



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO.

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS.**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRIA EN FISCAL**

TESIS

**“ESTUDIO DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS,
CASO: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)”**

Que para obtener el grado de:
MAESTRO EN FISCAL

Presenta:
L. C. SERGIO LOPEZ MARTINEZ

Director de tesis:
DR. GABRIEL ESCOBEDO GUILLEN

Morelia, Michoacán

Agosto 2025.

INDICE

Contenido

RESUMEN	6
ABSTRACT	7
INTRODUCCION	8
CAPÍTULO I. Fundamentos de Investigación	14
1.1 Objetivo General	14
1.2 Objetivos Particulares	14
1.3 Instrumentos de Investigación	14
1.4 Planteamiento del Problema	15
1.5 Problematicación	15
1.6 Hipótesis.....	22
1.7 Justificación	22
1.8 Preguntas de Investigación	25
1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas	25
1.10 Materiales a utilizar	26
CAPÍTULO II. Marco Teórico	28
2.1 Origen Constitucional de la ley tributaria en México	28
2.1.1 Definición e historia del tributo	28
2.1.2 Origen constitucional.....	31
2.2 Origen de los impuestos	33
2.3 Elementos de los impuestos	36
2.4 La fiscalización en México.....	38
2.5 Semblanza histórica del Impuesto al Valor Agregado	44
2.6 Definición IVA.....	47
2.6.1 Características de la Ley del IVA.....	48
2.7 Elementos del IVA	48
2.8 El acreditamiento del IVA	52
2.9 Saldos a favor y pago de lo indebido.....	55
2.10 Aspectos legales de las devoluciones de IVA.....	58
2.11 Directrices de la devolución de impuestos	59

2.12 Principios jurídicos que rigen la devolución de IVA	63
2.12.1 Principio del debido proceso	63
2.12.2 La fundamentación y motivación	65
2.12.3 Principio de la capacidad contributiva.....	67
2.12.4 Principio de equidad tributaria.....	68
2.12.5 Derecho a la propiedad	69
CAPÍTULO III. Panorama actual del proceso de devolución de saldos a favor de IVA	71
3.1 Funcionamiento general del IVA	71
3.2 Información y Requisitos a la solicitud de devolución de saldos a favor	73
3.3 La devolución de IVA en México.....	75
3.4 Estadísticas de la devolución de IVA.....	87
3.5 Afectaciones jurídicas	91
3.6 Afectaciones económicas.....	93
CAPÍTULO IV. Propuesta para que la devolución de IVA sea efectiva.	94
4.1 Evitar descuidos administrativos	95
4.2 Razón de negocios.....	96
4.3 Materialidad de las operaciones.....	98
4.4 Evitar la prescripción del derecho a la devolución	100
4.5 Cumplimiento de las obligaciones fiscales	101
4.6 Atención a los requerimientos de la autoridad	104
4.7 Evitar celebrar operaciones con proveedores que no cuentan con REPSE	105
4.8 Evitar operaciones bajo la figura de compensación.....	107
4.9 Funciones operativo-administrativas adecuadas.....	109
4.10 Asesoría fiscal y administrativa	112
4.11 Establecer la figura de un supervisor de cumplimiento administrativo-fiscal.....	113
4.12 Comité de seguimiento de las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA	115
4.13 Responsable de archivo material de operaciones	116
4.14 Capacitación al área contable y fiscal de las empresas.....	118
4.15 Lineamiento a seguir en el proceso de solicitud de saldos a favor de IVA	119
4.15.1 Ejemplificación de los lineamientos a seguir en el proceso de solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA.....	121

CONCLUSIONES	134
BIBLIOGRAFIA	141

RESUMEN

En la presente investigación se aborda las dificultades que enfrentan los contribuyentes para obtener con éxito las devoluciones de saldos a favor de IVA en México. El objetivo principal es realizar un estudio de manera meticulosa los aspectos legales y de la doctrina que enarbolan al respecto, con la finalidad de dar respuesta a la problemática presentada.

Para realizar el estudio del presente proyecto de investigación se empleó una herramienta metodológica que permitió realizar la recopilación y analizar una serie de información basta, suficiente y adecuada en la materia fiscal y administrativa. Bajo esta metodología, se analizan los principios constitucionales que fundamentan las contribuciones y en ese sentido el derecho a la devolución de los saldos a favor de IVA a los contribuyentes.

Se analizan las disposiciones legales que configuran la esfera del proceso de devolución de saldos a favor de IVA. Se analizan también, en base a datos obtenidos del SAT, las estadísticas de devolución que presenta el IVA en los últimos cinco años, con el fin de comprender la problemática a que se enfrentan los contribuyentes.

La investigación se centra principalmente en identificar las practicas indebidas que realizan las autoridades fiscales, pero además también identificar la realización de actos que el contribuyente comete y que todas estas actuaciones sometidas a juicio de las autoridades fiscales, conducen a emitir una resolución de desistimiento, rechazo y en su caso de la autorización parcial de devolución de saldos a favor de IVA.

De este modo se establecen una línea de propuestas a seguir, lo que se espera puedan servir a los contribuyentes como referencia para que las devoluciones de IVA se lleven a cabo con menos complicaciones y se puedan dar resultados exitosos en sus procesos de devoluciones de IVA.

Palabras clave: Compensación, Acreditamiento, Autoridad fiscal, Contribuyentes, Saldo a Favor, SAT

ABSTRACT

This research addresses the difficulties that taxpayers face in successfully obtaining refunds of balances in favor of VAT in México. The main objective is to carry out a meticulous study of the legal aspects and the doctrine that they uphold in this regard, in order to respond to the current problem.

To carry out the study of this research Project, a methodological tool was used, that allowed for the collection and análisis of a series of sufficient, ample and appropriate information on fiscal and administrative matters. Under this methodology, the constitutional principles that underpin the contributions are analyzed and in that sense the right to the return of VAT balances to taxpayers.

The legal provisions that configure the sphere of the process of refunding balances in favor of VAT are analyzed. The VAT refund statistics presented in the last five years are also analyzed, based on data obtained from the SAT, in order to understand the problems faced by taxpayers.

The investigation focuses mainly on identifying the improper practices carried out by the tax authorities, but also identifying the performance of acts that the taxpayer commits and that these actions submitted to the judgment of the tax authorities, lead to issuing a resolution of disagreement, rejection and, in best case scenario, partial authorization for the refund of balances in favor of VAT.

In this way, a line of proposals to follow is established, which is expected to serve as a reference for taxpayers so that VAT refunds are carried out with fewer complications and that successful results can be achieved in their VAT refund processes.

INTRODUCCION

El desarrollo del presente trabajo de investigación tiene, desde luego su base fundamental en los tributos, especialmente en las contribuciones que deben, los gobernados, cubrir para garantizar y sufragar los gastos del Estado en relación con la capacidad contributiva que cada individuo debe aportar.

Lo anterior es así porque la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en el artículo 31, fracción IV la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, y es también que a partir de esto surge el derecho a la devolución de los impuestos pagados en exceso. Este derecho proviene de principios básicos y es deber del estado respetarlos para, a su vez, hacer valer los derechos humanos de los contribuyentes.

Entonces el Estado, como vemos, debe realizar en el ámbito de sus facultades, una serie de actividades para allegarse de recursos, principalmente económicos, y que éstas siempre deben estar encaminadas a satisfacer las necesidades de los mexicanos.

Luego entonces, una fuente principal para poder allegarse de recursos económicos son las contribuciones, y como principal contribución son los impuestos. El Estado goza de potestad tributaria, sin embargo, esta potestad de la que goza no debe trasgredir, por ningún motivo los derechos de los contribuyentes, los derechos humanos. Es así que toda imposición, recaudación y sanción por parte de las autoridades fiscales deben desarrollarse en el ámbito de respeto a los derechos de los contribuyentes como seres humanos.

Cuando los contribuyentes de los impuestos, por cualquier circunstancia, aporta al Estado más de los impuestos que le corresponde, atendiendo a los principios de proporcionalidad y equidad; el contribuyente tiene el derecho a que el Estado le restituya el pago en exceso, misma que no debió aportar, bajo los principios anteriores; cuando la autoridad fiscal devuelva a los contribuyentes los saldos a favor es entonces que se presumirá que el pago de las contribuciones se desarrollan

en un ámbito de respeto a los derechos de los contribuyentes y por tanto a los derechos humanos.

Hoy día y por la situación actual a que se enfrenta el país, las autoridades fiscales conllevan presiones recaudatorias ya que necesita de mayores ingresos tributarios para poder sufragar los gastos así también como una necesidad de un mayor crecimiento económico; sin embargo, debe existir un equilibrio entre una mayor recaudación y la confianza en los contribuyentes, así como la no afectación a sus derechos humanos fundamentales.

Los impuestos indirectos, como el IVA, son una importante fuente de recaudación y sobre las que más control ejercen las autoridades fiscales. Desde el punto de vista de los consumidores finales, estas contribuciones tienen un efecto financiero directo ya que, si bien los sujetos no son jurídicamente obligados al pago, si lo son desde el punto de vista económico.

De acuerdo con lo anterior y en apoyo de las cifras publicadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) el Impuesto al Valor Agregado es el segundo impuesto que genera mayor recaudación en México, y derivado de la mecánica de cálculo del mismo, éste es también uno de los impuestos con más saldos a favor; por lo tanto, el Estado debe establecer los mecanismos necesarios para efectuar su devolución con eficiencia y eficacia.

Se analizará que la devolución de saldos a favor a los contribuyentes es un derecho como norma fundamental misma que se encuentra normada en diversas leyes del derecho de los contribuyentes, sin embargo, los contribuyentes deben atender y apegarse a diversas reglas que dictan las mismas leyes a fin de cumplir con los procesos de devolución y que por consiguiente su solicitud sea atendida por las autoridades fiscales dictando la devolución de su saldo a favor.

No obstante, la presente investigación se centra en efectuar un análisis del proceso de devoluciones de saldos a favor de IVA para determinar si se apega a los principios generales del derecho; así como establecer lineamientos necesarios que

ayuden al contribuyente a obtener su devolución de manera rápida, sencilla y con el menor gasto posible.

La devolución de los saldos a favor a los contribuyentes debe estar en concordancia con los principios jurídicos que rigen dichos procesos, es así que en el desarrollo en la presente investigación se habrá de analizar que las autoridades fiscales en todo proceso deben respetar el principio del debido proceso, de la capacidad y equidad tributaria, el derecho a la propiedad y además como los requerimientos de información deben estar fundados y motivados.

Un saldo a favor se puede originar por dos motivos, el primero debido a la mecánica de cálculo del mismo impuesto y el segundo por errores aritméticos o de otro tipo, lo que se considera un pago de lo indebido.

La devolución de saldos a favor se contempla en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) por medio de la presentación de una solicitud de devolución, teniendo la autoridad la facultad de emitir un requerimiento de información para verificar la procedencia del mismo dentro de los siguientes 20 días a la presentación de la solicitud, el contribuyente cuenta con un plazo de 20 días para contestar dicho requerimiento y de no hacerlo se tendrá por desistido; así mismo, la autoridad tiene un plazo de 10 días para emitir un segundo requerimiento, mismo plazo del que goza el contribuyente para atender y contestar el segundo requerimiento de información.

La devolución de IVA se fundamenta, además, en el artículo 6° de la ley de IVA, el cuál señala que cuando en la declaración resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a cargo en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución.

De acuerdo con lo anterior, en el presente contenido se establecen las directrices que los contribuyentes deben atender a fin de que sus procesos de devolución de saldos a favor se apeguen a derecho, exponiendo de igual manera la información con que debe contar el contribuyente, así como los requisitos para la solicitud de

sus saldos a favor; revisando y analizando puntualmente los requisitos y documentación con la que se debe contar.

Desde el punto de vista práctico, puede resultar que el proceso de solicitud de devolución de saldos a favor de IVA sea sencillo, no obstante, de acuerdo con lo anterior se ha visto de manera generalizada una serie de problemáticas con las que se encuentran los contribuyentes al solicitar sus devoluciones de saldos a favor de IVA, dando como resultado un acto resolutorio por parte de las autoridades fiscales como el desistimiento o rechazo de su solicitud, así como autorizando parcialmente con remanente denegado (esto es, solo se le devuelve una parte de su saldo a favor) y en el mejor de los casos autorizar su devolución, no dejando de mencionar que para ello el proceso puede ser tedioso y prolongado.

La situación actual a que se enfrentan los contribuyentes en México en el proceso de devoluciones de saldos a favor de IVA genera una incertidumbre ya que un gran número de contribuyentes se enfrentan a procesos poco claros, así también que en muchas ocasiones las solicitudes aparece en el portal electrónico del SAT como “No autorizada”, sin que se den a conocer los motivos y fundamentos para ello, practica que se estima ilegal; aunado a esto, es también que no se respetan los plazos legales para resolver las solicitudes y si a esto le sumamos una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades; ya que en muchos casos los requerimientos, además de llegar a ser extemporáneos, resultan inconducentes, pues no guardan relación con el proceso mismo de devolución de saldos a favor.

Luego entonces, las autoridades fiscales transgreden los principios de seguridad jurídica, ya que no otorga certeza a los contribuyentes en relación con sus bienes y derechos.

Por lo que respecta a las afectaciones económicas, es evidente que cuando los contribuyentes no obtienen en tiempo y forma las devoluciones de saldos a favor solicitados, generan graves afectaciones dejando a los contribuyentes

descapitalizados para cumplir con sus propios pasivos, buscando nuevas alternativas de financiamientos.

Ahora bien, en el presente proyecto de investigación el objetivo primordial también lo es el identificar actos o acciones, de los contribuyentes, tendientes a que las autoridades fiscales rechacen las solicitudes de devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para que de esta manera los contribuyentes analicen, comprendan y, en su caso, corrijan las situaciones particulares que frenan su derecho a la devolución de los impuestos. No se exige a los contribuyentes en que cualquier acto o actividad cometido no apegado a la norma legal sea la causa de una negativa en la devolución de los impuestos, por lo que es preciso identificar estos factores.

Al identificar los factores es que se puede realizar un plan de acción que, como propuesta, lleven a cabo los contribuyentes para que de este modo se pueda atacar las áreas de oportunidad, mismas que pueden ser la diferencia entre una resolución favorable y una desfavorable, dictando autorizar o rechazar la devolución de los impuestos por parte de las autoridades fiscales, es por tanto que en el presente desarrollo de investigación se establecerán estas propuestas de lineamientos a seguir.

Es así que en el capítulo uno se abordarán todos los lineamientos metodológicos que los cánones en la administración y en el apartado fiscal consideran, detallando paso a paso todos estos procesos que fueron llevando la investigación en la ciencia de lo fiscal, y fundamentando las líneas más importantes de toda investigación científica, abordando aspectos metodológicos formales mismas que estarán presentes en todo el proceso de investigación, indicando los elementos esenciales que muestran cómo se llevó el proceso de investigación considerando los objetivos, la hipótesis y preguntas de investigación, los instrumentos que se emplearan, el planteamiento del problema, la justificación al caso concreto.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta al capítulo dos, en este apartado se hizo una fundamentación de todos los puntos científicamente relacionados con

el grueso del tema denominado “ESTUDIO DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS, CASO: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)”; En dicho capítulo se encuentra toda la fundamentación y motivación de la investigación científicamente en la ciencia de lo fiscal, base primordial para correlacionar el capítulo uno con el dos, y así profundizar en la ciencia. Es así que se retoma la base fundamental del pago de los tributos, considerando los principios tributarios y su origen con los impuestos.

Se analizará el origen de los saldos favor de IVA y su procedimiento para obtener su devolución, así como los principios jurídicos que rigen su devolución.

Retomando lo referente al capítulo tres; se hará en primera instancia un análisis de los datos estadísticos de devolución de saldos a favor de IVA en México, de acuerdo con los datos obtenidos por el SAT a través de una petición de información al INAI, visualizando las afectaciones jurídicas que realizan las autoridades fiscales al rechazar las devoluciones de saldos a favor. Del mismo modo analizaremos prácticas administrativas y fiscales que realiza el contribuyente y que afectan sus procesos de devolución de saldos a favor.

