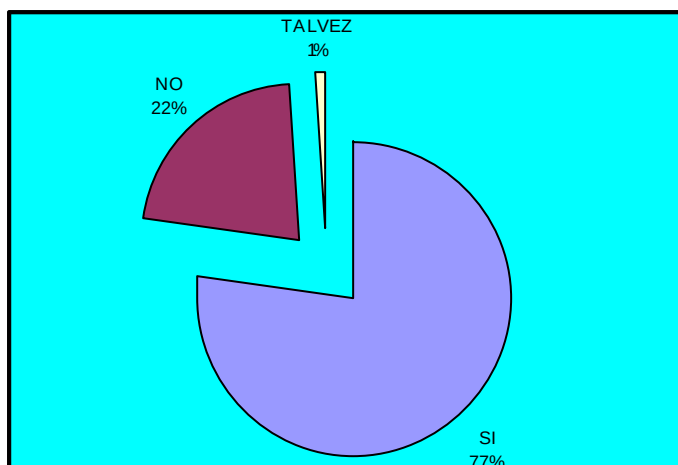


Figura # 21 Crea problemas de liquidez en las empresas

De los contadores encuestados el 77% afirmó que las empresas enfrentan problemas de liquidez al no poder compensar directamente sus saldos a favor, ya que tienen que pagarlos primero y luego solicitar la devolución de los mismos saldo a favor.

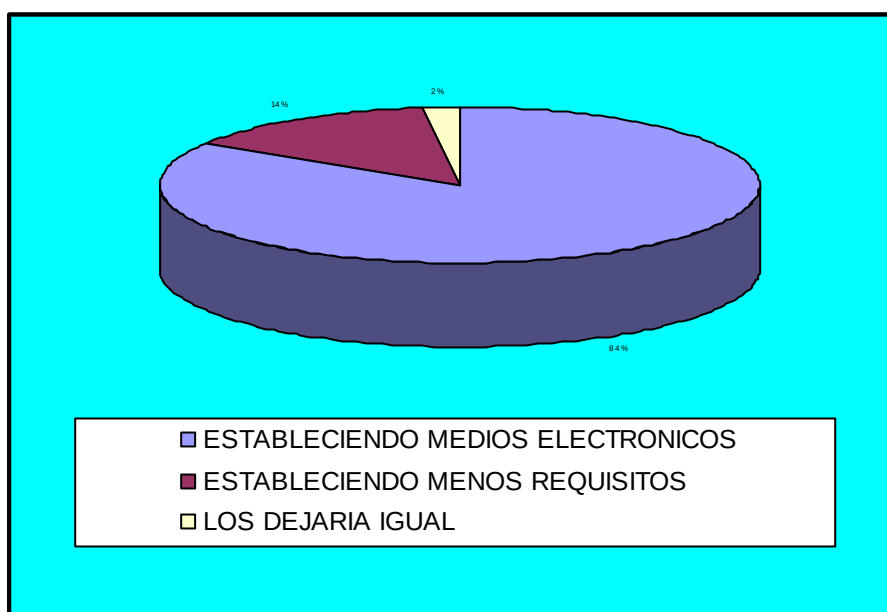


Figura # 22 Cómo simplificaría los trámites de compensación

Una manera de simplificar los trámites de compensaciones sería que se hiciera el aviso directamente por Internet y que a través de éste se validaran los archivos.

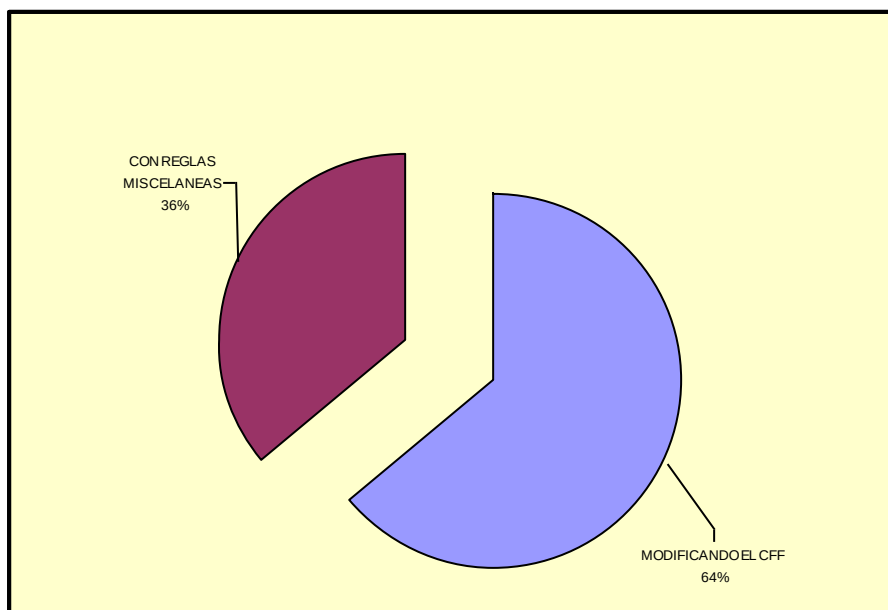


Figura # 23 Cual considera que sería la mejor forma de cambiar el proceso de compensación

La mayoría coincide en que cambiar y modificar el Código Fiscal sería la mejor manera de poder llevar a cabo un cambio en el trámite de compensación de impuestos de diversa naturaleza.

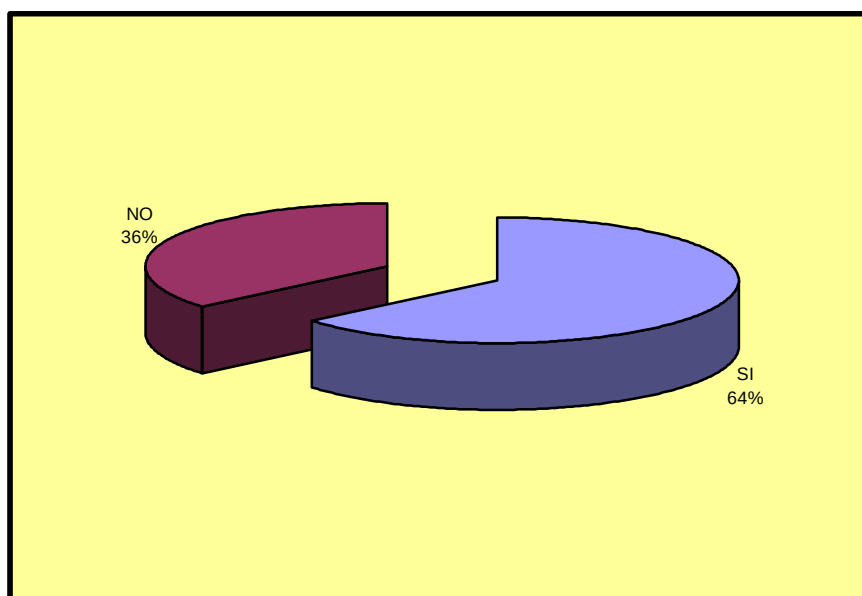


Figura # 24 se cobra aparte el trámite de devolución

El 64% de los contadores, considera el trabajo de solicitar saldos en devolución como trabajo extra a de llevar la contabilidad de las empresas, por lo tanto, es un trámite que se cobra aparte.

5.3 ENTREVISTAS A FUNCIONARIOS Y AUTORIDADES EN LA MATERIA

De las entrevistas realizadas a funcionarios y autoridades en materia de compensaciones y devoluciones se obtuvieron los siguientes resultados:

- **Las devoluciones están sujetas a facultad discrecional de la autoridad aunque estén debidamente reglamentadas.**

El proceso de devolución, es abierto a las facultades discrecionales que tiene la autoridad, y por lo tanto es sujeto de excesos por parte de la misma, ya que un proveedor que no es rechazado dentro del proceso de compensación, lo es dentro del de devolución.

- **Por normatividad interna, todas las devoluciones mayores de \$500,000.00 pesos son relacionadas por la Administración local de recaudación y la lista es enviada a la administración local de auditoría fiscal para que sean programadas.**

El término para que se hayan revisado las empresas relacionadas es de 4 meses a partir de la fecha en que salió la lista de la recaudadora.

De lo cual se comprueba que el obtener una devolución de IVA de esta cuantía, sí es causa de una revisión; por lo tanto, los contribuyentes que ven el solicitar una devolución, como una invitación abierta a que los auditen, no ven infundados sus temores.

Razón por la cual el contribuyente elige el proceso de compensación.

- **Dentro de lo trámites que se reciben de devoluciones y compensaciones se tienen establecidos, dentro de las oficinas de hacienda, lineamientos o patrones sobre cuáles o hasta qué monto deberán de ser autorizados, y cuáles son los principales aspectos a revisar.**

Razón por la cual, cotidianamente vemos trámites rechazados por los argumentos de que proveedores están dados de baja, como no localizados o el registro federal de contribuyentes no corresponde, dando al contribuyente la carga de fiscalizar a otros contribuyentes.