Bajo este orden de ideas, en el capítulo cuatro se hacen propuestas concretas de solución a las afectaciones de rechazo de devoluciones de saldos a favor. Se establecen una serie de propuestas y lineamientos que los contribuyentes pueden adoptar para una fructífera devolución de los saldos a favor de IVA.

CAPÍTULO I. Fundamentos de Investigación

1.1 Objetivo General

Definir cuáles son los actos o acciones más comunes tendientes a que las autoridades fiscales rechacen las solicitudes de devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para que de esta manera los contribuyentes analicen, comprendan y, en su caso, corrijan las situaciones particulares que frenan su derecho a la devolución de los impuestos.

1.2 Objetivos Particulares

- Analizar las características de las diferentes tasas de IVA y los saldos a favor.
- Identificar cuáles son los factores que genera que las solicitudes de los saldos a favor de IVA sean rechazadas.
- Definir las consecuencias financieras que generan el rechazo de las solicitudes de devoluciones del IVA.
- Establecer una guía para que favorezca que las devoluciones de saldos a favor se obtengan de manera íntegra en tiempo y forma.

1.3 Instrumentos de Investigación

El presente proyecto de investigación será de forma cuantitativa y cualitativa; aplicando los métodos deductivo e inductivo.

La deducción permite establecer un vínculo de unión entre teoría y observación y permite deducir a partir de la teoría los fenómenos objeto de observación; mientras

que a inducción conlleva a acumular conocimientos e informaciones aisladas, para luego establecer una teoría.¹

En el campo de lo fiscal, resulta importante mencionar que el trabajo de campo y las encuestas aplicables serán instrumentos básicos como inicio en la recopilación de los datos; también será basada en datos y fuentes doctrinales los cuales nos servirán de sustento para dar validez a esta investigación de manera científica.

1.4 Planteamiento del Problema

Las autoridades fiscales, en las resoluciones de solicitudes de saldos a favor de IVA dictan rechazar las mismas, debido a la existencia de un proceso enfocado a las formas y no en el fondo, esto genera que dificulte a los contribuyentes obtener las devoluciones de saldos a favor de IVA de manera íntegra en tiempo y forma como parte de su derecho constitucional.

1.5 Problematicación

En la actualidad, el Gobierno Federal Mexicano busca la manera de lograr un incremento en la recaudación de los ingresos tributarios; pero como contribuyentes de los mismos, nos vemos envueltos en un panorama nada fácil ya que el gobierno federal conlleva presiones recaudatorias inclusive exageradas y; en su lógica, es que necesitamos de un país con mayor crecimiento económico; sin embargo, debemos tener presente que, además de la obligación como contribuyentes de los impuestos, también lo es que tenemos derechos como una consecuencia de ubicarnos en los hechos generadores e imponible de los impuestos.

¹ Dávila Newman, Gladys, *El razonamiento inductivo y deductivo dentro del proceso investigativo en ciencia experimentales y sociales*, Revista de Educación Laurus, Universidad Pedagógica Experimental Libertador, vol. 8, Venezuela, 2006, p. 181

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto que, desde su creación en el país, representa uno de los ingresos tributarios de mayor recaudación, seguido tan solo después del Impuesto Sobre la Renta (ISR), lo que resulta importante conocer su comportamiento y el papel que juega en las finanzas públicas.

Recaudación de IVA 2014 – 2024	
Millones de pesos	
Año	IVA anual
2014	667,085.10
2015	707,212.80
2016	791,700.20
2017	816,048.10
2018	922,238.30
2019	933,326.80
2020	987,524.50
2021	1,123,698.64
2022	1,221,802.67
2023	1,366,582.57
2024	1,407,982.52
Millones de pesos	
Fuente: Elaboración propia, con datos del Servicio de Administración Tributaria (SAT)	

Tabla 1. Recaudación de IVA

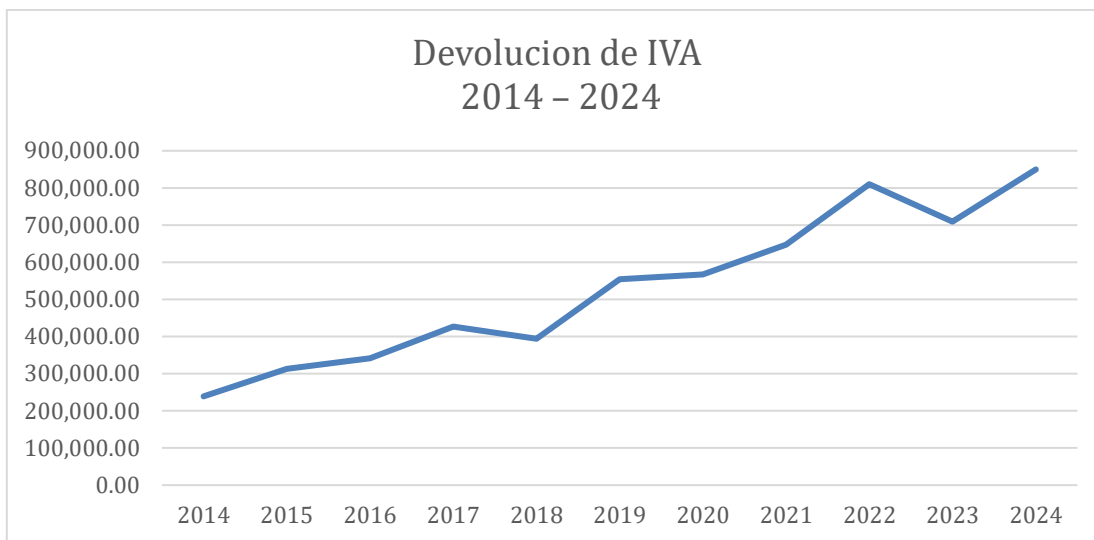
En la tabla anterior se muestra un incremento constante en la recaudación del IVA en los últimos 11 años, lo que demuestra que es uno de los impuestos en los que la autoridad ha apostado una mayor recaudación.

En otro sentido veamos también lo que ha representado las devoluciones de IVA por los saldos a favor a los contribuyentes.

Devolución de IVA 2014 – 2024	
Millones de pesos	
Año	Devolución de IVA anual
2014	238,959.60
2015	312,640.00
2016	341,665.50
2017	426,964.50
2018	393,849.60
2019	553,980.70
2020	567,280.20
2021	646,913.40
2022	809,760.80
2023	709,609.30
2024	849,883.54
Millones de pesos	
Fuente: Elaboración propia, con datos del Servicio de Administración Tributaria (SAT)	

Tabla 2. Devolución de IVA

En esta tabla se observa que, aun a pesar de que las devoluciones de IVA se han incrementado, se observa que las variaciones de los incrementos de un ejercicio a otro resultan ser poco exponencial, incluso en un par de años se observa que las devoluciones se contrajeron a tal grado de presentar números negativos con respecto al ejercicio inmediato anterior y el dato más reciente de ese comportamiento se puede observar lo que se manifiesta apenas en el año 2023 respecto del 2022.



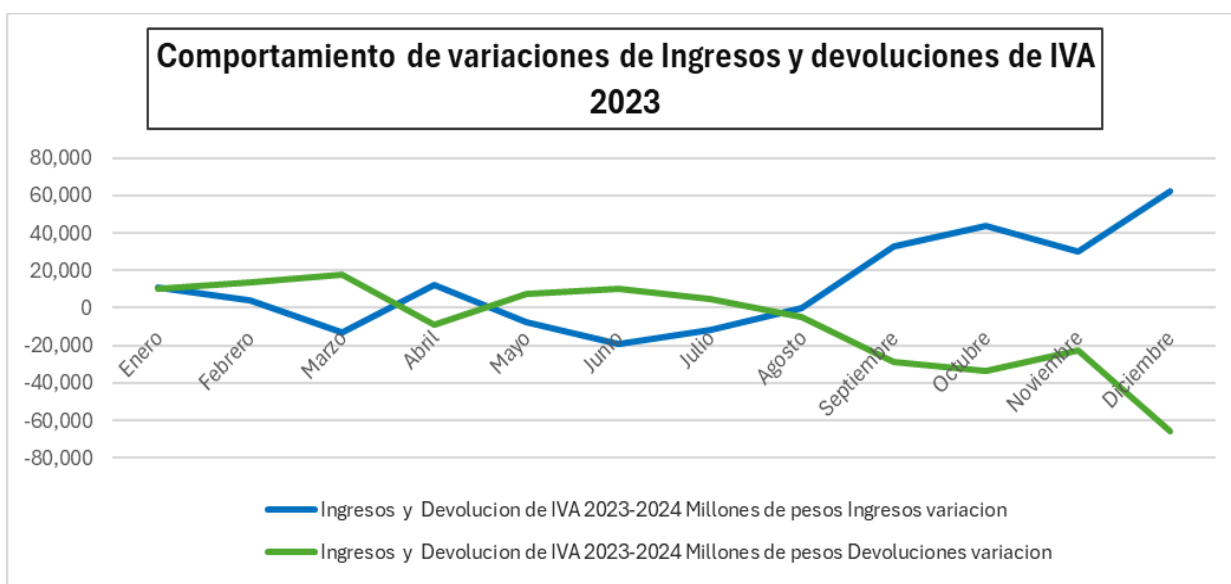
Grafica 1. Devolución de IVA

Si se observa con detenimiento se muestra que tan solo en el ejercicio 2023 las devoluciones de IVA tuvieron una caída del 17% comparado con el ejercicio 2022, demostrando así que las presiones recaudatorias también influyen en que las autoridades fiscales están retrasando e incluso negando las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA.

Ingresos y Devolución de IVA						
2022-2023						
Millones de pesos						
Meses	Ingresos			Devoluciones		
	2022	2023	variación	2022	2023	variación
Enero	112,237	123,342	11,106	63,854.6	74,001.5	10,146.91
Febrero	83,939	87,807	3,867	59,572.5	73,281.3	13,708.88
Marzo	95,492	82,207	-13,285	63,392.8	81,409.2	18,016.49
Abril	108,734	121,248	12,515	58,275.1	49,126.4	- 9,148.68
Mayo	107,297	100,024	-7,272	57,639.4	65,290.1	7,650.73
Junio	113,851	94,891	-18,960	67,568.1	77,837.8	10,269.67
Julio	129,796	118,368	-11,428	49,867.4	54,802.7	4,935.33
Agosto	108,997	108,692	-305	73,718.3	68,928.4	- 4,789.98
Septiembre	83,881	116,475	32,594	92,325.1	63,277.1	- 29,047.99
Octubre	75,158	119,022	43,864	91,109.6	57,887.5	- 33,222.09
Noviembre	96,078	126,086	30,008	66,570.6	43,766.8	- 22,803.77
Diciembre	106,343	168,420	62,078	65,867.4	0.3	- 65,867.03
Fuente: elaboración propia, con datos del Servicio de Administración Tributaria (SAT)						

Tabla 3. Ingresos y Devolución de IVA

De la tabla anterior, si analizamos que durante el primer semestre del 2023 las devoluciones de IVA representaban un importe de \$ 420.9 miles de millones de pesos y que comparados con el mismo semestre del 2022 que fueron \$ 370.3 miles de millones de pesos resultaba un incremento de \$ 50.6 miles de millones de pesos, es decir un incremento del 13.6%. Con esta mecánica podríamos suponer que el porcentaje del incremento para el segundo semestre se podría mantener, lo cual fue totalmente contrario, ya que el segundo semestre del 2023 los contribuyentes solo obtuvieron de sus saldos a favor un importe de \$ 288.6 miles de millones de pesos que comparados con el mismo semestre del ejercicio 2022 que fueron de \$439.5 miles de millones de pesos, resultando una diferencia negativa real de todo el año 2023 comparado con el año 2022 de menos \$100.3 miles de millones de pesos, una caída del 17% en las devoluciones de impuestos.



Grafica 2. Comportamiento de variaciones de Ingresos y devoluciones de IVA 2023

Curiosamente este cambio en los niveles de porcentaje de más a menos se observa también en la recaudación de los ingresos netos de IVA mostrados en la misma tabla, pero en sentido contrario, para ser más precisos; veamos que para el primer semestre del 2023 la recaudación del IVA manifestaba un ingreso de \$ 609.5 miles de millones de pesos que comparados con el mismo semestre del 2022 que fue de

\$ 621.5 miles de millones de pesos, es decir, el IVA durante el primer semestre reflejaba un decremento de recaudación neto de \$12 mil millones de pesos, un porcentaje negativo del 8%. Para el segundo semestre las autoridades fiscales muestran que en el segundo semestre los ingresos de recaudación de IVA fueron de \$757.06 que comparados con el mismo semestre del año 2022 que fueron de \$ 600.2 miles de millones de pesos, resulta una diferencia positiva real de todo el ejercicio 2023 comparado con el año 2022 de más \$144.7 miles de millones de pesos, dándole la vuelta a los casi dos dígitos negativos que traía en el primer semestre para cerrar con una porcentaje positivo del 6%.

Ahora bien, en el siguiente cuadro se muestra las comparativas de los ejercicios 2023 y 2024.

Ingresos y Devolución de IVA						
2023-2024						
Millones de pesos						
Meses	Ingresos			Devoluciones		
	2023	2024	variación	2023	2024	variación
Enero	123,342	124,495	1,152	74,001.5	78,539.5	4,538.02
Febrero	87,807	105,579	17,772	73,281.3	68,457.3	- 4,824.01
Marzo	82,207	89,280	7,073	81,409.2	76,527.5	- 4,881.71
Abril	121,248	135,135	13,887	49,126.4	47,679.6	- 1,446.88
Mayo	100,024	104,639	4,615	65,290.1	73,672.9	8,382.79
Junio	94,891	111,743	16,852	77,837.8	70,727.7	- 7,110.10
Julio	118,368	139,366	20,999	54,802.7	54,491.8	- 310.96
Agosto	108,692	121,934	13,242	68,928.4	85,575.9	16,647.57
Septiembre	116,475	106,672	-9,803	63,277.1	77,009.6	13,732.50
Octubre	119,022	110,342	-8,680	57,887.5	90,172.8	32,285.29
Noviembre	126,086	152,160	26,073	43,766.8	48,210.9	4,444.10
Diciembre	168,420	106,637	-61,783	0.3	78,818.0	78,817.68
Fuente: Elaboración propia, con datos del Servicio de Administración Tributaria (SAT)						

Como se puede observar durante el primer semestre del año 2024 las devoluciones de IVA aun representaban una caída en un importe de \$ 5.341 miles de millones de pesos comparados con el mismo semestre del 2023. Contrariamente durante el segundo semestre las devoluciones de IVA representaban ya un aumento, sin embargo, si analizamos la variación del segundo semestre 2022-2023 que presentó

una caída de \$150.79 miles de millones de pesos y que para el periodo 2023-2024 del mismo semestre solo representó un aumento del \$145.616 mil de millones de pesos; aun por debajo comparando los mismos periodos.

Como resultado de lo aquí expuesto, se pone de manifiesto que las estrategias de recaudación tributaria por parte de las autoridades fiscales pueden derivar desde una coacción a los contribuyentes por diversos medios para el pago de los tributos o simplemente coartándoles su derecho a obtener las devoluciones de los saldos a favor que como contribuyentes de la recaudación fiscal tienen como derecho constitucional.

Es preciso entonces realizar un análisis de los factores que derivan por el que las autoridades fiscales no efectúen la devolución de los saldos a favor de IVA a los contribuyentes, buscando establecer alternativas de corrección que puedan ayudar a los contribuyentes para que las solicitudes de devolución sean resueltas de manera positiva en tiempo y forma.