- **En los trámites de compensación sólo con reunir los requisitos establecidos en la ley se da por aceptado el trámite y se registra la compensación dejando, las facultades de verificación por parte de la autoridad.**

Definitivamente se observa que este trámite sería la mejor opción a efectuar, ya que con los mismos proveedores rechazados en la devolución, se logra llevar a cabo la compensación de los saldos a favor.

CAPÍTULO VI
IMPACTO FINANCIERO DE LAS
DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES DE
IVA EN LAS EMPRESAS

Con el objeto de poder mostrar el impacto financiero y su repercusión dentro de las empresas que tributan con tasa 0% de IVA y el efecto que les provoca el no poder llevar a cabo la compensación de sus saldos a favor de IVA, a continuación se muestra el caso de la empresa X donde se elaboraron los flujos de efectivo de la empresa durante el ejercicio 2003.

En el primero 6.1 se muestra el flujo de efectivo de la empresa, en donde no pudo hacer uso de la compensación de sus saldos a favor de IVA para el pago de sus impuestos y nos da como resultado que en el año tuvo un flujo positivo de \$ 27,331.59.

En este flujo de efectivo se muestra las cantidades que pagó por concepto de impuestos, de cada uno de los meses.

En el segundo flujo de efectivo, 6.2 se muestra cómo se hubiera comportado con los mismos parámetros, si hubiera podido aplicar la compensación de sus saldos a favor de IVA, el cual nos arroja que en el ejercicio hubiera tenido un flujo positivo de \$ 131,586.59

Comparando estas cantidades observamos un incremento del 380% más de flujo de efectivo, mismo que hubiera podido aplicar a pago de pasivos o inversiones.

Se presenta también una gráfica comparativa de los flujos de efectivo. 6.3 en las dos condiciones, con derecho a compensación y sin derecho a compensación, en la cual se muestra de manera gráfica el impacto financiero para la empresa al no haber podido llevar a cabo la compensación de sus saldos a favor.

**6.1 APLICACION DEL FLUJO DE EFECTIVO EN LA EMPRESA X SIN POSIBILIDAD DE COMPENSAR SUS SALDOS A FAVOR
FLUJO DE EFECTIVO**

2003

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INGRESOS						
VENTAS	\$331,833.61	\$319,329.04	\$351,613.36	\$ 340,766.39	\$322,216.10	\$319,862.10
PRODUCTOS FINANCIEROS						
OTROS INGRESOS						
TOTAL DE INGRESOS	\$331,833.61	\$319,329.04	\$351,613.36	\$ 340,766.39	\$322,216.10	\$319,862.10
EGRESOS						
COMPRAS	\$ 27,463.12	\$ 28,857.99	\$ 35,967.34	\$ 160,966.25	\$ 51,511.77	\$112,094.12
GASTOS DE PRODUCCION	167,108.01	134,239.11	134,586.92	178,937.84	189,522.78	143,459.12
GASTOS DE VENTA	20,464.87	17,358.68	13,233.67	16,605.21	24,259.85	16,619.12
GASTOS DE ADMINISTRACION	27,116.65	16,926.34	35,140.46	31,304.15	26,218.85	28,525.12
GASTOS FINANCIEROS					7,319.94	2,417.12
OTROS GASTOS						
PAGO DE IMPUESTOS	16,315.00	12,412.00	7,600.00	16,207.00	12,105.00	12,058.12
PAGO DE PROVEEDORES	-	5,780.50	42,968.88	42,968.88	19,410.13	29,008.12
TOTAL DE EGRESOS	\$258,467.65	\$215,574.62	\$269,497.27	\$ 446,989.33	\$330,348.32	\$344,183.12
EFFECTIVO DISPONIBLE	\$ 73,365.96	\$103,754.42	\$ 82,116.09	\$ (106,222.94)	\$ (8,132.22)	\$ (24,320.12)
EFFECTIVO DISPONIBLE MES ANTERIOR	-	73,365.96	177,120.38	259,236.47	153,013.53	144,881.31
EFFECTIVO DISPONIBLE A FIN DE MES	\$ 73,365.96	\$177,120.38	\$259,236.47	\$ 153,013.53	\$144,881.31	\$120,560.12

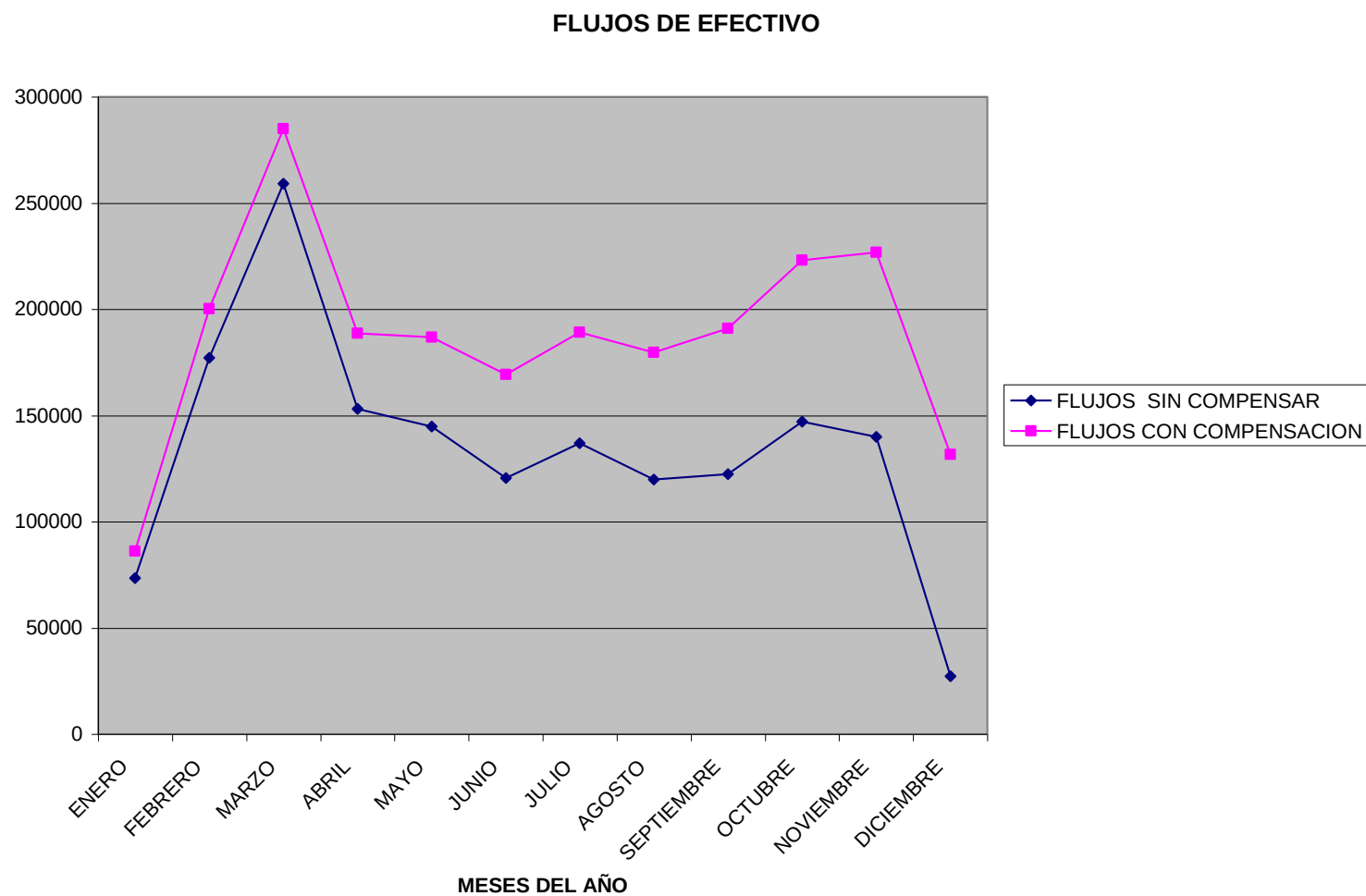
JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	ANUAL
\$337,754.60	\$318,094.53	\$ 289,139.00	\$ 340,353.31	\$ 384,128.17	\$ 487,173.63	\$ 4,142,264.69
\$337,754.60	\$318,094.53	\$ 289,139.00	\$ 340,353.31	\$ 384,128.17	\$ 487,173.63	\$ 4,142,264.69
\$ 55,194.13	\$ 93,187.29	\$ 39,215.64	\$ 63,829.07	\$ 99,174.08	\$ 171,525.04	\$ 938,986.53
194,498.73	168,080.05	159,013.12	174,711.74	212,154.32	315,569.56	2,171,881.75
14,017.09	7,385.18	10,505.23	10,172.83	16,940.05	21,851.39	189,413.41
19,749.24	25,649.69	36,613.46	23,032.59	25,823.00	60,771.63	356,871.88
2,508.32		1,173.22	1,013.78		5,032.99	19,465.92
7,856.00	13,190.00	15,419.00	13,343.00	18,407.00	25,083.00	169,995.00
27,574.29	27,574.29	24,726.66	29,559.99	18,746.66	-	268,318.61
\$321,397.80	\$335,066.50	\$ 286,666.33	\$ 315,663.00	\$ 391,245.11	\$ 599,833.61	\$ 4,114,933.10
\$ 16,356.80	\$ (16,971.97)	\$ 2,472.67	\$ 24,690.31	\$ (7,116.94)	\$ (112,659.98)	\$ 27,331.59
120,560.70	136,917.50	119,945.53	122,418.20	147,108.51	139,991.57	-
\$136,917.50	\$119,945.53	\$ 122,418.20	\$ 147,108.51	\$ 139,991.57	\$ 27,331.59	\$ 27,331.59
						0.01