1.6 Hipótesis

De acuerdo con la Real Academia Española, la hipótesis, etimológicamente proviene del griego *hypóthesis*, que se refiere a una “suposición de algo posible o imposible para sacar de ello una consecuencia”², dentro de un trabajo de investigación, se establece provisionalmente como base de una investigación que permite confirmar o negar la validez de aquella.³

Al caso concreto de esta investigación se establece la siguiente hipótesis:

Las autoridades fiscales, rechazan o desisten las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA de manera arbitraria y sin fundamento legal a través de presunciones que son ajenas al contribuyente afectando su capacidad económica.

1.7 Justificación

El interés por el desarrollo de este trabajo de investigación surge de la práctica profesional cotidiana. En el ámbito de lo fiscal como los son el pago de las contribuciones y la forma correcta de determinarlos, específicamente del impuesto al Valor Agregado (IVA), en muchas ocasiones los contribuyentes de este impuesto, ya sea por el volumen de sus operaciones o simplemente por realizar actos o actividades gravados a la tasa del 0% y que en consecuencia originan saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo con cifras publicadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) el Impuesto al Valor Agregado es el segundo impuesto que genera mayor

² *Hipótesis*, Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, España, 2020, disponible en: <https://dle.rae.es/hipótesis?m=form>

³ *Ídem*.

recaudación en México, con un importe de 1,366,583 millones de pesos en 2023⁴ y de 1,407,983 millones de pesos para 2024, en este sentido resulta importante conocer que de la mecánica de cálculo de este impuesto también es uno de los impuestos que generan mayores cantidades de saldos a favor. Por ello es indispensable conocer el correcto procedimiento; en primera instancia el derecho que tienen los contribuyentes de solicitar en devolución los saldos a favor de IVA y en consecuencia conocer los factores por los que las autoridades fiscales rechazan estas solicitudes de devoluciones que los contribuyentes realizan, lo anterior con la finalidad de establecer un procedimiento a seguir que ayude a que las solicitudes de devolución no sean rechazadas en parte o en su totalidad.

La presente investigación busca identificar factores tendientes a que las solicitudes de devolución del Impuesto al Valor Agregado sean rechazadas y es por ello por lo que es indispensable hacer un análisis del proceso de solicitud de dicho impuesto.

Para evaluar la utilidad de la investigación justificando la misma podemos establecer los siguientes criterios propuestos por Ackoff y Miller, citados por Hernández⁵:

Conveniencia: Establecer criterios para que el proceso de devolución de IVA sea más eficiente identificando los factores que implican un rechazo en las solicitudes de devoluciones. Cobrando mayor importancia el procedimiento de devolución ya que los contribuyentes podían compensar los saldos a favor de IVA hasta 2018 contra otros impuestos a cargo y a partir de 2019 este beneficio se eliminó, así entonces que hasta el año 2023 fue el último ejercicio que podían utilizar los saldos a favor de IVA generados en 2018; luego entonces, un mayor número de contribuyentes, a partir de que se eliminó la compensación universal, se han visto obligados a solicitar en devolución los saldos a favor de IVA.

⁴ Servicios de Administración Tributaria, **Informe Tributario y de Gestión, cuarto trimestre 2023**. www.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_2023_4T.pdf (Fecha de consulta 07 abril 2024)

⁵ Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Baptista Lucio, María del Pilar. *Metodología de la Investigación*, 6ª. edición. (Cd. de México: McGraw-Hill, 2014), p. 40.

Relevancia Social: Con la presente investigación se pretende establecer un procedimiento para que el proceso de devolución de saldos a favor de IVA sea más eficiente identificando los factores que conllevan a su rechazo y con ello resolver la afectación económica que la gran mayoría de los contribuyentes sufre al no recibir su devolución en tiempo y forma, siendo los contribuyentes que realizan actos o actividades gravados a tasa 0% y de exportación los que se ven más afectados y los cuales tienen un impacto directo en su economía.

Implicaciones prácticas: Ayudar a identificar los factores específicos que conllevan al rechazo en las solicitudes de devolución de IVA para de esta manera establecer lineamientos para mitigar dichos factores.

Valor teórico: Ayudar a los contribuyentes a conocer sobre los avances en materia de devoluciones de impuestos de IVA, ayudándole a identificar las malas prácticas que la autoridad realiza para no autorizar su devolución de saldos a favor y de esta manera que la investigación sirva de base para que los contribuyentes logren efficientar sus procesos internos para lograr con éxito su petición de devolución de saldos a favor.

Utilidad Metodológica: Establecer bases para la creación de una guía de ayuda que medirá la pauta en la correcta solicitud de devoluciones de IVA.

Esta investigación está motivada por la necesidad, primordialmente de conocer y establecer una herramienta practica que permita guiar a los contribuyentes en sus procesos de devoluciones de saldos a favor de IVA, por ello es indispensable no solo conocer la correcta aplicación de las normas jurídicas, hablando técnicamente de la mecánica que originan los saldos a favor de IVA, sino también de conocer los procedimientos administrativos que dictan el derecho a la devolución y de cómo estos procedimientos no han sido respetados por la propia autoridad fiscal rechazando las devoluciones a los contribuyentes.

1.8 Preguntas de Investigación

¿Cuál es el origen de los saldos a favor IVA?

¿Cuáles son las causas y consecuencia que generan el rechazo de las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA?

¿Qué líneas de propuesta podrían ayudar a establecer una guía para favorecer que el retorno de las devoluciones de saldos a favor de IVA se realice en tiempo y forma, desde los controles internos de empresas físicas y morales?

1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas

Titulo	Objetivo General	Objetivos específicos	Preguntas	Hipótesis
Los impactos económicos que causa la negativa de devolución, caso: Impuesto al Valor Agregado (IVA).	Definir cuáles son los factores más comunes tendientes a que las autoridades fiscales rechacen las solicitudes de devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para que de esta manera los contribuyentes analicen, comprendan y, en	1) Analizar las características de las diferentes tasas de IVA y los saldos a favor. 2) Identificar cuáles son los factores que genera que las solicitudes de los saldos a favor de IVA sean rechazadas. 3) Definir las consecuencias financieras que generan el rechazo	1) ¿Cuál es el origen de los saldos a favor IVA? 2) ¿Cuáles son las causas y consecuencia que generan el rechazo de las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA? 3) ¿Qué líneas de	Las autoridades fiscales, rechazan o desisten las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA de manera arbitraria y sin fundamento legal a través de presunciones que son ajenas al contribuyente afectando su

	su caso, corrijan las situaciones particulares que frenan su derecho a la devolución de los impuestos.	de las solicitudes de devoluciones del IVA. 4) Establecer una guía para que favorezcan que las devoluciones de saldos a favor se obtengan de manera íntegra en tiempo y forma.	propuesta podrían ayudar a establecer una guía para favorecer que el retorno de las devoluciones de saldos a favor de IVA se realice en tiempo y forma, desde los controles internos de empresas físicas y morales?	capacidad económica.
--	--	---	---	----------------------

1.10 Materiales a utilizar

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.
 - a. Bibliografía actual:

- i. Libros
 - ii. Compendios
 - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
- 2. Documentación especializada
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros especializados
 - ii. Revistas especializadas
 - iii. Consultas de páginas web especializadas
 - iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
 - v. Monografía del sector privado
 - vi. Compendios sobre el ahorro informal

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Hernández Sampieri⁶.

⁶ Hernández Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

CAPÍTULO II. Marco Teórico

Analizar el proceso de devolución del Impuesto al Valor Agregado, las causas y consecuencias que generan su rechazo por parte de las autoridades fiscales, objeto del presente trabajo de tesis, es fundamental para todos los contribuyentes y particularmente aquellos que del proceso de devolución les es rechazado su solicitud.

Como en todo proceso de investigación científica ésta debe contar con las bases teóricas, la cual es el uno de los puntos centrales de la investigación que dará guía a la validez de la investigación, consecuentemente el presente capítulo llamado Marco Teórico dará continuidad a los Fundamentos de la Investigación expuesto en el capítulo I.

2.1 Origen Constitucional de la ley tributaria en México

2.1.1 Definición e historia del tributo

Desde los orígenes de la civilización los gobernados han estado obligados al pago tributos para sufragar los gastos del estado, esto es que los gobernados sacrifican parte de su riqueza por disposiciones constitucionales.

De acuerdo con la Real Academia Española, tributo, etimológicamente proviene del latín *tributum*, que se refiere a una “carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo”⁷, obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.⁸

⁷ Tributo, Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, España, 2023, disponible en: <https://dle.rae.es/tributo>

⁸ *Ídem*.

El tributo se consolida, por tanto, como una vía de ingreso público a cargo de un particular. Se distingue de aquellas otras formas de financiación por su procedencia, pues se constriñe al pago hecho por los particulares.⁹

En la época prehispánica cuando se sentaron las bases y principios de organización del tributo todo comenzó cuando las provincias dominadas por Tenochtitlán otorgaban tributos como chile, frijoles, chile, sal, miel, petate, jícaras, con ello se sostenía a Tlatoani, clase noble y fuerzas armadas.

Con la llegada de los españoles se estableció el Registro de Contribuyentes Indígenas.

Mas adelante el sistema tributario del México virreinal era una mezcla del sistema tributario anterior y el español (incorporando la Real Hacienda). Durante el virreinato se aportaban impuestos por bienes como los naipes, el tabaco, la pólvora, el pulque y la sal y contribuciones nuevas como los peajes. Se incorporaron nuevos gravámenes en la minería de oro y plata incluido el Quinto Real, así como impuestos a los Diezmos y la media anatas eclesiásticas.

En el contexto del México independiente existía una debilidad fiscal golpeada por el proceso independentista, lo que conllevaría a una reestructura en todos los sentidos de la nueva nación. En 1824 el gobierno mexicano independiente emprendió la llamada “repartición de Rentas”; que hace referencia al cobro de impuestos obtenidos por el comercio exterior, acuñación de la moneda, el correo, la lotería y el arrendamiento.

Durante el primer medio siglo del México independiente se tuvieron carencias financieras y militares, se perdieron territorios y la deuda externa incrementó, así con el gobierno de Antonio Lopez de Santa Anna se estableció impuestos a puerta y ventanas como medidas extremas.

⁹ García Bueno, Marco cesar, “Manuel del derecho fiscal”, Serie estudios jurídicos, numero. 350
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/6a.pdf>

No fue sino hasta el gobierno de Benito Juárez que se formalizó el Sistema Fiscal de la Hacienda Pública; la contribución directa se mantenía y se renegoció la deuda externa. En este gobierno se plantó la semilla de la modernización y el nacionalismo y ya con el Gobierno de Porfirio Díaz se estableció el impuesto al timbre y surgieron gravámenes de comercio exterior como aranceles y el tonelaje. Las entidades federativas contaban con sus propias contribuciones y entregaban una parte proporcional al Gobierno Federal. Las exportaciones de productos se empezaban a incrementar y se encontraron con los primeros yacimientos petroleros lo que impulsó la inversión de capitales extranjeros. El ferrocarril y las obras beneficiaban a solo una parte de la población lo que generó descontento y consecuencia del estallido de la Revolución Mexicana.

Tras la revolución mexicana existía una necesidad imperativa de reorganización por lo que con el gobierno de Francisco I. Madero se implementaron diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril, especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios.

Ya durante el gobierno de Álvaro Obregón se creó el Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Ingresos sobre Sueldos, Salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades

Con Lázaro Cárdenas, se expropió el petróleo fortaleciendo los recursos de hidrocarburos para el erario público. En 1955 se creó el Registro Federal de Contribuyentes. De 1960 a 1970 la recaudación se estancó debido al inestable desarrollo económico del país.

A finales de la década de 1970 se promulgó la Ley del impuesto al Valor Agregado, entrando en vigor el 1 enero de 1980. Durante esa época los impuestos del ISR, IVA y el IEPS se convirtieron en la base de la recaudación tributaria.

En 1997 surgió el SAT con carácter de autoridad fiscal, encargada de recaudar las contribuciones federales.

En México el tributo se subsume en aquella otra figura identificada como contribución. El CFF —ordenamiento tributario sustantivo— construye el sistema impositivo a través de la contribución, según lo prevé su artículo 2o, como sinónimo de tributo. Si bien es cierto ese ordenamiento fiscal sustantivo enuncia la contribución como el eje respecto del cual se detrae la riqueza de los particulares, también lo es que en ningún momento lo define. No obstante, podemos afirmar que contiene un deber pecuniario coactivo —manifestado a través de una ley— instituido por el Estado con el objeto de solventar gastos públicos. El contribuyente participa de su riqueza al ente público a través de la figura del tributo, con la finalidad de que pueda, este último, satisfacer sus necesidades presupuestales.¹⁰

2.1.2 Origen constitucional

Podemos imaginar al derecho como un conjunto de normas (mandatos) que se aplican exclusivamente a las relaciones del hombre que vive en sociedad. El hombre al relacionarse con sus semejantes debe observar para con ellos, determinada conducta; dicha conducta es regulada por las normas jurídicas, las cuales contienen siempre mandatos o disposiciones de orden general que determinan lo que debe ser.¹¹

El establecimiento del régimen jurídico emanado del órgano legislativo competente para regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad, nos coloca frente a una norma jurídica, y cuando esta norma jurídica regula la relación que surge entre las partes, relativa a la obtención de recursos necesarios para sufragar el gasto público del Estado y la correlativa obligación de enterarlos, estamos entonces ante una ley tributaria.

Recapitemos en este segmento que como principal nacimiento y origen de las leyes tributarias es lo por lo que establece el artículo 31, fracción IV, de la

¹⁰ Ídem

¹¹ Moto Salazar, Efraín, “elementos del derecho”, Ed. Porrúa, 43ª edición, México, 1998, p.4.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el mencionado artículo además de prever la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, indica que dicha contribución deberá realizarse de la manera que dispongan las leyes, es decir, la Constitución Política condiciona que la obtención de las contribuciones se lleve a cabo únicamente cuando así se exprese en la ley y conforme se exprese en la ley.

Otro aspecto a resaltar de la ley tributaria, es el relativo a los lineamientos generales que regulan la elaboración de las leyes, el artículo 72, inciso h) de la Constitución Política establece que al tratarse las contribuciones de la afectación directa en el patrimonio de las personas, los representantes de éstas deberán ser quienes conozcan en primera instancia de las iniciativas de dichas leyes, es decir, el proyecto de ley en materia de contribuciones o impuestos deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados y, aprobado que sea el proyecto por dicha Cámara de origen, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores y, si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien si no tuviere observaciones, procederá a su promulgación.

En materia de las leyes tributarias, debemos resaltar que constitucionalmente existe facultad a favor del titular del Poder Ejecutivo Federal para ejercer facultades legislativas; en efecto, la Constitución Mexicana, en su artículo 49, indica los únicos dos casos en los que concede facultades extraordinarias al Ejecutivo para emitir normas con rango y valor de ley, mismas que podemos encontrar en los artículos 29 y 131, segundo párrafo, de nuestra Constitución Política.

De la redacción al artículo 29 de la Constitución mexicana, se deduce que para que el Ejecutivo pueda hacer uso de las mencionadas facultades extraordinarias de “legislar” y por lo tanto emitir un decreto con rango y valor de ley, es necesario que el país se encuentre en grave peligro o conflicto, se realice la suspensión de garantías individuales y exista concesión de las referidas facultades por parte del Congreso de la Unión.

Por lo que respecta a la norma regulada en el artículo 131, segundo párrafo, Constitucional, se infiere que dicha facultad podrá ejercerse cuando el propósito sea regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o cualquier otro en beneficio del país, la facultad consistirá en poder aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones.

2.2 Origen de los impuestos

Se sabe que por norma general el pago de los tributos es precisamente para contribuir al gasto público, pero de manera genérica según Hugo Carrasco¹² los impuestos pueden originarse por diversas causas las cuales señala:

1. Por voluntad del más fuerte. Los tributos se pagan por la fuerza, de modo tal que un grupo domina a otro y el sometido tiene que pagar los impuestos. La fuerza, la violencia, la conquista o la guerra son el antecedente del sistema impositivo. En Egipto, por ejemplo, los faraones y sacerdotes vivían lujosa y ostentosamente a costa del trabajo de los demás.

2. Por mandato divino. Los impuestos se pagan por mandato de la voluntad divina, divinidad de la que está investido el soberano, en razón de su ascendencia. Los tributos se pagan por designio de los dioses, es decir, su justificación proviene de un derecho divino, en el cual se apoyaron las monarquías absolutas de Inglaterra, Francia y España, entre otras.

Los impuestos se utilizaban para los gastos de la corte con el fin de sufragar los grandes lujos con que vivían los reyes y para costear las guerras. Así, desobedecer al rey era no sólo violar la ley, sino también desobedecer a Dios.

¹² Ídem, pp. 174,175

3. Por la necesidad. *Conforme aumentaron la sociedad y la división del trabajo, debieron pagarse impuestos para sostener a quienes se encomendaba el gobierno de la ciudad: personas que se convirtieron en los depositarios de la justicia y del poder, y en guardianes del orden.*

4. Por mandato legal (concepción positivista). *Lo que justifica el pago del tributo es la ley, de manera que en tanto el tributo emane de la ley, habrá que pagarlo. Lo grave de esta concepción es que no se discute si la ley es justa. Por ser ésta una disposición material y formalmente legislativa debe obedecerse.*

5. Por voluntad popular. *Las contribuciones tienen su origen en el pacto social. Al respecto, Jean-Jacques Rousseau hace alusión en su Contrato social al “buen salvaje”, al hombre que ha nacido libre y mediante la voluntad popular elige a sus representantes, quienes en la asamblea o congreso legislativo establecen los tributos. Aquí se ha querido fundamentar el aspecto democrático de las contribuciones fiscales, con base en un “gobierno del pueblo”, “con el pueblo” y “para el pueblo”. Este concepto surge como una respuesta y reacción contra las monarquías absolutas y sus abusos, como una contrapartida al aparato burocrático, que deja de ser protector de los súbditos de un Estado y se convierte en su principal explotador e intimidador.*

De acuerdo con la norma legal, al artículo 2° del CFF, define los impuestos como las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por dicha disposición legal y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de ese artículo.

Sergio de la Garza ha dicho que los impuestos son las prestaciones obligatorias en dinero o en especie, que fijan las leyes para cubrir los gastos públicos.¹³

¹³ De la Garza, Sergio francisco. Derecho financiero mexicano, Décimo octava edición, Porrúa, México, 2000, página 320.

Por lo que, los impuestos tendrán estas características:

- Son contribuciones, esto es, son obligaciones que deben cumplirse.
- A cargo de personas físicas o morales.
- Quienes se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley; lo que quiere decir que la obligación de pagar impuestos está a cargo de aquellas personas cuya situación coincide con el hecho generador; y es independiente de la voluntad del obligado; y
- Deben destinarse a satisfacer los gastos públicos; así de la Federación, de los Estados y de los Municipios en que se resida.

De este modo los impuestos tendrían, según las corrientes existentes, dos finalidades:

1. Fines fiscales. Esta tendencia afirma que los impuestos no pueden tener otro propósito que el puramente fiscal, teniendo en cuenta que la función de un gobierno es utilizar el monopolio de la fuerza pública y su poder de legislar, con el objeto de crear las condiciones y el ambiente que le brinden oportunidades al hombre para el desarrollo de sus potencialidades tanto materiales como espirituales, dentro de un marco de libertad.

2. Fines extrafiscales. En contraposición, esta corriente postula que las contribuciones no sólo persiguen un fin financiero, sino además deben explicarse y justificarse en función de otros propósitos, como distribuir la riqueza, estabilizar la economía, estimular la producción y fomentar la creación de empleos, así como conseguir otras finalidades de carácter político, social, moral, etcétera. Acerca de este punto debe tenerse presente que el Estado no está investido de poderes mágicos, y es una equivocación muy grande pensar que mediante leyes o acciones directas puede terminar con la pobreza y la desigualdad social. Teniendo en cuenta esto, es comprensible que se diga que debe tenerse cuidado con esa ilusión

financiera por cuyo medio se hace creer a los gobernados que con el incremento de los gastos del sector público se puedan solucionar las graves carencias sociales.

2.3 Elementos de los impuestos

Los elementos de los impuestos los podemos extraer desde la óptica normativa y que para tales casos tenemos que el artículo 5° del CFF señala:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

El artículo 33, fracción I, inciso g, del mismo ordenamiento señala:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

En el artículo 39 del propio Código, en su fracción II señala:

Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

De modo que, desde la norma legal podemos hacer visible que se mencionan los elementos esenciales de los impuestos, sin que de ella tengan una definición a tales conceptos, siendo éstos los siguientes:

- a) Sujeto: Es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos en las leyes. Son aquellos que se han colocado en el supuesto previsto en la ley ordinaria, los que han realizado alguna de las actividades allí previstas.
 - Sujetos activos: Aquellos que tienen el derecho de exigir el pago de los tributos. En este grupo tenemos a la federación, las entidades federativas y a los municipios.
 - Sujetos pasivos: son los causantes o contribuyentes que pueden ser personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras que tienen legalmente la obligación de pagar algún impuesto.
- b) Objeto: El objeto es el acto, actividad o cosa que, de acuerdo con las leyes, se considera como el hecho generador del impuesto, es decir, es la conducta o conjunto de conductas de cuya realización se tendrá como consecuencia la causación de una contribución.
- c) Base: La base gravable de un impuesto es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina un impuesto a cargo del sujeto pasivo; éstas

pueden ser por volumen, peso, cualquier otra unidad de medida, unidades monetarias percibidas, entre otras.

- d) Tasa o tarifa: Es el valor fijo o porcentual, establecido en las leyes, que se aplica sobre una cantidad específica: la base gravable, para determinar el tributo a pagar. En términos generales, los impuestos son calculados con base en porcentajes, denominados “tasa de impuesto”.
- e) Época de pago: Para que las contribuciones se paguen oportunamente, es importante que en la ley se establezca claramente el plazo de pago, sobre el periodo en que se encuentra obligado el contribuyente, con el objeto de facilitar su cumplimiento.

2.4 La fiscalización en México

En los últimos años la Administración Tributaria ha presentado importantes cambios en materia de recaudación tributaria. Es bien sabido que en la última década hemos vivido una revolución tecnológica aplicado al cumplimiento de las obligaciones fiscales que traen como consecuencia la recaudación de los tributos.

El SAT hoy día, de acuerdo con los objetivos de la Administración Tributaria, realiza sus funciones consolidando la estrategia del **abcd**¹⁴:

Aumentar la eficiencia recaudatoria. Resultado de una mayor eficiencia en las acciones de vigilancia y control a los contribuyentes, durante el ejercicio 2024 se obtuvieron ingresos por un monto de 4 billones 954 mil 682 millones de pesos, es decir, 436 mil 952 millones de pesos más en términos nominales, respecto al

¹⁴ Informe Tributario y de Gestión cuarto trimestre 2023, p.4. Servicios de Administración Tributaria (SAT). Disponible: [ITG_2023_4T.pdf \(sat.gob.mx\)](#)

ejercicio 2023¹⁵, derivado de la implementación del Programa de Cumplimiento de Obligaciones y el de Vigilancia Profunda, así como de la Cobranza Coactiva.

Bajar la evasión y elusión fiscal. Durante enero-diciembre de 2023, se recaudaron 502 mil 540 millones de pesos por actos de fiscalización, monto mayor en 80 mil 449 millones de pesos al mismo periodo de 2022, lo que reflejó un incremento del 12.8% en términos reales.

Mientras que el ultimo dato conocido del periodo de enero a marzo 2024 se recaudaron 162 mil 807 millones de pesos por actos de fiscalización, monto mayor en 50 mil 230 millones de pesos al mismo periodo de 2023, lo que reflejó un incremento de 38.3% en términos reales.

Como resultado de los diversos programas implementados, en los primeros tres meses de 2024, 88% de los contribuyentes encuestados consideran que el SAT es eficiente para combatir la evasión fiscal, 7 puntos porcentuales por arriba del mismo periodo de 2023 y 17 puntos porcentuales superior respecto de 2019.

Combatir la corrupción. Desde 2020 hasta marzo de 2024, se ha dado continuidad a las acciones contra la corrupción. En este periodo, el SAT ha presentado 4 mil 282 denuncias ante la Fiscalía General de la República (FGR), que involucran a 4 mil 349 personas y en el mismo periodo se han vinculado a proceso a 875 personas: 48 servidores públicos, 391 personas físicas y 436 personas físicas relacionadas con personas morales.

De la experiencia directa de los contribuyentes en los trámites y servicios que ofrece el SAT, durante este año, el Indicador de Honestidad por Experiencia en Servicios (IHES) obtuvo una calificación promedio de 9.24, en una escala de 0 a 10, en donde 0 representa alta corrupción y 10 total honestidad en la institución, 0.04 puntos de calificación promedio por arriba de lo obtenido al mismo periodo de 2023 (9.20 de calificación).

¹⁵ Comunicado SAT 003-2025 Consultado: [SAT logra recaudación récord de 4.9 billones de pesos en 2024 | Servicio de Administración Tributaria | Gobierno | gob.mx](#)

Dar la mejor atención al contribuyente. Al cuarto trimestre de 2023, el SAT brindó 40.6 millones de atenciones de los cuales, 11.4 millones se dieron a través de canales remotos; así mismo se destacan las atenciones presenciales que corresponden al 44.2% del total de atenciones otorgadas, esto es, aproximadamente 71 mil atenciones diarias en sus oficinas distribuidas en las 32 entidades federativas que componen el territorio nacional. Esto es un reflejo del compromiso del SAT para mejorar la atención, así como orientar y asistir a todos los contribuyentes que requieren servicios para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Mientras que de enero a marzo de 2024 el SAT brindó 9.9 millones de atenciones, de las cuales, 2.4 millones se dieron a través de canales remotos y 2.6 millones a través de la herramienta SAT ID; así mismo se destacan las atenciones presenciales que corresponden a 49% del total de atenciones otorgadas, esto es, más de 79 mil atenciones diarias en sus oficinas distribuidas en las 32 entidades federativas que componen el territorio nacional.

El propio informe tributario y de gestión publicado para el cierre del ejercicio 2024 confirma que el ISR y el IVA son los dos grandes rubros de impuestos que más recaudación tiene para el Estado mexicano.

Cuadro 2. Ingresos tributarios netos, enero-diciembre.

Millones de pesos.

Concepto	2023	2024	Diferencia 24 vs 23
			Absoluta
Ingresos tributarios	4,517,730	4,954,682	436,952
ISR ^{1/}	2,507,231	2,684,495	177,264
IVA	1,366,583	1,407,983	41,400
IEPS	445,102	628,364	183,262
ICE ^{2/}	100,710	137,822	37,112
IAEEH ^{3/}	7,160	6,665	-495
Otros ^{4/}	90,945	89,354	-1,591

Tabla 4. Ingresos Tributarios netos, enero-diciembre 2023

La recaudación tributaria es la fuente principal del financiamiento del Gobierno Federal. Para ello, se debe trabajar con el objeto de lograr una recaudación eficiente, es decir, erradicar las prácticas a través de las cuales algunos contribuyentes evitan o disminuyen su pago de impuestos. En este sentido, en la presente administración el SAT trabaja en fortalecer las finanzas públicas mediante la estrategia del **abcd** institucional y, desde finales de 2022, se da un mayor énfasis al eje rector “d” Dar la mejor atención al contribuyente.

Para el ejercicio fiscal 2024, el SAT presentó el Plan Maestro de Fiscalización y Recaudación 2024 que le daría los resultados en la recaudación que se analizaron en las líneas anteriores, acentuó sus esfuerzos en la atención al contribuyente como:

- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Cultura contributiva.
- e.firma
- Canales de atención – Atención presencial: Citas, Oficina Movil.
- Canales de atención – Atención remota: MarcaSAT, Chat Uno a Uno, Redes sociales y servicios digitales, OrientaSAT, Oficina Virtual, Casos de aclaración.
- Herramientas tecnológicas: Factura SAT Móvi, SAT Móvil, Verificador SAT, SAT ID

También en la atención al contribuyente y recaudación:

- Fortalecer la atención de aclaraciones, orientaciones y solicitudes del contribuyente, respecto de: Declaraciones y pagos.
- Aplicar beneficios en los casos de autocorrección por auditorías.
- Orientar y acompañar a deudores de créditos fiscales.
- Mejoras en el prellenado de las declaraciones con la información de los CFDI emitidos.
- Restricción de CSD a contribuyentes con operaciones simuladas.

En las acciones de fiscalización, el uso de inteligencia artificial para una mejor planeación en los procesos de recaudación.

Rubros a revisar:

- Actividades vulnerables
- Aplicaciones improcedentes de saldos a favor de IVA
- Impuestos de comercio exterior
- Impuestos internos
- Mercado de combustibles
- Operaciones simuladas
- Simulación de pensiones
- Tercerización de pago de nóminas

Sectores económicos a revisar

- Automotriz- Bebidas alcohólicas y cigarros - Comercio mayorista y minorista - Construcción - Electrónicos - Entretenimiento y espectáculos - Farmacéutico - Hidrocarburos - Hotelería y alojamiento - Logística y transporte - Metalúrgico - Paquetería y mensajería - Plataformas tecnológicas - Publicidad - Seguros y servicios financieros - Servicios inmobiliarios - Servicios privados de educación - Servicios privados de salud.

Los principales conceptos y conductas objeto de fiscalización serán:

Uso de planes privados de pensiones, asimilados a salarios, subcontratación y RESICO para evadir el correcto pago de nómina.

Reestructuras corporativas y los efectos fiscales en escisiones, fusiones y reestructuras internacionales.

Enajenaciones de acciones y otros intangibles.

Aplicaciones indebidas de saldos a favor, IVA de operaciones a tasa 0%, IVA no objeto e IVA de importación.

Pérdidas y estímulos fiscales, así como de regímenes preferentes.

Acreditamientos de IEPS.

Revisión a socios y accionistas en operaciones asociadas a reestructuras.

Incumplimientos en Programas IMMEX, importaciones temporales y permisos de importación.

Mal uso de beneficios por tratados y verificación de origen.

Financiamientos, capitalización de pasivos y distribución de utilidades.

Subvaluación basada en una incorrecta valoración aduanera, clasificación arancelaria y declaraciones inconsistentes en los pedimentos.

Con el objetivo de mantener una recaudación histórica; la cual alcanzó 4.9 billones de pesos en 2024, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en su Plan Maestro 2025 destaca la simplificación de trámites a los contribuyentes, programas de regularización y continuar con el uso de herramientas tecnológicas para vigilar y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la detección de irregularidades.

2.5 Semblanza histórica del Impuesto al Valor Agregado

En 1869 en México, el ministro de Hacienda Matías Romero estableció la primera Ley del Timbre para sustituir el papel sellado o estampado, por estampillas adhesivas que se podían pegar en cualquier tipo de papel, puesto que en otros países eran evidentes las ventajas o beneficios por el ahorro de tiempo y dinero mediante el uso de estampillas.

La evolución de la forma de recaudación de los tributos llevó a que en 1948 entrara en vigor del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, se gravó el consumo a través del ingreso por compraventa de comerciantes e industriales; es decir, era este impuesto recaía en las transacciones de la actividad económica.

El maestro Sánchez Miranda¹⁶, señala que:

“el impuesto federal sobre ingresos mercantiles gravaba las transacciones mercantiles que ocurría en las diferentes etapas de la producción y comercialización de bienes y servicio, por lo que una de las principales deficiencias es que causaba en cascada, esto quiere decir que afectaba a cada una de las etapas de producción y comercialización de los productos por lo que la acumulación del impuesto aumentaba a medida que se prolongaba el proceso productivo afectando al consumidor final; con dicho impuesto se incrementaban los costos, la utilidad proporcional y por consecuencia el precio del bien.”