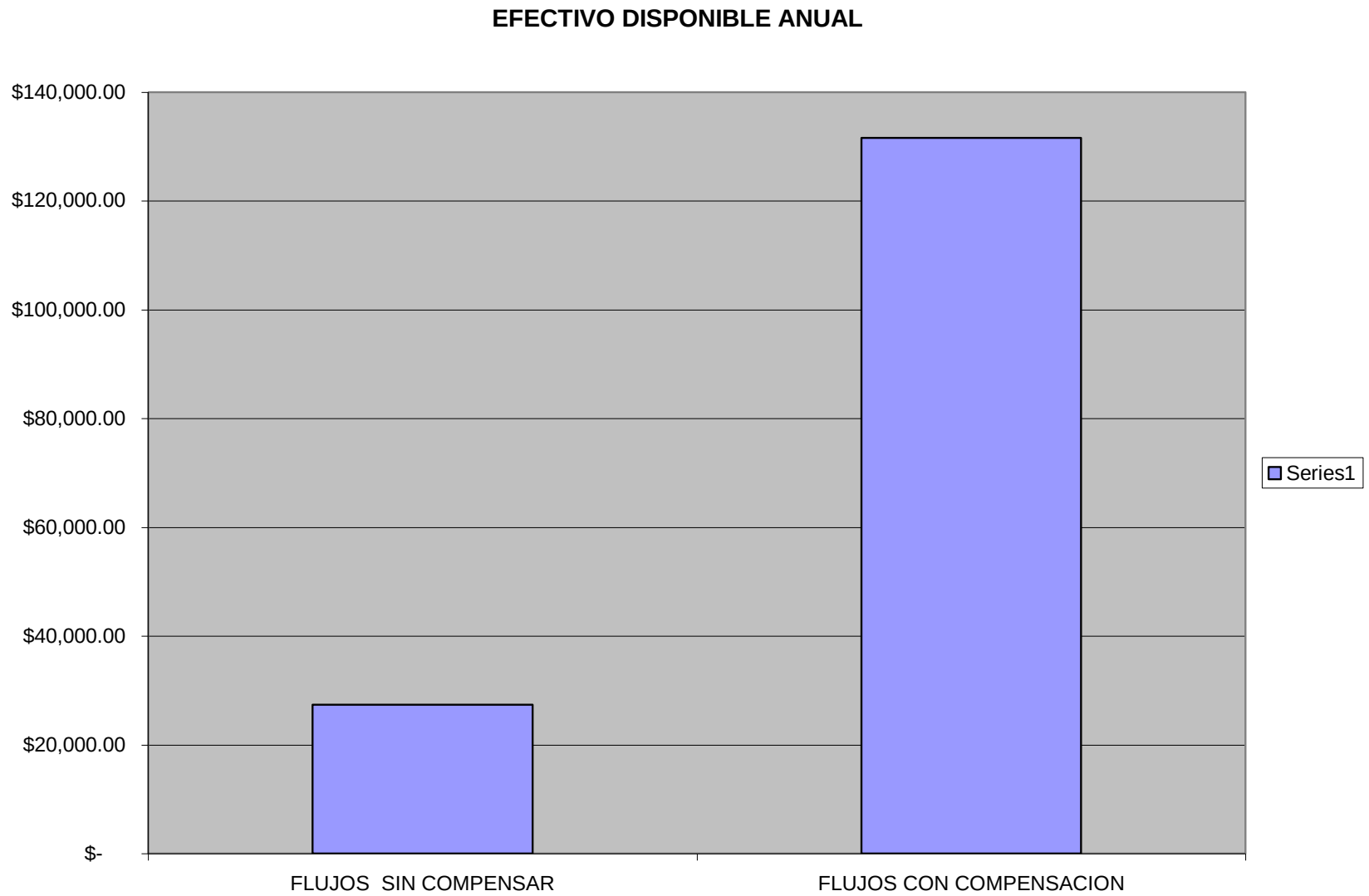
6.2 APLICACION DEL FLUJO DE EFECTIVO EN LA EMPRESA X CON POSIBILIDAD DE COMPENSAR SUS SALDOS A FAVOR
FLUJO DE EFECTIVO **2003**

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INGRESOS						
VENTAS	\$ 331,833.61	\$ 319,329.04	\$ 351,613.36	\$ 340,766.39	\$ 322,216.10	\$ 319,862.95
PRODUCTOS FINANCIEROS						
OTROS INGRESOS						
TOTAL DE INGRESOS	\$ 331,833.61	\$ 319,329.04	\$ 351,613.36	\$ 340,766.39	\$ 322,216.10	\$ 319,862.95
EGRESOS						
COMPRAS	\$ 27,463.12	\$ 28,857.99	\$ 35,967.34	\$ 160,966.25	\$ 51,511.77	\$ 112,094.81
GASTOS DE PRODUCCION	167,108.01	134,239.11	134,586.92	178,937.84	189,522.78	143,459.57
GASTOS DE VENTA	20,464.87	17,358.68	13,233.67	16,605.21	24,259.85	16,619.36
GASTOS DE ADMINISTRACION	27,116.65	16,926.34	35,140.46	31,304.15	26,218.85	28,525.82
GASTOS FINANCIEROS					7,319.94	2,417.67
OTROS GASTOS						
PAGO DE IMPUESTOS	3,495.00	2,198.00	4,931.00	6,322.00	5,643.00	5,411.00
PAGO PROVEEDORES	-	5,780.50	42,968.88	42,968.88	19,410.13	29,008.33
TOTAL DE EGRESOS	\$ 245,647.65	\$ 205,360.62	\$ 266,828.27	\$ 437,104.33	\$ 323,886.32	\$ 337,536.56
EFFECTIVO DISPONIBLE	\$ 86,185.96	\$ 113,968.42	\$ 84,785.09	\$ (96,337.94)	\$ (1,670.22)	\$ (17,673.61)
EFFECTIVO DISPONIBEL MES ANTERIOR	-	86,185.96	200,154.38	284,939.47	188,601.53	186,931.31
EFFECTIVO DISPONIBLE A FIN DE MES	\$ 86,185.96	\$ 200,154.38	\$ 284,939.47	\$ 188,601.53	\$ 186,931.31	\$ 169,257.70

JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	ANUAL
\$337,754.60	\$ 318,094.53	\$289,139.00	\$ 340,353.31	\$ 384,128.17	\$ 487,173.63	\$ 4,142,264.69
\$337,754.60	\$ 318,094.53	\$289,139.00	\$ 340,353.31	\$ 384,128.17	\$ 487,173.63	\$ 4,142,264.69
\$ 55,194.13	\$ 93,187.29	\$ 39,215.64	\$ 63,829.07	\$ 99,174.08	\$ 171,525.04	\$ 938,986.53
194,498.73	168,080.05	159,013.12	174,711.74	212,154.32	315,569.56	2,171,881.75
14,017.09	7,385.18	10,505.23	10,172.83	16,940.05	21,851.39	189,413.41
19,749.24	25,649.69	36,613.46	23,032.59	25,823.00	60,771.63	356,871.88
2,508.32		1,173.22	1,013.78		5,032.99	19,465.92
4,327.00	5,721.00	6,440.00	5,954.00	7,615.00	7,701.00	65,758.00
27,574.29	27,574.29	24,726.66	29,559.99	18,746.66	-	268,318.61
\$317,868.80	\$ 327,597.50	\$277,687.33	\$ 308,274.00	\$ 380,453.11	\$ 582,451.61	\$ 4,010,696.10
\$ 19,885.80	\$ (9,502.97)	\$ 11,451.67	\$ 32,079.31	\$ 3,675.06	\$ (95,277.98)	\$ 131,568.59
169,257.70	189,143.50	179,640.53	191,092.20	223,171.51	226,846.57	-
\$189,143.50	\$ 179,640.53	\$191,092.20	\$ 223,171.51	\$ 226,846.57	\$ 131,568.59	\$ 131,568.59
						0.03

6.3 Gráfica comparativa de flujos de efectivo





CAPÍTULO VII

REFORMAS DEL 2004

A raíz de la reforma publicada para el año de 2004, importantes disposiciones en materia de Devolución y compensaciones se han venido aplicando, ya que en esta reforma fue sustancialmente cambiado el Código Fiscal de la Federación.

7.1 EN MATERIA DE DEVOLUCIONES Y PAGO DE INTERESES POR LA AUTORIDAD:

Nos encontramos que a los artículos 22 y 22A, se llevaron a cabo reformas y adiciones.