Entre 1973 y 1980 la reorganización de la hacienda pública resultaba necesaria, según lo dicho por la Federación, pues la concurrencia de impuestos federales y

¹⁶ Sánchez Miranda, Arnulfo. Aplicación practica del impuesto al valor agregado 2020, ISEF, México, 2020.

locales (estatales y municipales), sobre una misma actividad económica, frenaba el crecimiento nacional.

Desde entonces la federación tuvo la intención de imponer una figura sobre el consumo, por lo cual, en sustitución de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, se creó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada el 29 de diciembre de 1978, y con entrada en vigor el 1º de enero de 1980.¹⁷

La iniciativa del ejecutivo Federal sobre la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) modifica en forma significativa la estructura del sistema tributario mexicano. El nuevo que se propone, también se debe pagar en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, pero éste deja de ser en cascada pues cuando el comerciante traslada el impuesto a su cliente recuperará el monto del impuesto que él le haya pagado a su proveedor, y únicamente entregará al fisco la diferencia entre el IVA que cobra y el que paga.

La tasa del impuesto ha sufrido ajustes importantes desde su creación. En 1980 el impuesto se calculaba con una tasa general del 10%, y con una tasa del 6% para la zona fronteriza, de acuerdo con los artículos 1º y 2º, respectivamente de la mencionada ley. A partir de 1981 se adiciona la tasa cero para los productos alimenticios no procesados y para ciertos alimentos procesados de gran peso específico en la alimentación popular, así como un régimen de exención para distintos bienes y servicios, como la educación, libros, periódicos y revistas.

En 1983, la tasa general se incrementa a 15% y la tasa en la frontera se mantiene en 6%, aunque ciertos productos quedan sujetos a la tasa general. Ese mismo año se aplica una tasa del 20% a bienes y servicios de lujo.¹⁸

A partir de noviembre de 1991, con de las reformas fiscales aprobadas por el Congreso de la Unión, se redujo la tasa general del impuesto al valor agregado del

¹⁷ DOF. Ley el Impuesto al Valor Agregado. 29 diciembre 1978.

¹⁸ DOF. Resolución que adiciona a la que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1983. Del 1 de julio de 1983.

15 al 10%, destacando el hecho de que se unificó en todo el país y se eliminó la tasa del 20% a bienes suntuarios.¹⁹

A pesar de las medidas adoptadas en el país durante los meses de enero y febrero de 1995, la inestabilidad financiera, originada por la devaluación de diciembre de 1994, obligó al ejecutivo federal a presentar una iniciativa de reformas a diversas leyes en la que, entre otras cosas, se proponía un incremento en las tasas del impuesto al valor agregado. Así, el Congreso aprobó que a partir del 1º de abril de 1995, la tasa general se elevara al 15%, manteniendo la tasa de 10 % en la región fronteriza.²⁰

En el año de 2010 se modifica la tasa general del impuesto al valor agregado del 15 al 16%, y en las ciudades fronterizas del país al 11%.²¹

A partir del 1 de enero de 2014 entraron en vigor diversas modificaciones fiscales. Entre los cambios aprobados en materia de impuesto al valor agregado, destaca la homologación de la tasa del 11% al 16%, incluyendo las fronteras.²² La cual se encuentra vigente hasta la presente fecha.

De esta forma, existen dos tasas aplicables para el cálculo del impuesto al valor agregado: la general del 16%, y la del 0% que se aplica a ciertas actividades.

Sin embargo, El 31 de diciembre de 2018 se publicó, en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte, en donde se otorgaron estímulos fiscales en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, a los contribuyentes que contaran con domicilio fiscal, sucursal,

¹⁹ DOF. DECRETO que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 21 de noviembre de 1991

²⁰ DOF. LEY que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado. 27 de marzo 1995

²¹ DOF. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado. 7 diciembre de 2009.

²² DOF. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (Continúa en la Tercera Sección). 11 de diciembre de 2013.

agencia o establecimiento dentro de la región fronteriza norte, el cual entró en vigor el 1 de enero de 2019, con una vigencia de aplicación durante 2019 y 2020. Este estímulo consistente en un crédito equivalente al 50% de la tasa del IVA, tanto a personas físicas como personas morales, que realicen, en los locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

2.6 Definición IVA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es una carga fiscal indirecta que se aplica al costo final de bienes y servicios, ya sean productos como ropa, artículos electrónicos, servicios de telefonía y alimentos. Las personas físicas y morales están obligadas al pago de este impuesto.

La ecuación básica del IVA pone de relieve un aspecto clave para sus características, el hecho de que el impuesto incide sobre el “consumo”, desde el punto de vista macroeconómico, no de forma directa, como lo hacen otros impuestos, sino de manera indirecta.

En la definición del Sistema de Cuentas Nacionales de 2008 (SCN 2008) de las Naciones Unidas: “El IVA es un impuesto sobre los productos que las empresas recaudan por etapas. Se exige a los productores que carguen ciertas tasas porcentuales de IVA sobre los bienes o servicios que venden; el IVA figura por separado en las facturas de los vendedores para que los compradores conozcan las cantidades que han pagado. Sin embargo, no se exige a los productores que paguen al gobierno el importe total del IVA facturado a sus consumidores, ya que normalmente se les permite deducir el IVA que ellos pagaron a su vez por los bienes

y servicios adquiridos para su propio consumo intermedio, para la reventa o su propia formación bruta de capital fijo.”²³

2.6.1 Características de la Ley del IVA

- El IVA es un **impuesto interno** porque se recauda dentro del territorio nacional.
- El IVA es un **impuesto indirecto** porque afecta económicamente a personas distintas al contribuyente.
- El IVA es un **impuesto real** porque grava actos o actividades, sin importar las características personales del contribuyente.
- El IVA es un **impuesto general** porque grava todos los actos o actividades objeto de la LIVA, sin señalar específicamente alguna.
- El IVA es un **impuesto permanente** porque no tiene un periodo de vigencia definido, lo que le otorga la característica de permanente.
- El IVA es un **impuesto regresivo**, en virtud de que las tasas que las personas pagan no tienen relación con la riqueza que poseen.
- El IVA es un **impuesto periódico o instantáneo** ya que puede gravar actividades –actos repetidos– o actos accidentales.

2.7 Elementos del IVA

Sujeto: Como ya se comentó anteriormente, el sujeto de un impuesto es la persona que realiza la actividad gravada, la que se ubica en el hecho hipotético previsto en

²³ Sistema de Cuentas Nacionales de 2008. Disponible en: https://www.cepal.org/sites/default/files/document/files/sna2008_web.pdf Consultado 05 de mayo 2024

la norma jurídica. Así, para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su artículo primero establece:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

Lo anterior define de manera muy clara que, para efectos de la Ley del IVA, el sujeto es cualquier persona física o moral que realice una o varias de los actos o actividades señalados en las fracciones de su artículo primero.

Sin que exista una definición del concepto de persona física, el artículo 22 del CCF señala:

“La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.”

De manera clara el art. 25 del CCF:

Son personas morales:

I. La Nación, los Estados y los Municipios;

II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III. Las sociedades civiles o mercantiles;

IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos,

artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

El concepto de persona es una categoría esencial que se impone como necesaria a todo ordenamiento jurídico, da razón y justifica la existencia del derecho mismo. En tanto que el concepto de “persona moral”, es una construcción normativa que, aun siendo necesaria, no se impone a la norma, ha sido sólo creación del derecho.²⁴

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

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

Objeto: En la propia definición del artículo primero, en sus fracciones I a la IV se localiza el objeto del impuesto; el IVA tiene como hechos imponibles -objeto del impuesto- la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, la

²⁴ Ignacio Galindo Garfias. Código Civil para el Distrito Federal comentado, Tomo I, 4ª. edición, México, IIJUNAM, 1997, p. 29.

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

Estos actos o actividades se dividen, para efectos de esta ley, en tres tipos:

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

Base: La base imponible, es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje establecido en la norma legal respectiva, para determinar un impuesto.

En el IVA, la base gravable se determina en función del valor de los actos o actividades gravados, de conformidad con cada uno de los objetos antes señalados.

Una definición uniforme, para la tasa 16% es que aplica a la generalidad de las actividades económicas gravadas y que sean distintas a las tasas 0% y actos exentos.

Tasa o Tarifa. La tasa es el porcentaje que se le aplica a la base sobre la cual se calculará el impuesto. La LIVA establece dos tasas:

- 16% - Que se aplica con carácter general a las actividades gravadas, sin hacer distinción de las zonas geográficas del territorio nacional.
- 0% - Que se aplica sobre actos o actividades específicos; las actividades que se privilegian, entre otras, son las que se vinculan con el sector primario (agricultura, ganadería, etc.), los alimentos, medicinas, algunos servicios y las exportaciones de bienes o servicios.

Además, existen ciertos actos o actividades que se encuentran exentos del impuesto. Es importante no confundir la exención con la tasa 0%, ya que esta última

exige el cumplimiento de todas las obligaciones y da derecho al acreditamiento, como se establece en el artículo 2-A, último párrafo:

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

2.8 El acreditamiento del IVA

Los contribuyentes del IVA tienen derecho a acreditar el IVA que le trasladen en los bienes y servicios que adquirieren, al pagar el uso o goce temporal de bienes y el que pagó al importar bienes o servicios que se hayan empleado en la realización de actividades gravadas por este impuesto.

El derecho al acreditamiento lo encontramos en el penúltimo párrafo del artículo 1º de la LIVA, el cual señala que los contribuyentes pagarán:

... “la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley” ...

El último párrafo del artículo 4º de la LIVA establece que:

“El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación”.

La norma es clara en este aspecto al establecer la regla que el derecho al acreditamiento es personal y que sólo permite dos excepciones:

1. Puede transmitirse por causa de muerte (herencias o legados) y
2. en el caso de fusión de sociedades.

Bajo este argumento el primer párrafo del artículo 4º de la LIVA define lo que debe entenderse por acreditamiento del IVA:

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

El segundo párrafo del artículo 4º de la LIVA define lo que debe entenderse por impuesto acreditable:

“Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.”

El IVA acreditable es, entonces, el que fue trasladado al contribuyente en los bienes y servicios que adquirió, inclusive al pagar el uso o goce temporal de bienes y el que pagó al importar bienes o servicios que se hayan empleado en la realización de actividades gravadas por este impuesto. Por lo tanto, el IVA a pagar será la diferencia entre el IVA a cargo y el IVA acreditable.

De lo anterior, para que sea procedente el acreditamiento del impuesto al Valor agregado debe atender a los requisitos que señala el Artículo 5º de la misma Ley:

Artículo 5o.- *Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de importación de mercancías, el pedimento deberá estar a nombre del contribuyente y constar en éste el pago del impuesto al valor agregado correspondiente;

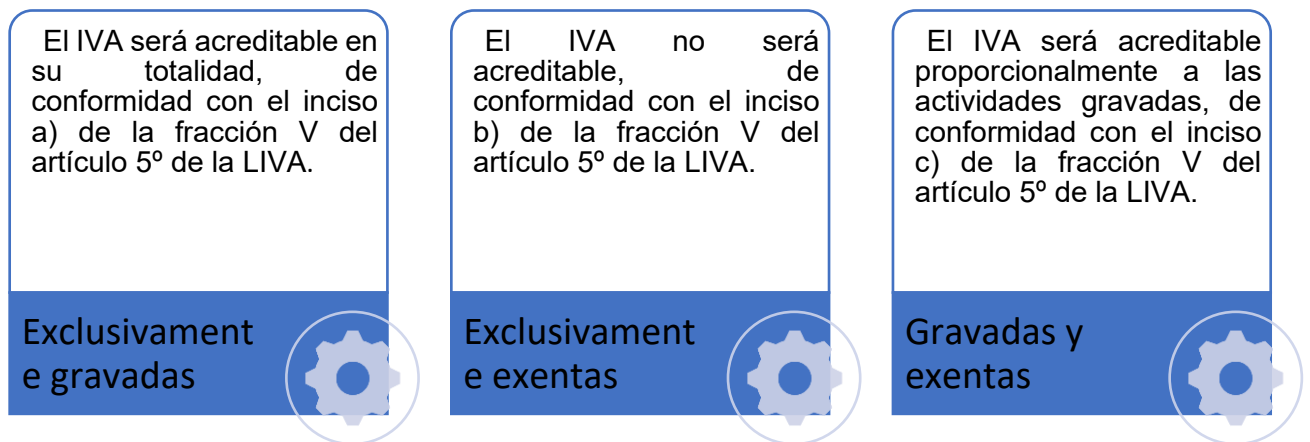
III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme a los artículos 1o.-A y 18-J, fracción II, inciso a) de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado,

podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención;

El IVA trasladado o pagado por importaciones, correspondiente a erogaciones deducibles por la adquisición de bienes (excepto inversiones) o de servicios y al uso o goce temporal de bienes, será acreditable:

Momentos de Acreditamiento del IVA



Esquema 4. Momentos de acreditamiento del IVA.

Fuente: Elaboración propia

2.9 Saldos a favor y pago de lo indebido

En el cálculo del pago del IVA puede resultar un impuesto a cargo o un saldo a favor. Habrá impuesto a pagar cuando el monto del IVA causado sea superior al IVA acreditable; en caso contrario, estaremos ante la presencia de un saldo a favor, así

los saldos a favor de IVA son el resultado de la diferencia entre el importe del IVA a cargo y el del IVA acreditable, cuando éste es mayor.

Ante la existencia de un saldo a favor de IVA, ya sea proveniente de declaración normal o complementaria, el artículo 6º de la LIVA dispone lo siguiente:

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

El estado tiene a su cargo la realización de múltiples actividades encaminadas a satisfacer necesidades tanto de carácter individual como colectivas. Para cumplir con sus funciones, debe contar con toda clase de recursos, principalmente de carácter financiero.

Una fuente de obtención de recursos son las contribuciones, entre estos, los impuestos. La imposición, la recaudación y sanción que la autoridad fiscal tiene como potestad debe ser encaminada garantizando en todo momento los derechos humanos.

Así cuando un contribuyente, por cualquier razón, aporta al Estado más impuestos de los que le toca contribuir, tiene derecho a que la cantidad excedente le sea devuelto. Solo de esta forma la contribución será respetando los derechos humanos.

Adolfo Arrijo Vizcaino considera que pago de lo indebido o en exceso es:

“Esta situación se presenta cuando el contribuyente le paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han

existido a su cargo, o bien, en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente, no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. Tan es así que el artículo 22 del Código Fiscal en vigor contempla para esta hipótesis la figura de la devolución del pago de lo indebido, en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.”²⁵

Es artículo 22 del CFF dispone que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las procedan conforme a las leyes fiscales. En este sentido, el derecho a la devolución que consagra dicho precepto, puede derivar de la existencia de un pago de lo indebido, o bien de un saldo a favor.

La SCJN establece:

... “Ahora bien, el pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia” ²⁶...

²⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho fiscal, Editorial Themis, México, (1994), p 465.

²⁶ PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS. 1a. CCLXXX/2012 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época 2002346, Primera sala, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1, página 528, Tesis aislada Administrativa

Entonces pago de lo indebido son montos pagados por el particular mismos que no debieron ser liquidados. El pago de los indebido puede ser nacer por un error de hecho (error aritmético) o de derecho atribuible al contribuyente, o bien a la autoridad al determinar ilegalmente el crédito fiscal.

... “En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.”²⁷

En estos casos nos encontramos ante pagos realizados *ab initio* conforme a derecho, pero que posteriormente han de ser devueltos, por razones de la técnica fiscal utilizada. Se trata pues, de ingresos sobrevenidos; esto es, ingresos que en el momento de exigirse eran debidos por ser conforme a ley, pero que se tornaron indebidos por concurrir ciertas circunstancias.