Se realiza una reestructuración del artículo 22, la cual se complementa con la adición de los artículos 22-A y 22-B, fundamentalmente para establecer en el primer artículo, la mecánica a seguir para el pago de los intereses a cargo del fisco y en el segundo, para señalar la forma en que las autoridades fiscales deberán realizar la devolución.

Se incorpora una limitante a la devolución de impuestos indirectos por pago de lo indebido, la cual únicamente se efectuará a quienes hubieran pagado el impuesto trasladado por quien lo causó, siempre y cuando no se hubiera acreditado; por tanto quien trasladó el impuesto en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a la 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.

Se incorporan nuevos plazos para el pago de devoluciones, mismos que ya se contemplaban en la Resolución Miscelánea Fiscal del 2003:

Reforma de CFF	RMF, reglas 2.2.3, y 2.2.13
40 días para devoluciones en lo general	30 días para devoluciones en lo general
25 días para contribuyentes dictaminados	25 días para contribuyentes dictaminados

Se incluyen como datos que deben incorporarse a la solicitud, los de la institución financiera donde se realizará la transferencia por la devolución.

Asimismo, se limita la facultad de la autoridad para requerir información, estableciéndose que solamente podrá realizar un nuevo requerimiento cuando se refiera a datos, informes o documentos que hubieren sido aportados por el contribuyente al atender el nuevo requerimiento. La autoridad solamente podrá

rechazar hasta en dos ocasiones la información proporcionada por el contribuyente, y si éste no satisface lo solicitado se considerará negada la devolución.

Se otorga la facultad al fisco de devolver cantidades menores a las solicitadas, debiendo fundar su resolución; la parte no devuelta se considerará negada.

Por otra parte, se elimina la facultad conferida a las autoridades hacendarias para requerir la garantía fiscal para tramitar devoluciones.

Finalmente el legislador reconoce la simetría en el pago de intereses por solicitud de devolución, no entregada dentro de los plazos establecidos, sin mediar recurso alguno, el cual no solamente se aplicará a pagos indebidos, sino que también a saldos a favor, y se mantienen los plazos para el cómputo en el pago de intereses.

7.2 FORMA DE PAGO DE LAS DEVOLUCIONES:

(Artículo 22-B, Adición)

Se precisa que toda devolución se realizará mediante:

- Depósito en cuenta bancaria del contribuyente,
- En efectivo cuando no exceda de \$10,000, y
- A solicitud del contribuyente en cheque nominativo, tratándose de personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos por actividades empresariales inferiores a \$1,00,000.00 o inferiores a \$150,000.00 para el caso de contribuyentes que no realicen dichas actividades.

De igual forma, podrá realizarse mediante certificados especiales expedidos a nombre de los contribuyentes o a nombre de terceros para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración. Estos certificados se expedirán a nombre de un tercero, previa autorización y en los siguientes casos:

- Personas morales de un mismo grupo, incorporados al régimen de consolidación,
- Contribuyentes del régimen simplificado integrantes de una persona que cumpla sus obligaciones por cuenta de éste,
- A la Administración Pública Federal Centralizada o Paraestatal.

Se considerarán como comprobantes de pago los estados de cuenta correspondientes.

Según disposición transitoria del artículo segundo, fracción IV, las solicitudes de devolución presentadas con anterioridad a la entrada en vigor de las reformas a este Código, y donde no se hubiese manifestado el número de cuenta bancaria en los términos que señala el Banco de México, procederá la devolución mediante cheque nominativo, previa notificación.

7.3 COMPENSACIÓN DE CANTIDADES A FAVOR

(Artículo 23, Reforma)

Una de las reformas más importantes del presente Código, es la posibilidad de compensar las cantidades a favor o por pagos indebidos, contra cualquier contribución a pagar por adeudo propio o por retención a terceros incluyendo sus accesorios, excepto:

- Impuestos a la importación,
- Impuestos administrados por la autoridad y que no tengan destino específico,
- Cantidades por las que no proceda la devolución,
- Cantidades solicitadas en devolución, y
- Cantidades cuya devolución hubiere prescrito.

Por disposición transitoria (artículo segundo, fracción V), esta reforma entrará en vigor el 1o de julio de 2004, por lo que las compensaciones hasta el 30 de junio de 2004, se efectuarán contra contribuciones de la misma naturaleza.

7.4 DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES

En materia de devolución de contribuciones resalta lo siguiente:

- Se incorpora una limitante a la devolución de impuestos indirectos por pago de lo indebido, la cual únicamente se efectuará a quienes hubieran pagado el impuesto trasladado por quien lo causó, siempre y cuando no se hubiera acreditado; es decir, el contribuyente sólo tiene obligaciones no derechos, pues ya no puede solicitar la devolución del impuesto, salvo los pagados en la importación si no se hubiesen acreditado,
- Se establecen nuevos plazos para el pago de devoluciones: 40 días para devoluciones en lo general y 25 días para contribuyentes dictaminados,

- En cuanto al requerimiento de información adicional, la autoridad sólo podrá rechazar hasta en dos ocasiones la información proporcionada por el contribuyente, y si éste no satisface lo solicitado se considerará negada la devolución, con lo cual se evitan las trampas y obstáculos procesales,
- El legislador reconoce la simetría en el pago de intereses por solicitud de devolución, no entregada dentro de los plazos establecidos, sin mediar recurso alguno, el cual no solamente se aplicará a pagos indebidos, sino que también a saldos a favor, y se mantienen los plazos para el cómputo en el pago de intereses, y
- Las devoluciones se efectuarán mediante depósito en la cuenta bancaria del contribuyente, salvo si el monto no excede de \$10,000.00, en cuyo caso se hará en efectivo; no obstante, a solicitud del contribuyente en cheque nominativo, tratándose de personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos por actividades empresariales inferiores a \$1'000,000.00 o inferiores a \$150,000.00 para el caso de contribuyentes que no realicen dichas actividades (artículo 22).

Cabe mencionar que en términos del artículo segundo, fracción IV, de las disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación, las solicitudes de devolución presentadas con anterioridad a la entrada en vigor de las reformas al mismo, donde no se hubiese manifestado el número de cuenta bancaria en los términos que señala el Banco de México, procederá su devolución mediante cheque nominativo, previa notificación.

Sólo resta indicar que la prohibición de la devolución de los impuestos indirectos ya comentada es contraria a la relación jurídico tributaria, pues ésta se da entre el contribuyente y el fisco, sin incluir a los terceros (a quienes se les traslada el impuesto), por lo cual éstos no tienen el derecho a solicitar la devolución, así que de una manera ilegal se pretende evitar la devolución de los impuestos indirectos.

Al respecto, resulta interesante la tesis emitida por la Segunda Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (anteriormente Tribunal Fiscal de la Federación), publicada en su Revista, Año II, Número 20, marzo 2000, página 108, cuyo tenor es el siguiente:

DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR EN LOS IMPUESTOS TRASLADADOS.- LOS CONTRIBUYENTES TIENEN DERECHO A LA MISMA.- La expresión que contiene el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que las autoridades fiscales están obligadas a devolver, no únicamente las cantidades pagadas indebidamente, sino además, "las que procedan de conformidad con las leyes fiscales", cuya causa es diferente de la del pago de

lo indebido, se incorporó al Código Fiscal con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y tiene como propósito señalar una segunda causa para las devoluciones, distinta de la tradicional del pago de lo indebido y es la que normalmente corresponde a los impuestos trasladados. En el caso de los impuestos indirectos, los contribuyentes tienen derecho a la devolución, no únicamente por las cantidades que hipotéticamente pudieran pagar indebidamente en exceso, sino, fundamentalmente, por aquéllas que determina expresamente la Ley y que no implican pago de lo indebido sino devolución de saldos a favor. Lo anterior es así, pues la relación jurídico tributaria se establece entre el Estado y el enajenante y no con la persona que adquiere los bienes gravados con el impuesto. Es por ello que la ley tiene el cuidado de distinguir entre el impuesto y la carga económica que se traslada. Al efecto, la ley expresamente señala que lo que se traslada no es el impuesto mismo, sino una cantidad equivalente. De lo anterior, resulta que lo que el contribuyente traslada al consumidor es un sobreprecio autorizado por el Estado y no el impuesto mismo. (14)

Juicio No. 100(14)13/95/695/94.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 14 de octubre de 1999, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Urrutia Cárdenas. (Tesis aprobada en sesión privada de 14 de octubre de 1999)

PRECEDENTE:

IV-P-2aS-130

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-1297/96/148/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 9 de marzo de 1999, por unanimidad de 4 votos.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Urrutia Cárdenas.

7.5 COMPENSACIÓN UNIVERSAL

Finalmente, los legisladores entendieron la figura de la compensación y su real alcance, sobre todo el hecho de que sólo se requiere ser acreedor y deudor recíprocamente para su procedencia.

Por ello, a partir del 1o de julio, se permitirá a los contribuyentes compensar las cantidades a favor o por pagos indebidos, contra cualquier contribución a pagar por adeudo propio o por retención a terceros incluyendo sus accesorios (artículos 23 y segundo transitorio, fracción V del CFF).