2.10 Aspectos legales de las devoluciones de IVA

El artículo 31, fracción IV, de la constitución mexicana establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Por su parte, el artículo 22 del CFF establece que Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Asimismo, dispone que, tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan

²⁷ ídem

acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución.

De igual forma, tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado. Lo anterior sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes.

Además, el artículo 2° de la LFDC señala:

Artículo 2. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

...

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

...

2.11 Directrices de la devolución de impuestos

Saldos a favor. 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.

Derecho a la devolución. Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos del art 22 del CFF nace cuando dicho acto se anule. Lo antes señalado no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de dicho artículo.

Plazo para aclaración de errores en los datos de la solicitud de devolución.

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de diez días los aclare, apercibiéndolo de que, si no lo hace dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.

Plazo para la devolución. La autoridad deberá efectuar la devolución dentro del plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la devolución.

De los requerimientos de información. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo.

Del desistimiento. Solo en el supuesto de que el contribuyente no dé cumplimiento a los requerimientos dentro de los plazos establecidos para tales efectos, la autoridad podrá tener por desistido la solicitud de devolución.

De las facultades de comprobación. La autoridad puede iniciar facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, esto será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza para comprobar el cumplimiento de obligaciones.

Cuando las autoridades fiscales realicen la devolución sin ejercer facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al

contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos.

Devolución actualizada. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda, actualizada conforme a lo previsto en el art 17-A del CFF, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquel en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.

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

Devolución fuera de plazo. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses.

De lo anterior se desprenden una serie de reglas para hacer efectivo el derecho a la devolución; asimismo se desprende una serie de facultades regladas, así como discrecionales de las autoridades fiscales para proceder a las devoluciones de saldos a favor.

Respecto a las facultades normadas y regladas, se señala que su cumplimiento es obligatorio. Es decir, la autoridad no tiene opción entre actuar o no actuar, pues la propia ley exige imperativamente su acatamiento. En caso de no acatar la norma, la autoridad estaría actuando de forma ilegal. Siendo de este modo que la autoridad debe respetar puntualmente los plazos y términos tanto para efectuar la devolución, como la formulación de requerimientos de información o documentación adicional.

En el caso de facultades discrecionales, la autoridad dispone de un margen de libertad para apreciar la oportunidad o conveniencia de ciertas acciones dentro de ciertos límites; es decir, cuenta con la posibilidad de actuar o decidir entre una o

más opciones y ejercer libre, pero prudencialmente sus atribuciones con vista en el objetivo por el que la ley le concede esa facultad.

Al respecto la SCJN señala:

Los elementos reglados de un acto administrativo emitido conforme a potestades discrecionales consisten en: a) el propio margen discrecional atribuido a la administración (entendido como el licenciamiento o habilitación preconfigurada por la ley) y su extensión; b) la competencia para ejercer esas facultades; c) el procedimiento que debe preceder al dictado del acto; d) los fines para los cuales el orden jurídico confiere dichas atribuciones; e) la motivación en aspectos formales y de racionalidad; f) el tiempo, ocasión y forma de ejercicio de aquéllas; g) el fondo parcialmente reglado (personas, cuántum, etcétera); h) los hechos determinantes del presupuesto; y, i) la aplicación de principios.²⁸

De acuerdo con lo anterior, en materia de devoluciones de impuestos, la autoridad puede o no realizar hasta dos requerimientos al contribuyente para comprobar la procedencia de la devolución; de igual manera puede o no ejercer facultades de comprobación, pues se trata de facultades discrecionales.

No obstante, al ejercer las facultades discrecionales, la autoridad se encuentra compelida a acreditar fehacientemente, tanto la necesidad de su requerimiento con el vínculo o relación que éste guarda con la propia devolución.

²⁸ ACTO ADMINISTRATIVO DISCRECIONAL. SUS ELEMENTOS REGLADOS. I.1o.A.E.29 A (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época 2008759, Tribunal colegiado y de circuito, Libro 16, Marzo de 2015, Tomo III , página 2316, Tesis aislada Administrativa.

En consecuencia, la autoridad que goza de facultades discrecionales, debe ejercerlas con moderación, pues de lo contrario incurre en prácticas excesivas o arbitrarias.

2.12 Principios jurídicos que rigen la devolución de IVA

2.12.1 Principio del debido proceso

El debido proceso es el conjunto de formalidades esenciales que deben observarse en cualquier procedimiento legal, para asegurar o defender los derechos y libertades de toda persona acusada de cometer un delito. Por un lado, se refiere a los medios que toda persona tiene para hacer valer sus derechos, es decir, para asegurar o defender sus libertades; esto se conoce como “derecho a un recurso”.²⁹

La SCJN manifiesta que el debido proceso es:

“El debido proceso legal, que está consagrado como garantía individual en los artículos 14 y 16 constitucionales, consiste básicamente en que para que una autoridad pueda afectar a un particular en su persona o en sus derechos, tal acto de afectación en principio debe estar precedido de un procedimiento en el que se oiga previamente al afectado, en defensa de sus derechos, dándole a conocer todos los elementos del caso en forma completa, clara y abierta y dándole también una oportunidad razonable, según las circunstancias del caso, para probar y alegar lo que a su derecho convenga; y el acto de afectación, en sí mismo, debe constar por escrito y emanar de autoridad legalmente facultada para dictarlo, y en dicho acto o mandamiento deben hacerse constar los preceptos

²⁹ ¿Qué es el debido proceso? Gobierno de México. Consultado el 10 de mayo 2024. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/100175/015_Debido_Proceso.pdf

legales que funden materialmente la afectación al individuo, así como los hechos que hagan que el caso actualice las hipótesis normativas y den lugar a la aplicación de los preceptos aplicados.”³⁰

De lo anterior como lo manifiesta la SCJN, el conjunto de garantías establecidas expresamente en los artículos 14 y 16 de la Constitución constituyen el debido proceso, y se integra con diferentes elementos:

...1) la referida a las formalidades esenciales del procedimiento, la que a su vez, puede observarse a partir de dos perspectivas, esto es: a) desde quien es sujeto pasivo en el procedimiento y puede sufrir un acto privativo, en cuyo caso adquieren valor aplicativo las citadas formalidades referidas a la notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas y, b) desde quien insta la función jurisdiccional para reivindicar un derecho como sujeto activo, desde la cual se protege que las partes tengan una posibilidad efectiva e igual de defender sus puntos de vista y ofrecer pruebas en apoyo de sus pretensiones, dimensión ligada estrechamente con el derecho de acceso a la justicia; y, 2) por la que se enlistan determinados bienes sustantivos constitucionalmente protegidos, mediante las formalidades esenciales del procedimiento, como son: la libertad, las propiedades, y las posesiones o los derechos. De ahí que previo a evaluar si existe una vulneración al derecho al debido proceso, es necesario identificar la modalidad en la que se ubica el reclamo respectivo.³¹

Así dentro del aspecto del proceso de las devoluciones, el debido proceso, se encuentra satisfecha cuando el contribuyente ha sido notificado de la existencia del

³⁰ DEBIDO PROCESO LEGAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época 254197, Tribunal colegiado y de circuito, Volumen 82, Sexta Parte, página 32, Tesis aislada Común.

³¹ DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época 2005401, 1a. IV/2014 (10a.) Primera sala, Libro 2, Enero de 2014, Tomo II, página 1112, Tesis aislada Constitucional.

procedimiento que sigue o ha seguido la solicitud de devolución y, que además se le ha dado la oportunidad de ser oído y probar de la existencia del origen del saldo a favor que en dicho procedimiento ha solicitado en devolución, así como aportar pruebas pertinentes para firmar su dicho.

2.12.2 La fundamentación y motivación

Esta garantía está consagrada en la CPEUM, en su artículo 16:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

De este modo establece como uno de los elementos esenciales del régimen jurídico de un Estado de derecho que todo acto de molestia debe estar fundado y motivado.

El artículo 38 del CFF establece los requisitos que deben contener los actos administrativos:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

...

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

...

En este sentido el artículo 22 del CFF, en su párrafo octavo menciona que cuando la autoridad devuelva la solicitud de devolución, rechazándola, ésta debe estar fundado y motivado.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

La SCJN menciona lo siguientes al respecto de la motivación y fundamentación:

“...la fundamentación y motivación tiene como propósito primordial y ratio que el justiciable conozca el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa. Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una motivación pro forma pero de una manera incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, ni es válido

exigirle una amplitud o abundancia superflua, pues es suficiente la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción.”

2.12.3 Principio de la capacidad contributiva

La capacidad contributiva es entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, de tal forma que se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo.³²

Debe existir congruencia entre la contribución y la capacidad contributiva. De este modo la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos.³³

No obstante, a lo anterior, este derecho también se manifiesta de una manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades

³² CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 192849, P./J. 109/99. Pleno, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Jurisprudencia Constitucional y administrativa.

³³ PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 184291, P./J. 10/2003. Pleno, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, Jurisprudencia Administrativa.

superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente.³⁴

De este modo la devolución de impuestos se vincula con la capacidad contributiva de manera negativa, es decir, se requiere que se reintegre los ingresos que fueron recaudados en exceso o que, por la mecánica de cálculo de la contribución, deben devolverse al contribuyente.

2.12.4 Principio de equidad tributaria.

La equidad contributiva implica que los contribuyentes de un mismo impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica que la regula, o que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.³⁵

La equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.³⁶

³⁴ PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 189285, P. XI/2001. Pleno, Tomo XIV, Julio de 2001, página 9, tesis Aislada Constitucional y Administrativa.

³⁵ PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. Semanario Judicial de la Federación, Tercera sala, Octava Época 207601, 3a./J. 4/91, Tomo VII, Febrero de 1991, página 60, Jurisprudencia Administrativa.

³⁶ ídem

2.12.5 Derecho a la propiedad

En los casos de pago de lo indebido y por consecuentemente de los casos de saldos a favor, parte de la doctrina fundamental del derecho a la devolución de impuestos en el derecho civil, especialmente en el enriquecimiento ilícito.

Al respecto, el CCF señala:

Artículo 1882.- El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.

Artículo 1883.- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

En este sentido, cuando una persona recibe en calidad de pago de una suma de dinero o cualquiera otra prestación que no se le debe, está obligado a devolver la cosa recibida. Puesto que hay causa legítima que justifica su apropiación.

De tal manera que cuando una contribuyente paga más contribuciones de lo debido, ya sea por algún error aritmético o como resultado de la mecánica establecida en la ley, el Estado tiene la obligación de devolverle tales cantidades, pues de esta forma se estaría enriqueciendo de manera ilegal.

La SCJN manifiesta:

La devolución de saldos a favor prevista en el citado numeral reviste la naturaleza jurídica de una obligación legal estatal cuyo origen, fundamentalmente, se sustenta en el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que si bien el Estado tiene derecho a obtener de los contribuyentes los tributos previstos en la ley, cuando éstos pagan en exceso conforme a lo ordenado

*legalmente, el citado principio exige que el fisco federal devuelva lo indebidamente percibido...*³⁷

Por su parte, la Declaración universal de los Derechos Humanos de 1948 establece en su artículo 17 que:

ARTÍCULO 17.

1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente.

2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.

El derecho adquiere mayor fuerza toda vez que el artículo 14 constitucional exige que como requisito de la privación de la propiedad exista previa audiencia y el debido proceso; además que el artículo 16 constitucional requiere un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento para que la autoridad ejerza actos de molestia que interfieran con la familia, domicilio, papeles o posesiones.

En este sentido, la devolución de impuestos se constituye un mecanismo que permite que la contribución se realice dentro de ciertos parámetros para respetar el derecho a la propiedad.

³⁷ DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera sala, 1a. CLXXXI/2012 (10a.) Décima época 2001636, Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 1, página 506, Tesis aislada, Administrativa.

CAPÍTULO III. Panorama actual del proceso de devolución de saldos a favor de IVA

Una vez revisada la normatividad que sirvió de base para fundamentar esta investigación en el ámbito científico, y de acuerdo a la opinión doctrinal que hacen los expertos en el tema denominado “Los impactos económicos que causa la negativa de devolución, caso: Impuesto al Valor Agregado (IVA)”, pasamos a darle entrada a la investigación fundamental, la que servirá para darle la plena validez a la respectiva propuesta de esta investigación; por lo que damos paso capítulo III, denominado “Panorama actual del proceso de devolución de saldos a favor de IVA”.

3.1 Funcionamiento general del IVA

Como manifestamos en el capítulo anterior, el saldo a favor del impuesto al Valor Agregado no es consecuencia de un error en el cálculo o de una aplicación incorrecta en la interpretación de la obligación tributaria, sino de la aplicación de la mecánica que establece la ley para el cálculo de los impuestos, de este modo los pagos que generan saldos a favor se realizan conforme a derecho, y que como consecuencia éstos deben ser reintegrados al contribuyente cuando sean solicitados en devolución, como parte de sus derechos como contribuyentes de los impuestos.

Al caso concreto del IVA, el derecho a la devolución se genera cuando el impuesto soportado (acreditable pagado) es mayor que el impuesto trasladado (causado cobrado). Basta recordar que en el caso de los impuestos indirectos como el IVA, quien efectivamente debe pagar el impuesto es el consumidor final.

La fórmula básica del IVA es:

Formula del IVA	
	IVA Traslado
(-)	IVA Acreditable
(+/-)	IVA retenido
(=)	IVA a cargo /favor

Esquema 5. Formula del IVA.

Fuente: Elaboración propia.

En el siguiente esquema se explica de manera más detallada, sin la particularidad de la retención y partiendo de que los contribuyentes realizan sólo actividades gravadas -no exentas- la mecánica.

Mecánica del IVA.									
		COMPRA	VENDE	IVA ACREDITABLE O PAGADO	TOTAL	IVA TRASALADADO O COBRADO	TOTAL	PAGADO	SALDO A FAVOR
ACTIVIDAD GRAVADA 16%	SUJETO A	100.00	200.00	16.00	116.00	32.00	232.00	16.00	
ACTIVIDAD GRAVADA 0%	SUJETO B	500.00	800.00	80.00	580.00	-	800.00		80.00

Esquema 6. Mecánica del IVA.

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar, si, en uno de los eslabones de la cadena productiva, algún sujeto, traslada el IVA a la tasa del 0% (sujeto B), ya sea porque exporte o por la naturaleza de los productos que elabora, se generará, entonces, un saldo a favor de éste, pues su IVA trasladado -cobrado- será inferior al que pagó -acreditable.

En este sentido cuando el IVA soportado sea mayor al devengado o trasladado, le corresponde al contribuyente una devolución igual a la diferencia.

3.2 Información y Requisitos a la solicitud de devolución de saldos a favor

Derivado de la mecánica de cálculo antes visto, cuando el contribuyente manifieste en su declaración de impuestos definitivo de IVA, tendrá derecho a la devolución del saldo a favor, para lo cual deberá contar con la siguiente documentación:

- Firma electrónica vigente o e-firma portable.
- Preparar la información que se va a anexar a la solicitud de devolución en formato .zip y cuidar que cada uno de los archivos no sean mayores a 4 MB.
- Tener presentada la declaración informativa de operaciones con terceros (DIOT) del periodo que se trate.
- Preparar el archivo generado con el programa electrónico F3241, disponible en el portal del SAT, llenando los anexos correspondientes de conformidad al impuesto que solicitas; siempre y cuando seas contribuyente competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General de Hidrocarburos o dictamines tus estados financieros.
- Proporcionar estado de cuenta expedido por la Institución Financiera que no exceda de 2 meses de antigüedad, que contenga el RFC del contribuyente que lleva a cabo la solicitud y el número de cuenta bancaria activa (CLABE).
- Tratándose de actos o actividades derivadas de fideicomisos, el contrato de fideicomiso, con firma del fideicomitente, fideicomisarios o de sus representantes legales, así como del representante legal de la institución financiera y en su caso:
 - Documento mediante el cual los fideicomisarios o el fideicomitente manifiesta su voluntad de ejercer la opción prevista por el artículo 74 del Reglamento de la Ley del IVA.
 - Documento mediante el cual la institución fiduciaria acepta la responsabilidad solidaria para ejercer la opción prevista por el artículo 74 del Reglamento de la Ley del IVA.