Lo anterior no será aplicable tratándose de:

- Impuestos a la importación,
- Impuestos administrados por la autoridad y que no tengan destino específico,
- Cantidades por las que no proceda la devolución,
- Cantidades solicitadas en devolución, y
- Cantidades cuya devolución hubiere prescrito.

Contribuciones federales

No procede la compensación universal de saldos a favor que se deriven de impuestos federales contra las siguientes contribuciones:

- Las aportaciones de seguridad social.
- Las contribuciones de mejoras.
- Los derechos.
- Los productos y aprovechamientos.

Retenciones de IVA

En ningún caso se pueden compensar contra otros impuestos federales, las retenciones de IVA a que se refiere el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a cargo de los contribuyentes.

Compensación de IVA contra IVA

Tampoco se pueden compensar los saldos a favor de IVA, contra las cantidades que resulten a cargo de este mismo impuesto, es decir, IVA contra IVA.

Saldos a favor de IESPS

Tratándose de saldos a favor a que se refiere la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, únicamente se podrán compensar contra el mismo impuesto a cargo de los contribuyentes, es decir, no procede la compensación contra otros impuestos federales.

Crédito al salario

Los saldos a favor de crédito al salario no son susceptibles a la compensación universal, en virtud de que el crédito al salario no es un impuesto ni un saldo a favor o pago de lo indebido, es decir, se trata de cantidades entregadas al trabajador conforme a la mecánica que se establece en el artículo 115 de la LISR.

Diferencias a favor de asalariados

Las diferencias a favor de retenciones del ISR por concepto de salarios, no se pueden compensar contra otros impuestos federales, en virtud a que los retenedores de conformidad el artículo 116 de la Ley ISR, deben de efectuar la compensación de la diferencia que resulte a favor del asalariado contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas del mismo, o compensar los saldos a favor de un asalariado contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les hagan pagos por salarios, siempre que se trate de trabajadores que no estén obligados a presentar declaración anual y el retenedor recabe la documentación que compruebe las cantidades compensadas entregadas al trabajador con saldo a favor.

Crédito diesel

No resulta procedente la compensación universal del crédito diesel, contra otros impuestos federales, en virtud de que no se trata de un saldo a favor ni de un pago de lo indebido. Además de que la Ley de Ingresos de la Federación y la regla 11.11 de la RMF para 2004 establecen el procedimiento específico para su devolución.

Suministro de agua para uso doméstico

No son susceptibles a compensar contra otros impuestos federales, los saldos a favor de IVA, derivados de la prestación de servicios por el suministro de agua para uso doméstico, en virtud de que se trata de cantidades devueltas a los contribuyentes y que se destinan para la inversión en infraestructura hidráulica o al pago de Derechos Federales establecidos en los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos.

Prescripción de créditos fiscales

De conformidad con las disposiciones fiscales vigentes, los créditos fiscales, se extinguen por prescripción en el término de cinco años. Por lo tanto, no se podrán compensar las cantidades cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Compensación de impuestos retenidos en exceso (pago indebido)

No resulta procedente la compensación universal de los impuestos retenidos en exceso (pago indebido), ejemplo, los retenidos por concepto de honorarios y

arrendamiento, contra otros impuestos federales a cargo del propio retenedor, toda vez que la compensación o devolución de dichas cantidades corresponden a las personas a las que les fueron retenidas las contribuciones de que se trate.

Excedentes de ISR del IMPAC

Los saldos a favor o remanentes de ISR que excedan del IMPAC en el ejercicio, no son susceptibles a la compensación universal, contra otros impuestos federales, en virtud de que no se trata de un saldo a favor ni pago de lo indebido, sin embargo, sí le es aplicable la compensación específica que se encuentra prevista en la regla 4.8. de la RMF.

Del 1o de enero al 30 de junio, sólo se permitirán compensaciones de contribuciones de la misma naturaleza, aún cuando se trate de contribuyentes dictaminados, en términos del citado artículo segundo transitorio, fracción V.

Esquema de impuestos federales para la compensación universal

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

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

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

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

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

Compensaciones improcedentes

Las cantidades reales que se tengan a favor se podrán compensar contra las que se esté obligado a pagar por adeudo propio, e incluso por retención a terceros, sin embargo es muy importante cerciorarse que las cantidades a favor realmente existan, ya que la compensación de cantidades indebidas genera recargos y multas.

El Servicio de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de comprobación pondrá especial atención en revisar las cantidades a favor que hayan sido compensadas, de encontrar compensaciones improcedentes se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la cantidad indebidamente compensada y se aplicarán multas sobre el monto del beneficio indebido.

Sin perjuicio de las sanciones antes señaladas, el fisco podrá solicitar que se ejerzan las acciones penales contra quienes realicen compensaciones improcedentes, ya que este hecho está tipificado como delito de defraudación fiscal en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

La compensación es una alternativa para extinguir el pago de obligaciones fiscales; por lo cual, la consecuencia lógica de haberse efectuado indebidamente una compensación, es la omisión del pago de impuestos.

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

Según el penúltimo párrafo del artículo 23 del CFF, no se podrán compensar las cantidades que se hayan solicitado en devolución o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas; así como aquellas que hubiesen sido trasladadas – expresamente y por separado o incluidas en el precio– de conformidad con las leyes fiscales, y cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 del mismo ordenamiento.

Finalmente, recuérdese que la aplicación de una compensación indebida o en cantidad mayor a la que corresponda, es sancionada con una multa calculada sobre el monto del beneficio indebido; además, sin perjuicio de la posible actualización que ésta sufra, por pago extemporáneo (cuarto párrafo, del artículo 76 del CFF).

A continuación ilustraremos con una tabla los conceptos que no son susceptibles de la compensación universal

Concepto	Comentarios
• Impuestos de importación • Impuestos administrados por autoridades distintas (por ejemplo: las Entidades Federativas) • Impuestos que tengan un destino específico • Contribuciones (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos)	Establecido por el primer párrafo del artículo 23 del CFF (texto vigente para el segundo semestre de 2004)
Compensación de IVA contra IVA	Las autoridades fiscales establecen en su normatividad interna (81/2001/IVA), que dicha operación sólo resulta aplicable cuando se trate de la compensación de un saldo a favor de IVA de un ejercicio posterior contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a ejercicios anteriores. Para efectos de la reforma 2003 en relación con la periodicidad de los pagos, se deberá entender mensual en lugar de anual
Crédito al salario	De conformidad con el último párrafo del artículo 115 de la LISR, el retenedor podrá acreditar contra el ISR a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades entregadas a los trabajadores; por tanto, en caso de existir un excedente de éstas, no serán susceptibles de compensación
Crédito diesel	El artículo 17, fracciones VII y VIII de la Ley de Ingresos de la Federación y las reglas 11.2. y 11.6. de de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 (RMISC 2004), establecen las reglas específicas para aplicar el estímulo fiscal (acreditamiento) o bien, solicitar su devolución
Créditos fiscales prescritos	Según los artículos 23 y 146 del CFF, los créditos fiscales prescriben en cinco años, razón por la cual no se podrán compensar las cantidades, cuando haya prescrito la obligación de devolverlas
Excedentes del ISR	De acuerdo con la regla 4.8. de la RMISC 2004, el contribuyente podrá compensar el IA pagado en los 10 últimos ejercicios contra el ISR sobre el IA a cargo del ejercicio y de pagos provisionales
Impuestos retenidos	Cuando los contribuyentes retienen impuestos, sólo cumplen con sus obligaciones fiscales según lo dispongan las leyes de la materia, razón por la cual, al tratarse de impuestos de terceros, no son susceptibles de compensación por parte del retenedor sino de aquellos
IVA por el suministro de agua para uso doméstico	En virtud de los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos, no es susceptible de compensar por tratarse de cantidades devueltas a los contribuyentes, destinadas a la inversión en la infraestructura hidráulica o al pago de Derechos Federales

Medios electrónicos

La regla 2.2.7. de la RMISC 2004 (vigente a partir del 1o de julio), establece que cuando los contribuyentes opten por compensar las cantidades a su favor contra las que tengan a cargo por adeudo propio o por retención a terceros, deberán utilizar el concepto denominado "compensaciones", contenido en el apartado "aplicaciones" de los desarrollos electrónicos de las instituciones bancarias, tal como se muestra en la siguiente imagen del "Applet".

Asimismo, deberán considerarse las recomendaciones efectuadas por dicha regla, en el sentido del procedimiento a seguir cuando se requiera efectuar compensaciones contra cantidades a cargo por concepto de "IVA de actos accidentales" o "IESPS retenido", pues el "Applet" no activa el renglón correspondiente al mencionado concepto de "compensaciones"; razón por la cual será necesario presentar la "Declaración de corrección de datos".

Si bien a partir de julio de 2004 las compensaciones serán relativamente más simples, la universalidad de la cual se ufanan todavía está muy distante de conseguirse, lo importante radica en lo que a corto plazo podrá aplicar el contribuyente como medio de financiamiento.