- Tratándose de contribuyentes del sector agropecuario presentarán Descripción detallada de la actividad y su operación, utilizando para ello el formato Tabla 33.
- Tratándose de contribuyentes que distribuyan productos destinados a la alimentación, además de los requisitos generales, deberán cumplir con lo siguiente: a) Contratos celebrados con sus clientes para la distribución de alimentos b) Contratos celebrados con los proveedores de alimentos.
- Tratándose de contribuyentes que distribuyan medicinas de patente, además de cumplir con los requisitos generales deberán cumplir con lo siguiente: a) Contratos celebrados con sus clientes para la distribución de medicinas de patente. b) Contratos celebrados con los proveedores de medicinas de patente.

Las autoridades fiscales en el ejercicio de sus atribuciones podrán requerir a los contribuyentes la siguiente documentación:

1. Documentos que deban presentarse conjuntamente con la solicitud de devolución y que hayan sido omitidos o ésta y/o sus anexos, se hayan presentado con errores u omisiones.
2. Los datos, informes o documentos necesarios para aclarar inconsistencias determinadas por la autoridad.
3. Tratándose de residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la certificación de residencia fiscal, o bien, la certificación de la presentación del último ejercicio del ISR, y en su caso, escrito de aclaración cuando apliquen beneficios de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor.
4. Escrito en el que aclare la diferencia en el saldo a favor manifestado en la declaración y el determinado por la autoridad.
5. Escrito en el que se indique la determinación del monto de IVA acreditable, cuando exista diferencia determinada por la autoridad.

6. Comprobantes fiscales:

- Tratándose de CFDI, proporcionar el número de folio.
- Comprobante Fiscal Digital (CFD) emitido hasta diciembre de 2013.
- Comprobante Fiscal impreso con Dispositivo de Seguridad, vigente hasta 2013.
- Comprobante fiscal impreso por establecimiento autorizado hasta diciembre de 2010.
- En su caso, Estados de Cuenta que expida la Institución Financiera.
- Comprobantes fiscales emitidos conforme a las facilidades administrativas.

7. En caso de que la actividad preponderante no se lleve a cabo en el domicilio fiscal señalado en el RFC, escrito libre en el que indique “bajo protesta de decir verdad” el domicilio en el que realiza la actividad y, en su caso, aviso de apertura de establecimiento.

8. En caso de que el contribuyente no se encuentre relacionado en el Padrón de Empresas Altamente Exportadoras o Certificadas IMMEX, escrito libre en el que aclare su situación respecto de dicho Registro.

9. Los datos, informes o documentos necesarios para aclarar su situación fiscal ante el RFC.

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

3.3 La devolución de IVA en México.

Hasta este punto se ha revisado y analizado el marco legal de la devolución de impuestos, así como los requisitos que se deben cumplir a la solicitud de devolución de impuestos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mediante el análisis Sistémico 11/2013³⁸ determinó la existencia de una problemática en virtud de la dificultad que se enfrentan los contribuyentes para obtener, por parte de la autoridad fiscal, devoluciones de saldos a favor en materia del Impuesto al Valor Agregado.

En el mencionado análisis se sostiene que la problemática consiste en que:

1.- Las autoridades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) no dan a conocer a los contribuyentes los motivos y fundamentos con base en los cuales rechazan las solicitudes de devolución, ya que en muchas ocasiones aparece en el portal electrónico del SAT como “No autorizada”, sin que se den a conocer los motivos y fundamentos para ello, practica que se estima ilegal.

2.- Las Autoridades de la AGAFF no respetan los plazos para requerir o para resolver sobre las solicitudes de devolución, lo cual resulta contrario a lo establecido en el artículo 22 del CFF, generando con ello incertidumbre a los contribuyentes.

3.- Existe una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades; ya que en muchos casos los requerimientos, además de llegar a ser extemporáneos, resultan inconducentes, pues no guardan relación con el proceso mismo de devolución de saldos a favor.

Realizando estas prácticas indebidas, es como las autoridades fiscales retrasan las devoluciones de impuestos, afectando los derechos de los contribuyentes establecidos en el art 22 del CFF, en lo referente a plazos y oportunidad en materia de tramites de devolución, lo que se confirma una práctica administrativa ilegal e irregular por parte de las autoridades fiscales, ya que al ser excesiva la información y documentación que se le requiere al contribuyente se vuelve muy prolongado y

³⁸ Procuraduría de la defensa del Contribuyente, Análisis Sistémico 11/2013, México, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2013/11-2013-analisis-sistemico/files/downloads/11-2013-analisis-sistemico.pdf>

además con una serie de cargas probatorias las cuales resultan difícil de realizar, excediendo las facultades de las autoridades fiscales.

La PRODECON advirtió que al efectuar los requerimientos, la autoridad fiscal pretende allegarse de elementos no idóneos para resolver las solicitudes de devolución; pues a través de una práctica indebida, traslada a los contribuyentes una carga probatoria sobre la situación material y económica de sus operaciones, lo que no debe efectuarse a través del requerimiento que prevé el art 22 del CFF, ya que allegarse de este tipo de elementos, es propio del ejercicio de las facultades de comprobación que tienen las autoridades.

Respecto al panorama de requerir a los contribuyentes información excesiva que la PRODECON atinadamente manifiesta, a continuación, se incluye una muestra real de los requisitos que pide la autoridad como parte del requerimiento de información, los cuales son:

- 1.- Balanza de comprobación nivel 3 en español donde se observe número y nombre de las cuentas, saldo inicial, debe, haber y saldos finales.
- 2.- Libro diario.
- 3.- Auxiliar a nivel subcuenta de IVA Acreditable efectivamente pagado, clientes, bancos y proveedores.
- 4.- Papel de trabajo de la integración al 100% del valor de los actos o actividades gravados a la tasa del 16%, 0% exportaciones y 0% otros.
- 5.- Así mismo, proporcionar papel de trabajo del valor de los actos o actividades gravados a la tasa del 16% y 0%, de sus tres principales clientes.
- 6.- Proporcionar en forma digitalizada los comprobantes fiscales, registros contables y contratos que haya celebrado, debidamente cruzado con el papel de trabajo antes mencionado.
- 7.- Todos los estados de cuenta bancarios en forma completa (inclusive los que no tengan movimientos)

8.- Papel de trabajo en formato electrónico Excel donde indique el total de los depósitos bancarios.

9.- Papel de trabajo en formato electrónico Excel del análisis al 100% del origen de los depósitos bancarios de todas las cuentas con las que haya operado.

10.- Respecto de acreedores diversos y/o deudores diversos, proporcionar: registros contables y entre otros contratos, pagarés, tablas de amortización; así como la documentación comprobatoria que ampare el origen de cada uno de los depósitos bancarios, transferencia en donde se aprecien claramente las cuentas de retiro y depósito correspondiente, o en su caso, el documento que pruebe el retiro que dio lugar a cada depósito en su cuenta bancaria.

11.- Respecto de préstamos Bancarios. - Deberá aportar contrato vigente con la institución bancaria, registro contable, tabla de amortización, carta instrucción de la solicitud de las disposiciones y/o pagare.

12.- Respecto de aportaciones de capital. - Registro contable, actas de asamblea debidamente requisitadas y de ser el caso protocolizadas ante notario público, así como la documentación comprobatoria que ampare el origen de cada uno de los depósitos bancarios. Nombre y Registro Federal de contribuyentes de cada uno de los socios transferencia en donde se aprecien claramente las cuentas de retiro y depósito correspondiente, o en su caso, el documento que pruebe el retiro que dio lugar a cada depósito en su cuenta bancaria.

13.- Inversiones. - Registro contable, y entre otros, contratos celebrados, así como la documentación comprobatoria que ampare el origen de cada uno de los depósitos bancarios.

14.- Traspasos entre cuentas propias. - Registro contable, y papel de trabajo en donde se aprecie la entrada y salida del dinero entre sus propias cuentas bancarias, efectuando el cruce respectivo en sus estados de cuenta bancarios.

15.- Recuperación de préstamos. - Deberá aportar transferencia bancaria y cruce con estado de cuenta donde se observe el retiro de la cuenta de su representada a

su deudor, lo que da origen a la recuperación del préstamo y transferencia bancaria del depósito en su cuenta bancaria en el mes en revisión, en que se observe la cuenta de retiro y la cuenta de depósito, además de contrato, tablas de amortización y pagarés en su caso.

16.- Reembolso de gastos. – Papel de trabajo de la integración de los gastos, registros contables, transferencia que ampare el retiro origen de su cuenta bancaria, por cada uno de los depósitos bancarios por este concepto, así como el registro contable y transferencia en donde se observe la cuenta de retiro y la cuenta de depósito, al momento del reembolso del gasto con la documentación comprobatoria debidamente integrada y coincidente con los registros contables correspondientes.

17.- Otros conceptos. - Descripción del concepto al que corresponde cada depósito, registro contable, transferencia en donde se observe la cuenta de retiro y la cuenta de depósito y documentación comprobatoria que ampare el concepto de cada uno de los depósitos bancarios clasificados en este concepto.

18. Papel de trabajo en formato electrónico (Excel) del análisis al 100% del Impuesto al Valor Agregado Acreditable Nacional, el cual debe contener Nombre, RFC, Numero Factura, Fecha factura, Concepto de factura, Importe de la operación, Importe de IVA, Impuesto retenido, Importes totales, Numero de póliza de cheque o transferencia, Fecha del pago del cheque o transferencia, cruce con estado de cuenta.

19.- Del pago a los proveedores aportar:

- Comprobantes fiscales digitales

- Registro contable.

- Forma de pago, de ser mediante transferencias en donde se aprecie el nombre y cuenta origen del solicitante, el nombre y cuenta destino del proveedor. De ser mediante cheque, que sea nominativo con la leyenda para abono en cuenta del beneficiario, Dichos pagos deben estar debidamente cruzados contra el estado de cuenta correspondiente donde se aprecie la salida del dinero.

- En el caso de que las facturas emitidas por sus proveedores no hayan sido pagadas en su totalidad, deberá aportar CFDI del “Complemento de pago”
- Contratos o convenios que hubieran celebrado con sus proveedores para la realización de la actividad, (de ser el caso debidamente traducidos al castellano por persona autorizada conforme al artículo 271 Código Federal de Procedimientos Civiles)
- Copia de las estimaciones, cotizaciones, orden de compra y/o presupuestos que ampare las actividades realizadas para la expedición de las facturas.
- Reporte fotográfico de las operaciones realizadas que ampare las cotizaciones y/o estimaciones mencionadas en cada una de sus facturas.

20.-Escrito libre donde explique porque las erogaciones son estrictamente indispensables adjuntando la documentación que lo demuestre.

21.-Demostrar documentalmente que el gasto esté relacionado con la actividad.

22.-Demostrar la logística y materialidad de las operaciones desde el inicio hasta el final del proceso, la infraestructura de activo fijo y personal con el que cuenta.

23.-Escrito libre donde manifieste el domicilio fiscal y aquel donde lleva a cabo la actividad.

24.-Fotografías, croquis, mapa y copias de la documentación que acredite su dicho.

25.-Contratos de arrendamiento.

26.-Contratos, licencias y permisos que hubiera firmado para realizar la actividad.

27.-Contratos de prestación de servicios, al respecto se deberá aportar:

a) Del servicio prestado deberá explicar de forma detallada como se pactó la contraprestación y deberá aportar papel de trabajo en donde integre y calcule cada uno de los montos facturados.

b) Manuales de operación, informes mensuales, guías técnicas, informes de los avances, resultados del proyecto, o cualquier otro elemento que, de acuerdo a la naturaleza de la operación, evidencie que el acuerdo de voluntades que suscribió, se realizó tal como se tenía pactado, así como cualquier documentación que soporte el importe facturado con cada uno de los proveedores.

c) En el caso de que se traten de estimaciones y/o presupuestos que abarquen 2 o más facturas deberá aportar papel de trabajo donde relacione el 100% de facturas que integren cada estimación o presupuestos.

d) En el caso de que se traten anticipos deberán aportar contrato especificando la cláusula y/o apartado donde se estipule dichos anticipos, así como el debido cálculo de dichos montos.

e) Indique el número de trabajadores que intervinieron para la realización de los servicios prestados, asimismo indique se le solicita aporte de manera digital documentación que ampare los siguiente:

- Medios de acceso con el que controlaron el ingreso del personal en cada uno de los establecimientos.

- Recursos utilizados para la realización de los servicios prestados

- Así como la documentación que ampare la materialidad de la forma en la que se cercioró del monto determinado como contraprestación otorgada por parte de sus proveedores

f) Deberá aportar documentación que ampare su dicho, así como las pruebas contundentes que amparen el servicio realizado por cada trabajador que le fue prestado a su representada por su proveedor como a continuación se detalla:

- Descripción del puesto de cada trabajador que sea a fin de la actividad que desarrolla.

- Función que realiza cada trabajador prestado a su representada.

- Nombre y RFC de los trabajadores que intervinieron en la prestación del servicio.
- Horas hombre utilizadas para la prestación de servicios.
- Horario de entrada y salida de cada trabajador.
- Entregables del trabajo que realizan
- El lugar y horarios de trabajo
- La forma en que requiere el personal a su proveedor, bajo qué condiciones y los perfiles de los trabajadores
- Documentos con los que son asignados el personal a la contribuyente.

g) Indique en que consistieron los servicios prestados, tipo de materiales utilizados, proporcionando la documentación comprobatoria soporte en donde se aprecie la descripción y costo de dichos materiales, así como la forma de pago de los mismos.

h) De la prestación de servicios recibidos, explique y demuestre con documentación comprobatoria la forma en la que se cercioró de que el monto determinado como contraprestación otorgada por parte de sus proveedores corresponde al número de personas y funciones asignadas para la realización de los servicios solicitados por la contribuyente.

Respecto de los proveedores de Materia Prima deberá aportar:

- Orden de compra
- Cotización
- Registro de entrada almacén
- Documento que ampare que el bien fue entregado
- Documentación con la que ampare la transportación del bien
- Control de inventarios

Respecto del concepto facturado de Intereses deberá aportar lo siguiente:

- Contrato de préstamo

- Papel de trabajo donde relacione los pagos realizados a capital e intereses acompañado de las transferencias debidamente cruzados con el estado de cuenta.
- Papel de trabajo donde se observe cuando fue que se autorizó el préstamo, las disposiciones que se han realizado y el monto por pagar a la fecha.
- Tablas de amortización.
- Escrito libre bajo protesta de decir la verdad en donde justifique la razón de la solicitud de dicho préstamo, acompañado de la documentación soporte.

Respecto de los conceptos facturados que correspondan a Fletes deberá aportar lo siguiente:

- Carta porte
- Orden de servicio
- Registros de entrega
- Relación de entregas

Respecto de los CFDI facturados por adquisición de un bien deberá aportar:

- Avalúos comerciales
- Datos del Notario
- Datos de quien realiza el entero del impuesto
- Comprobante de pago del impuesto correspondiente
- Determinación del impuesto generados por la adquisición

28.-Indicar la actividad y los procesos que lleva a cabo.

29.-Aviso de apertura de establecimiento en caso de contar con sucursal.

Resulta ser abrumadora la información y documentación que se le requiere al pagador de impuestos, un trámite que, por regla general, debiera ser expedito y concluirse en los plazos legales, se torna muy prologando y con una serie de cargas probatorias para el contribuyente.

Haciendo un análisis de los requisitos antes mencionados se puede encontrar que la autoridad solicita toda esta información de manera general y no enfocada a cada caso en particular, faltando así al principio de equidad, ya que no se puede dar un trato igual a todos los contribuyentes que no están en la misma situación, no se debe utilizar un formato preestablecido de requerimiento, sino que se debe elaborar por cada situación particular del contribuyente.