Asimismo, el contribuyente tendrá más que nunca la obligación de verificar la viabilidad de aplicar la compensación, cumpliendo con los requisitos adicionales que corresponda, a fin de evitar el desembolso de recursos líquidos tan necesarios en esta época.

Cabe apuntar que en el artículo 23 del CFF, persiste la opción para las autoridades fiscales de aplicar la "compensación de oficio", por lo cual existe una posibilidad más de extinguir adeudos recíprocos entre el contribuyente y el fisco.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El impuesto al valor agregado representa un gravamen de alcance general, está presente en todas las etapas de actividad económica y de la intermediación.

La tasa 0% se aplica a toda clase de actos o actividades que se considera deben quedar libres del gravamen, tanto por lo que se refiere al contribuyente como al consumidor final. Esta modalidad difiere al régimen de exenciones, porque además de no causarse el gravamen en la etapa final, ofrece al contribuyente la oportunidad de recuperar y obtener devolución del impuesto al valor agregado que se le hubiera trasladado por otros contribuyentes o el que hubiera pagado en importaciones.

SEGUNDA.- El derecho prevé una figura jurídica en caso de reunir entre dos personas la calidad de deudor y acreedor y obtener la compensación.

El Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 23 la forma y los lineamientos a seguir para llevar a cabo las compensaciones. Sin embargo, las compensaciones no prevén que se lleven a cabo entre contribuciones de diferente naturaleza, originando que tengan que recurrir a solicitar los saldos de impuesto al valor agregado a favor en devolución, teniendo que reunir todos los requisitos de formalidades y tiempo de espera para su recuperación.

TERCERA.-El artículo 23 del CFF en su primer párrafo disponía que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrían optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que están obligados a pagar por adeudo propio o retención a terceros, siempre que ambas derivaran de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente (segundo párrafo). También en la segunda oración del primer párrafo se señalaba el derecho que tenía el mismo contribuyente de actualizar el impuesto en su favor y la obligación de presentar el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

CUARTA.- El segundo párrafo del mencionado artículo nos decía en su primera oración: “si las cantidades que tengan a favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaria de Hacienda y Crédito publico establezca mediante reglas de carácter general”.

Aquí se generaba la primera discrepancia, debido a que en el primer párrafo se permitía la compensación siempre y cuando ambos saldos correspondan a la misma contribución, mientras que en el segundo le permitía a los contribuyentes la compensación si ambos saldos correspondían a diferentes

contribuciones sujetándose este derecho a que se cumplan los requisitos que mediante reglas (miscelánea fiscal) establezca la Secretaría.

Lo anterior contravenía al principio de equidad establecido por el artículo 31 fracción IV constitucional, en virtud de que no se les otorga los mismos derechos a unos y a otros, independientemente de que para tener derecho de compensación en el segundo caso se les sujeta a ciertas reglas que dicta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con carácter general, convirtiendo así a la secretaria citada en reguladora del derecho que tiene el contribuyente de compensar un impuesto a favor contra otro a cargo, dictando reglas que en algunas ocasiones posiblemente no las pueda llevar a cabo el contribuyente; frustrando de esa manera el derecho que tiene a un patrimonio como es el impuesto a favor, que tal vez por disposiciones ajenas al Congreso de la Unión, se le prohíbe ejercer el derecho de disponer de ese patrimonio para pagar una deuda impositiva, obligándolo así a afectar su patrimonio ajeno a su impuesto a favor, al desembolsar cantidades de efectivo para pagar un impuesto que no tendría que erogar si se le permitiera la compensación independientemente del carácter de la contribución a compensar y a pagar si éstas son federales; todo lo anterior viola el principio de equidad, va contra el derecho y el patrimonio de los gobernados, al imponer reglas contrarias a derecho.

QUINTA.-A pesar de que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación disponía que se permitía compensar impuestos que no derivaran de la misma contribución que el impuesto a cargo, siempre y cuando se cumplan los requisitos de carácter general establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estos requisitos no hacen alusión alguna a éste párrafo en particular.

Si revisamos las reglas vigentes hasta el 30 de abril del 2004, únicamente encontramos la 2.2.9, 2.2.10 y 2.2.11 las cuales se refieren a los siguientes casos:

La regla 2.2.9 estipulaba los requisitos que indudablemente son para compensación sea cual fuere la contribución.

La regla 2.2.10 se refería a los requisitos que deben efectuar los agricultores y ganaderos para poder cumplir la compensación del impuesto a favor contra el que tenga a cargo, según el segundo párrafo del artículo 23 en cuestión.

La regla 2.2.11 decía literalmente “Para efectos del artículo 23 segundo párrafo, segunda oración, del código, los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, podrán compensar el saldo a favor del ejercicio que tenga cualquier impuesto federal, contra el ISR, IMPAC o el IVA a su cargo...” estableciendo otros requisitos como el aviso de compensación, 80% proveedores, prestadores de servicio, etcétera.

Aquí en esta regla, sí se permitía la compensación de cualquier impuesto federal, pero exige la condición de que sean dictaminados los estados financieros para efectos fiscales; y aún así, lo somete a cumplir con requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

En este caso no encontramos regla alguna que establezca los requisitos que deben cumplirse para la compensación de impuesto a favor cuando no derivan de una misma contribución, por lo cual están obligados al pago establecido en el segundo párrafo del artículo 23 Código Fiscal de la Federación.

Si no existen los requisitos que deban cumplirse mediante reglas de carácter general, entonces está permitido compensar impuesto a favor que no derive de la misma contribución de los que está obligado a pagar conforme al mencionado segundo párrafo, primera oración del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, basado en el principio legal de que no está prohibido, está permitido.

SEXTA.- Prácticamente el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en comento, establecía diferencias en su interpretación, llegando a la conclusión de que al no haber reglas que regulen, éste permite la compensación de las cantidades que tengan en su favor los contribuyentes que no derivan de la misma contribución por las que están obligados a efectuar el pago, basta cumplir con los requisitos exigidos por la regla miscelánea 2.2.9 para poder compensar, aunque no deriven de la misma contribución, uno u otro.

Resultaba injusto que al contribuyente se le limitara compensar impuesto que debe derivar de una misma contribución, es decir ISR contra ISR; IVA contra IVAS, debido a que si ambos impuestos, tanto a favor como a cargo tienen el carácter federal, el afectado con el impuesto a favor y a cargo es el fisco federal, esto es, el deudor tanto del ISR como del IVA u otro impuesto federal es la federación

SEPTIMA.- Resulta ser que el citado artículo 23 del CFF, además de ser inequitativo era también discriminatorio, pues no trata de igual manera a los contribuyentes que tienen un saldo en su favor, ya que lo clasifica indiscriminadamente en calidades, como son:

- a) Que los impuestos a favor y a cargo sean de la misma contribución.
- b) Que si son de la misma contribución se podrán compensar siempre y cuando se cumpla con los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.
- c) Que si corresponden a diferente contribución, los contribuyentes dictaminen sus estados financieros.

Con lo anterior, el fisco estaba imponiendo condiciones para tomar a cuenta los impuestos a favor contra impuestos a cargo lo que se consideraría inequitativo y discriminatorio, además de estar llevando las reglas de carácter general mas allá del texto de ley, y si a ésto le agregamos que el artículo 23 presenta discrepancias dentro de sus primeros párrafos, ésto se traduce en que las reglas de carácter general no cumplen con su objetivo ya que no favorecen al contribuyente sino que le limitan su derecho establecido en el citado artículo.

Por lo cual se hacía necesario el proponer un esquema de compensaciones de contribuciones de diversa naturaleza, para poder así responder a las necesidades de una reforma fiscal simplificada, donde los trámites innecesarios se acaben, y así romper con el burocratismo innecesario. Esto proporcionaría adicionalmente a las empresas un esquema justo al dejar de financiar al gobierno y hacer uso de sus saldos a favor en el periodo que les corresponda optimizando el tiempo.

OCTAVA.- Independientemente de la garantía de proporcionalidad tributaria es importante partir de lo general a lo particular para identificar la verdadera inconstitucionalidad que englobaba el artículo 23 del Código fiscal de la federación, siendo ésto en el siguiente sentido:

Es conocido en derecho que no existe tributo sin ley, lo que obedece al principio de legalidad *nullum tributum sine lege*, y, por ende, al no existir ley que lo establezca no existe tributo a exigir y recuperar por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por lo que es de capital importancia recordar que una ley solo puede ser creada por el poder que tiene facultades para ello, siendo en nuestro país el Congreso de la Unión, siguiendo el proceso legislativo previsto en el artículo 72 de nuestra Constitución.

Por lo tanto, si un tributo puede ser creado por ley, es esta misma la única que puede extinguirlo, y en atención a ello, el artículo 23 del Código fiscal de la federación al hablar de la compensación como modo de extinguir la obligación fiscal, debe contener todos los elementos necesarios que identifiquen perfectamente las hipótesis sobre las cuales procede esta figura, detallándola por completo; sin embargo, el texto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación resulta incompleto, ya que deja en manos de la autoridad administrativa los criterios que la determinan, cuando lo cierto es que debe ser el propio Congreso quien establezca en la legislación de cómo se cumplimenta la compensación.

NOVENA.- Dentro del derecho común, las formas de extinguir las obligaciones son: pago, caducidad, prescripción, condonación, compensación, novación y confusión. De estas el código fiscal retoma algunas formas; el dejar a las reglas particulares la regulación de la compensación es el equivalente a que el Congreso de la Unión hubiese dejado en manos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público emitir reglas para señalar cuando procede la prescripción, o

peor aún, la caducidad, situación que evidentemente viola el principio de legalidad.

DÉCIMA.- Además de la evidente falta de seguridad jurídica del anterior texto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, es importante señalar que el que la compensación opere entre cualquier impuesto federal a favor, en contra del ISR e IVA a cargo, sólo para aquellos contribuyentes que tengan dictaminados sus estados financieros deviene la inconstitucionalidad y proscribire el principio de equidad ya que el hecho de que un contribuyente se encuentre dictaminado no es una obligación que adquiera por menester propio, sino, por disposición de ley, lo cual rebasa en todo momento y gira de manera externa a sus actos o decisiones y dado que todo contribuyente independientemente de su régimen fiscal, es susceptible de derechos y obligaciones y, por tanto, no se le puede negar uno tan fundamental como es la compensación, únicamente por disposiciones que tienden a facilitar información a la autoridad hacendaría. Lo cual resulta tan injusto como si la prescripción estuviese impedida para los no dictaminados y permitida para los que si lo están.

DECIMA PRIMERA.- Dado que las obligaciones son las únicas que se encuentran sujetas a condición más no así los derechos tal como lo refieren los artículos 1938, 1939 y 1940 del Código Civil Federal de aplicación supletoria a la fiscal en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que señalan:

Artículo 1938.- La obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto.

Artículo 1939.- La condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación.

Artículo 1940.- La condición es resolutoria cuando cumplida resuelve la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiere existido.

Por tanto, al ser la compensación un derecho y no una obligación, resulta indebido que se sujete al contribuyente a la condición de ser dictaminada o no, ya que los derechos sólo están sujetos a cubrir determinados requisitos para su procedibilidad más no a cumplir con ciertas condiciones como indebidamente lo establece el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMA SEGUNDA.- En las encuestas aplicadas a los empresarios sobre el tema de caso de estudio se observó que existe temor a solicitar saldos en devolución, ya que se piensa que la autoridad pondrá demasiada atención en la empresa.

La mayoría manifestó que ha dejado de pagar sus cuentas habituales de proveedores y acreedores para poder cubrir sus impuestos. Y esto les ha ocasionado problemas de liquidez a sus empresas.

DÉCIMA TERCERA.- En las encuestas que fueron aplicadas a los Contadores Públicos se observó que en su mayoría, prefieren efectuar trámites de compensaciones que de devoluciones principalmente por los obstáculos y múltiples requisitos que se enfrentan al tener que llevar los trámites de devoluciones, en particular se comenta de saldos de IVA que son rechazados en trámites de devoluciones por la ya tan conocidas causas de:

- Contribuyente no localizado
- Contribuyente con suspensión de actividades
- RFC incorrecto o inexistentes

En los trámites de compensación son aceptados sin distinción alguna.

Qué decir de los requisitos adicionales a los que son sujetos, como son el requerimiento de información adicional, presentar los originales de las facturas y los estados de cuenta de pago de los gastos, requisitos que toman tiempo e interrumpen el plazo de efectuar la devolución.

DÉCIMA CUARTA.- La mayoría de los contadores opinaron que las solicitudes de devolución son una invitación a auditoria por lo cual se encuentra algunos resistentes al trámite.

También coinciden en que el llevar a cabo el trámite de devolución no es parte del trabajo de contabilidad y por lo mismo ser cobrado aparte, con lo que se afectaría a la economía de la persona que solicita la devolución.

DÉCIMA QUINTA.- De acuerdo a entrevistas hechas con funcionarios de la Secretaria de Hacienda se pudo constatar que sí existe una política de revisar a algunas personas que solicitan saldos en devolución cuando éstos son mayores de \$500,000.00 con lo cual se corrobora que el temor de los contadores no es infundado.

DÉCIMA SEXTA.- Con base en estos criterios se recomienda en esta propuesta, que se debe modificar el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, para que este nuevo esquema se encuentre sustentado en bases firmes.

Ya que no resultaría conveniente que la modificación naciera de las reglas, ya que éstas tienen una vigencia de aplicación temporal, lo cual no daría seguridad jurídica a los trámites que se efectuarán.

El sentido de la propuesta de modificación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, será enfocada a dos puntos principales; el de permitir la compensación de saldos de distinta naturaleza, los cuales serán dados bajo dos parámetros.

El primero es que todos los contribuyentes obligados o no a dictaminar sus estados financieros, gocen del beneficio directo.

El segundo punto de la modificación se basa en sistematizar el trámite de compensación, a que éste se realice a través del portal del Sistema de Administración Tributaria, donde se registre la compensación, se valide el disco del Impuesto al Valor Agregado acreditable y se obtenga el registro de la compensación en el momento de presentarlo, evitando el tiempo de espera para confirmar si se registró o no este trámite. Obviamente que la autoridad no perderá sus facultades de comprobación respecto de trámite de compensación.

PROPUESTA DE NUEVO ARTÍCULO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ARTÍCULO 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, 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 aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, el cual se hará directamente a la página del SAT, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado, donde recibirá acuse de recibo de su trámite del cual obtendrá el registro oficial de su compensación, reservándose la autoridad el derecho de comprobación .

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

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

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

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

DÉCIMA SEPTIMA.- Durante la elaboración del presente trabajo, en el mes de diciembre del 2003, al publicarse la reforma fiscal para el 2004, se reformaron los artículos 22, 23 del Código Fiscal de la Federación, y se adicionaron los artículos 22A y 22B de este código, mismos que tratan sobre las devoluciones y compensaciones.

Por lo anterior la reforma fiscal destaca el cambio al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en el que se autoriza la compensación universal de los saldos a favor, misma que entrará en vigor de conformidad al artículo segundo transitorio fracción V del Código Fiscal de la Federación, el 1 de julio del 2004.

Esta reforma coincide y reafirma lo expuesto en este estudio, sobre la necesidad de contar con un nuevo esquema de compensaciones, que esté apegado al derecho que tienen los contribuyentes de utilizar sus saldos a favor.

DÉCIMA OCTAVA.- La reforma del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, responde parcialmente a las expectativas señaladas en las encuestas realizadas durante la realización del presente estudio. Sin embargo el impacto que de ellas se genere y la medida en que responderá a las expectativas de la reforma dependerá de las reglas que se emitan por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su operatividad y podrá ser motivo, tal vez, de un nuevo caso de estudio.

DÉCIMA NOVENA.- Ciertamente, una de las reformas más importantes del Código Fiscal de la Federación, es la posibilidad de compensar las cantidades a favor o por pagos indebidos, contra cualquier contribución, incluyendo sus accesorios, excepto los impuestos a la importación, y los que administre la autoridad y no tengan destino específico.

No obstante, según el artículo segundo, fracción V, de las disposiciones transitorias del mismo ordenamiento, esta reforma entrará en vigor el 1o de julio

de 2004, por lo que las compensaciones del 1 de enero al 30 de junio del mismo año sólo se efectuarán contra contribuciones de la misma naturaleza.

Por ello, en tanto la figura de la compensación universal no entre en vigor, la posibilidad de compensar los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado contra impuestos de naturaleza distinta no resultará procedente, aún cuando se trate de un contribuyente dictaminado, sin importar tampoco el ejercicio de donde derive el saldo a favor.

VIGÉSIMA.- El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en el período del 1o de enero al 30 de junio no permite la compensación de contribuciones de diversa naturaleza, y al mismo tiempo, la regla 2.2.12. de la RMISC 2003 continuaba vigente.

La regla en cuestión deriva de la facultad, concedida anteriormente a las autoridades fiscales en el segundo párrafo, del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003, de permitir a los contribuyentes compensaciones cuando las cantidades a su favor no derivaban de la misma contribución por la cual estaban obligados a efectuar el pago, en los casos y cumpliendo los requisitos establecidos en reglas de carácter general.

Ahora bien, dicha facultad ya no se encuentra contemplada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en este ejercicio, por ello, al carecer la autoridad tributaria de las facultades para otorgar la posibilidad de compensar contribuciones de diversa naturaleza, la regla 2.2.12. carece de vigencia en este momento, e impide la compensación que venía realizando.

No obstante, existen especialistas que consideran procedente la compensación y la vigencia de la regla en comento, pues las autoridades fiscales, en términos del artículo 33, fracción I, inciso g), tienen la facultad de emitir disposiciones de carácter general, en donde se facilite el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, y hasta el momento en que no se había derogado la regla 2.2.12. de la RMISC 2003; por ello, a pesar de estar prohibida la compensación de contribuciones de diversa naturaleza en el período del 1o de enero al 30 de junio, era viable aprovechar la facilidad otorgada en la regla hasta que no se derogara, y al parecer, la autoridad hacendaria estuvo permitiendo dicha compensación.

VIGÉSIMA PRIMERA.- Por ello, diversos especialistas fiscales estaban convencidos de la aplicación de la regla, en virtud de que la RMISC concede facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, amén de que la regla 2.2.12. continuaba vigente, y en tanto no se derogara era viable su aplicación.

Sobre este tópico, el SAT, a través del oficio 325-SAT-IV-C-18509, dirigido al Consejo Nacional de la Industria Maquiladora de Exportación, confirma que en

tanto la regla 2.2.12. no sea expresamente derogada o reformada, se podrá seguir aplicando para efectuar la compensación indicada en la misma, hasta la entrada en vigor (julio 2004) de la compensación universal.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- El 30 de abril del 2004 se publicó la resolución miscelánea para el año del 2004 y en ésta se derogaron casi todas las reglas anteriores por lo que la regla 2.2.12 en la que se amparaban las maquiladoras fue derogada, dejando así una vez más a este sector en una situación de incertidumbre ya que no podrán compensar sus saldos de IVA contra contribuciones de distinta naturaleza hasta el 1 de julio del 2004 cuando entre en vigor el nuevo artículo 23 del Código Fiscal de la Federación

FUENTES CONSULTADAS

FUENTES CONSULTADAS

OBRAS:

Arilla Villa Manuel, Derecho fiscal y económico de la empresa, Editorial Cárdenas, México, 1981.

Arrioja Vizcaino Adolfo, Derecho fiscal, Ed. Themis, México, 1982.

Aguerrí, Saúl. Diccionario de Derecho Comercial y de la Empresa. Editorial Rastrea de Alfredo y Ricardo de Palma. Buenos Aires. 1982

Asuntos fiscales, Ed, OMCP, Mexico 1970

Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta Sociedad de Responsabilidad Limitada. Vigésimo primera edición. Buenos Aires. 1989.

Cárdenas Elizondo Francisco, 1997, Introducción al derecho Fiscal Ed. Porrúa, México.

De la Garza Sergio Francisco, 1999, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México.

De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa Sociedad Anónima. Decimonovena edición. México, Distrito Federal. 1993.

Diep Diep Daniel, 1999, Exégesis del Código Fiscal de la Federación, PAC SA de CV, ediciones Cedros Libani.

Diep Diep Daniel, 2000, Los agravios fiscales y su impugnación, PAC SA de CV, ediciones Cedros Libani

Diep Diep Daniel, 1999, Fiscalística, Editorial PAC SA de CV, ediciones Cedros Libani

Diccionario Jurídico, 2000, Bufette Jurídico, Software visual SA de CV

Franco Díaz, Eduardo M. Diccionario de contabilidad. Editorial. Siglo Nuevo Editores Sociedad Anónima. 1983.

Fernández Martínez Refugio de Jesús, 1998, Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill, México.

Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa S.A. Segunda edición. México. 1988.

Latapí Ramírez Mariano, 1999, Introducción al estudio de las contribuciones, Academia Mexicana de Investigación Fiscal A.C., Editorial Mc Graw Hill

Mancera Hermanos y colaboradores. Terminología del Contador. Editorial Banca y Comercio Sociedad Anónima de Capital Variable. Novena edición. México. 1991.

Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial. Porrúa S.A. Vigésima edición. México. 1991.

Ponce Gómez Francisco, Ponce Castillo Rodolfo, 1994, Derecho Fiscal, Ed. México Banca y comercio, México.

Quintana Valtierra Jesús, 1997, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México.

Revistas especializadas en el área de fiscal:

PAF

Notas Fiscales

Puntos Finos

Horizonte Fiscal

Bitácora Fiscal

Nuevo consultorio Fiscal

Información Dinámica de Consulta

Sistema de administración tributaria, 2003, Manual de operación en trámites de devoluciones y compensaciones de saldos a favor de impuestos

Sánchez Miranda Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal 2003, Editorial ISEF México 2003.

Sánchez Piña José de Jesús, 2000, Nociones de derecho Fiscal, Ed. PAC, México.

Suárez Suárez Andrés S., Diccionario de economía y administración, primera edición, Editorial MC graw Hill, México 1992

LEYES Y REGLAMENTOS:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto sobre la Renta 2004

Ley del Impuesto al Valor Agregado 2004

Código Fiscal de la Federación 2004

Código Civil para el Distrito Federal 2004

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 2004

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2004

Resolución Miscelánea Fiscal para el 2003

Resolución Miscelánea Fiscal para el 2004

Facilidades administrativas 2003-2004

Criterios normativos del SAT

Diario Oficial de la Federación

PAGINAS WEB:

www.cpware.com.mx

www.fiscalia.com.mx

www.fisnet.Com.mx

www.idcweb.com.mx

www.impuestum.com.mx

www.scj.gob.mx

www.gobernacion.gob.mx

www.diariooficial.gob.mx

www.gacetafiscal.com

www.fiscalcomunicacion.com

www.injef.com

CONFERENCIAS:

Tarín Perisky, Francisco, 2003. "Devoluciones y compensaciones". Colegio de Contadores Públicos de Ensenada AC, Ensenada BC, México. 20 de junio.

Tarín Perisky, Francisco, 2004. "Devoluciones y compensaciones". Colegio de Contadores Públicos de Ensenada AC, Ensenada BC, México. 27 de abril.

ARTÍCULO DE REVISTAS:

Leal Cueva, Gustavo. 2003 "Nuevo esquema para manifestar saldos a favor de IVA ¿operable?. Estudio de Fiscalia. México Julio 29.

Galaz, Gómez Morin, Chavero, Yamazaki SC – Ruiz Urquiza, SC. 2002, "Tax Alert" Deloitte & Touche Tijuana BC México, junio 12.

"Devoluciones, Compensaciones y acreditamiento de impuestos" 2003. Revista Notas Fiscales, México, mes de agosto MMIII, #93, sección de cultura fiscal. Editorial Hess,

"Devoluciones y compensaciones" 2002. Revista Notas Fiscales, México, mes de mayo MMII #78, sección de cultura fiscal. Editorial Hess.

"Nuevos formularios de devoluciones y compensaciones"2002. Revista Notas Fiscales, México, mes de diciembre MMII # 86, sección de cultura fiscal. Editorial Hess.

"Devolución de saldos a favor de IVA"2002. MBA María Antonieta Martín Granados, LC Georgina Camaño Sierra. Revista Nuevo Consultoria Fiscal, 2da quincena septiembre #314.

"Codigo Fiscal de la Federación" 2002. LC Enrique Alzain Mejia Iturriaga. Revista Nuevo consultorio fiscal, 2da quincena de enero #298.

"Compensación de cualquier impuesto federal contra ISR o IVA: es posible en pagos provisionales"2001. IDC, 15 de septiembre, #21 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

"Compensación por contribuyentes dictaminados" 2001. IDC, 15 de octubre, #23 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

"Compensación y pagos provisionales" 2002. IDC, 30 de septiembre, #46 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Modificación de disposiciones fiscales 2003” 2003. IDC, 15 de enero, #53 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Compensación de contribuciones” 2003. IDC, 31 de enero, #54 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Controvertidas Modificaciones de IVA” 2003. IDC, 31 de agosto, #66 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Nuevos mecanismos para manifestar saldos a favor de IVA” 2003. IDC, 31 de agosto, #68 Sección contabilidad Fiscal. Editorial Expansión.

“Entrevista con CP Virginia Casanova Madrigal Administradora central de Asistencia al contribuyente” 2202. IDC, 30 de septiembre, #46 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Compensaciones: Discrepancias del artículo 23 del CFF” CPC Alfonso Sánchez Escárrega 2003. Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª quincena de octubre, #336

“Compensaciones y Devoluciones” LC Rafael Cruz Bustamante, LC Rodmya Aurora Domínguez Pastrana, CP Roció Garduño Montaña, LC y EF Rebeca KOBELKOWSKY Castañeda 2003. Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª quincena de noviembre, #338

“Actualizaciones, compensaciones, recargos y multas excesivas: Inconstitucionales” análisis de amparo directo en revisión 891/2003, LD Carlos Alberto Burgoa Toledo 2003. Prontuario de Actualización Fiscal 1ª quincena de diciembre # 340

“Reflexiones Jurídicas constitucionales sobre la compensación en materia fiscal” Lic. Rigoberto Reyes Altamirano, noviembre 2003, revista Cuestión, # 34.

“Factible la compensación entre contribuciones de diversa naturaleza para maquiladoras” 2004. IDC, 30 de abril, #84 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Inconstitucional la compensación vía miscelánea” 2004. IDC, 30 de abril, #84 Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“¿Viable la compensación universal de saldos a favor de 2003?” 2004. IDC, Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“¿Posible para maquiladoras compensar contribuciones distintas?” 2004. IDC, Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Factible la compensación entre contribuciones de diversa naturaleza para maquiladoras” 2004. IDC, Sección Fiscal. Editorial Expansión.

“Lo más relevante de la reforma fiscal 2004” 2004 IDC, 31 de enero, #79 Sección Fiscal. Editorial Expansión.