Además, la autoridad solicita papeles de trabajo con relación de proveedores que ya tiene en su poder, puesto que uno de los requisitos para solicitar la devolución es haber presentado previamente la DIOT, que es precisamente la relación de proveedores que solicita, siendo que la autoridad ya tiene toda la información en los CFDI y complementos de pago, por lo que únicamente debería solicitar el cruce con el estado de cuenta. Solicita igualmente documentación contable con la que ya cuenta como la balanza de comprobación, misma que se envía mensualmente por medio de la contabilidad electrónica.

Ahora bien, la Procuraduría en su criterio sustantivo 17/2013/CTN/CS-SASEN³⁹ ha estimado que para determinar la procedencia de la solicitud de devolución, la autoridad fiscal, en aras de respetar los derechos del contribuyente, debe considerar que únicamente se encuentra facultada para requerir información y documentación que se encuentre en posesión del causante requerido y que guarde relación con los extremos que deben acreditarse para la procedencia de la solicitud de que se trate, sin que pueda exigirse la aportación de elementos ajenos que por ley no esté obligado a conocer el contribuyente o que inclusive, no sean atinentes para la tramitación respectiva.

En consecuencia, la autoridad fiscal no debe condicionar el acreditamiento del impuesto al cumplimiento de requisitos adicionales a los señalados en el precepto legal, mucho menos cuando esos requisitos se encuentran previstos en ordenamientos no fiscales; pues al hacerlo supedita ese derecho al cumplimiento

³⁹ Procuraduría de la defensa del Contribuyente. Criterio sustantivo 17/2013/CTN/CS-SASEN “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. QUÉ TIPO DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PUEDE REQUERIRSE POR LA AUTORIDAD FISCAL”

de elementos ajenos al propio tributo e irrelevantes para su correcta determinación, como lo son el que el contribuyente acredite el título o legitimidad con que realiza la actividad gravada por el impuesto; toda vez que lo que interesa a la norma tributaria es pura y simplemente que se realice la actividad gravada, ya que se trata de un impuesto indirecto que grava actos o actividades, con independencia de las circunstancias personales del contribuyente o el cumplimiento de requisitos previstos en normas no fiscales.⁴⁰

Otra práctica que lleva a cabo la autoridad es el rechazo de solicitudes porque el proveedor no ha pagado el impuesto a pesar de demostrar la materialidad de la operación, ya que no es deber del contribuyente verificar que sus proveedores estén al corriente de sus obligaciones fiscales. En estos casos la autoridad hace devoluciones parciales o rechaza las solicitudes indicando únicamente que hay inconsistencias y sin dar mayores explicaciones sobre cuáles son dichas inconsistencias.

De acuerdo con el criterio de la PRODECON⁴¹ Para efectos de proceder a la devolución de las cantidades que procedan determinadas a favor de los contribuyentes —especialmente tratándose del impuesto al valor agregado— las autoridades fiscales, a fin de facilitarles su derecho a la devolución, deben adoptar las siguientes prácticas administrativas:

I) Dar a conocer a los contribuyentes las razones por las cuales niega o tiene por desistida la devolución solicitada, ello de conformidad con lo dispuesto en los artículos 38 y 134 del Código Fiscal de la Federación (CFF);

II) Requerir únicamente aquella información y documentación que verse sobre la materia específica del trámite de devolución;

⁴⁰ Procuraduría de la defensa del Contribuyente. Criterio sustantivo 10/2016/CTN/CS-SPDC “VALOR AGREGADO. SU ACREDITAMIENTO NO ESTÁ CONDICIONADO AL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EN ORDENAMIENTOS NO FISCALES.”

⁴¹ Procuraduría de la defensa del Contribuyente. Criterio sustantivo 2/2014/CTN/CS-SASEN “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEBE EVITAR INCURRIR EN PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS LESIVAS.”

III) Establecer con claridad las inconsistencias que deben solventarse desde el primer requerimiento de información y documentación, absteniéndose de formular un segundo requerimiento que no verse sobre la documentación o información originalmente solicitada, que retrase la devolución;

IV) No requerir información o documentación que ya obra en su poder;

V) Evitar imponerles la carga de acreditar materialmente la existencia y realización de las operaciones que originan el saldo a favor, pues dicho requerimiento es propio del ejercicio de las facultades de comprobación -no aplicables al trámite de devolución- y;

VI) Respetar los plazos legales para la devolución, así como para formular los requerimientos de información y documentación.

Por lo tanto, las autoridades fiscales deben evitar prácticas administrativas lesivas, a través de las cuales formulan requerimientos excesivos o inconducentes, cuyo único objeto sea retrasar o negar la devolución del impuesto al valor agregado solicitada por los contribuyentes, además de que respetarán el derecho que éstos tienen de recuperar los saldos a su favor, tal y como lo establecen los artículos 22 del CFF y 2º, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si atendemos el problema desde el punto de vista de la autoridad, hay varios casos donde el contribuyente ha llevado a cabo conductas fraudulentas como la compra de comprobantes de operaciones inexistentes, sin embargo, no debe ser generalizado. La autoridad no debe partir del supuesto que toda solicitud es ilegítima y que corresponde al contribuyente demostrar lo contrario, sino que, en base a pruebas documentales, cruce de información y motivación suficiente es que se debe actuar y pedir información adicional, únicamente cuando se tenga alguna razón extraordinaria para suponer que el saldo a favor no corresponde; de lo contrario está fallando al principio de presunción de buena fe.

De acuerdo con el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del contribuyente, las actuaciones de los contribuyentes se presumen de buena fe. Por tanto, no basta

con que la autoridad estime que existen devoluciones fraudulentas o simuladas, sino que es obligatorio para la autoridad fundar, motivar y acreditar, de manera fehaciente, en cada caso en particular, los actos ilegales.

Presumir de manera genérica que, en virtud de simulaciones o actos fraudulentos, deben desestimarse las solicitudes de devolución del IVA, no respeta el debido proceso en los artículos 14 y 16 constitucionales.

3.4 Estadísticas de la devolución de IVA

Es preciso señalar y remitirnos a los datos estadísticos para dimensionar la real situación de las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA en México, por ello es muy importante analizar la afectación real a los contribuyentes, con el objeto de determinar si este es un problema particular o extendido de forma generalizada; para ello se hizo una consulta al Servicio de Administración Tributaria (SAT) a través de la Plataforma Nacional de Transparencia del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) donde se solicitó información estadística en relación al número e importe sobre los saldos a favor de IVA de los años 2018 a 2024.

Al respecto se obtuvo una contestación con folio **330027725000208** por medio de la cual la autoridad envía la información estadística solicitada. Respecto a los lineamientos en que se basan las administraciones para pedir los requerimientos, la respuesta de la autoridad es que no hay disposiciones internas para solicitar documentos, lo anterior, toda vez que dicha situación depende de la evidencia que sea necesaria para validar la existencia y correcta determinación del saldo a favor, por lo tanto, la Autoridad emite los requerimientos de información respecto de los trámites de devolución presentados por los contribuyentes de su competencia.

A continuación, se muestra de manera gráfica el comportamiento de las devoluciones de IVA en lo que corresponde a los contribuyentes que forman parte

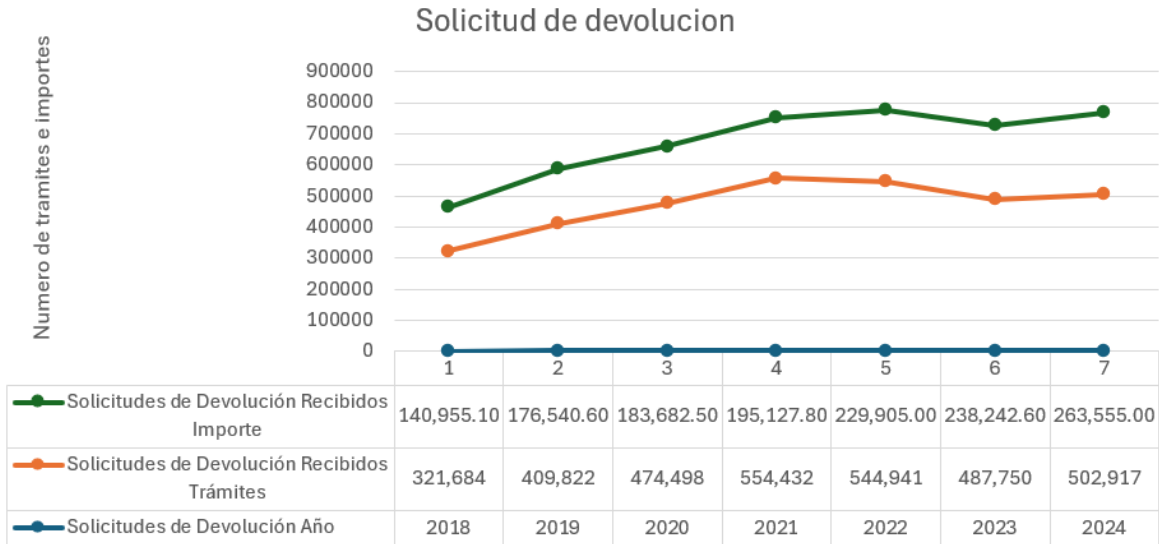
de la AGAFF, ya que esta administración es la que concentra el mayor número de contribuyentes y aquellos que en su mayoría no cuentan con un equipo especializado en devoluciones de impuestos.

Devoluciones de IVA AGAFF									
Saldos a favor									
Año	Recibidos		Requeridos		Autorizados		No autorizados		TPR
	Trámites	Importe	Trámites	Importe	Trámites	Importe	Trámites	Importe	
2018	321,684	140,955.10	131,386	90,219.50	214,063	63,698.20	80,070	31,573.70	20
2019	409,822	176,540.60	166,989	101,134.60	292,870	125,926.90	116,952	49,607.20	24.5
2020	474,498	183,682.50	202,352	112,081.80	340,707	134,413.80	133,777	49,068.90	22.7
2021	554,432	195,127.80	217,015	130,843.70	399,870	120,221.50	125,200	39,368.40	20.2
2022	544,941	229,905.00	225,485	148,355.40	361,448	166,379.70	183,493	68,387.80	23.6
2023	487,750	238,242.60	228,876	157,908.90	316,038	165,543.70	169,876	58,165.00	21.4
2024	502,917	263,555.00	271,813	193,362.50	314,971	161,928.60	140,487	56,103.70	22.6
• Las cifras presentadas consideran únicamente el origen de saldo a favor.									
• Cifras relativas a contribuyentes competencia de la AGAFF									

Tabla 5. Devoluciones de IVA AGAFF.

Fuente: Información proporcionada por el SAT a través del INAI, con folio 330027725000208

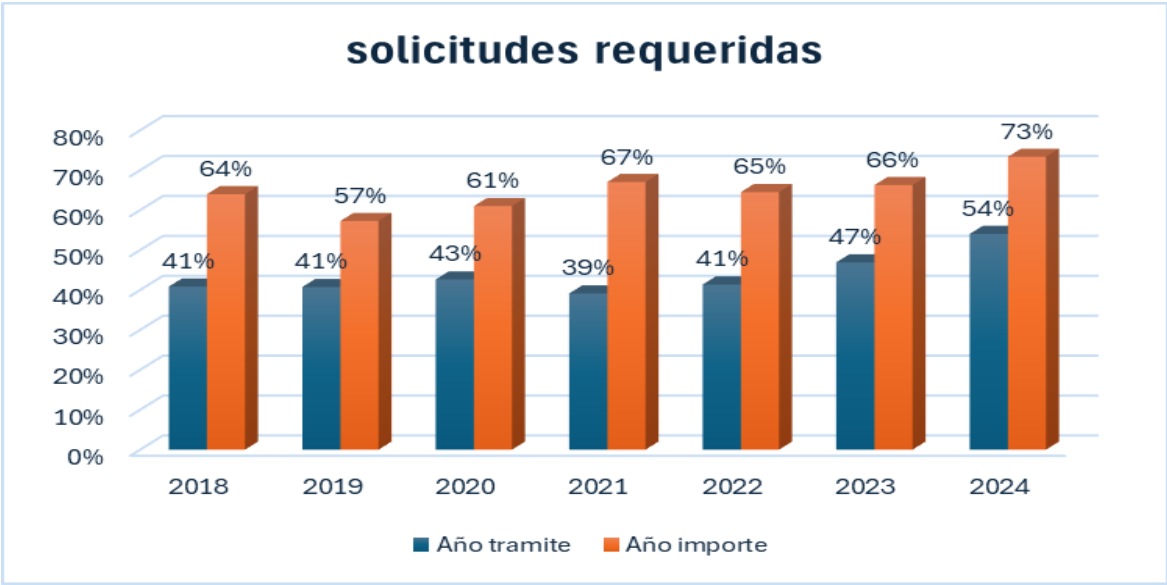
Como se muestra en la siguiente gráfica, el número de solicitudes, así como el importe del IVA solicitado en devolución tenía un crecimiento constante, sin embargo, para el ejercicio 2023 la cantidad disminuyó; lo cual es contrario a la recaudación de IVA que ha ido aumentando con los años.



Grafica 3. Solicitud de Devoluciones.

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

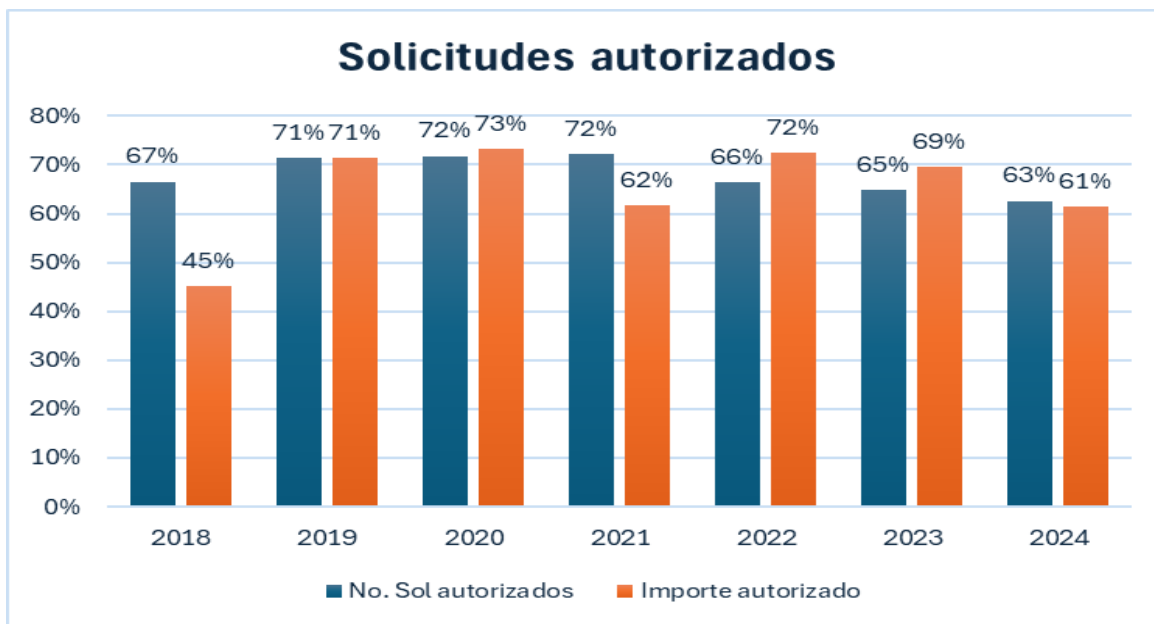
A continuación, se muestran las solicitudes de devolución requeridas en porcentaje, se puede apreciar que el importe requerido ha sido constante en los últimos años; también se observa que el SAT requiere las solicitudes que representan un mayor importe, ya que por ejemplo en 2021 sólo requirió el 39% de las solicitudes, pero estas representan un 67% del importe total, este comportamiento es similar todos los años.



Grafica 4. Solicitud Requeridas.

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

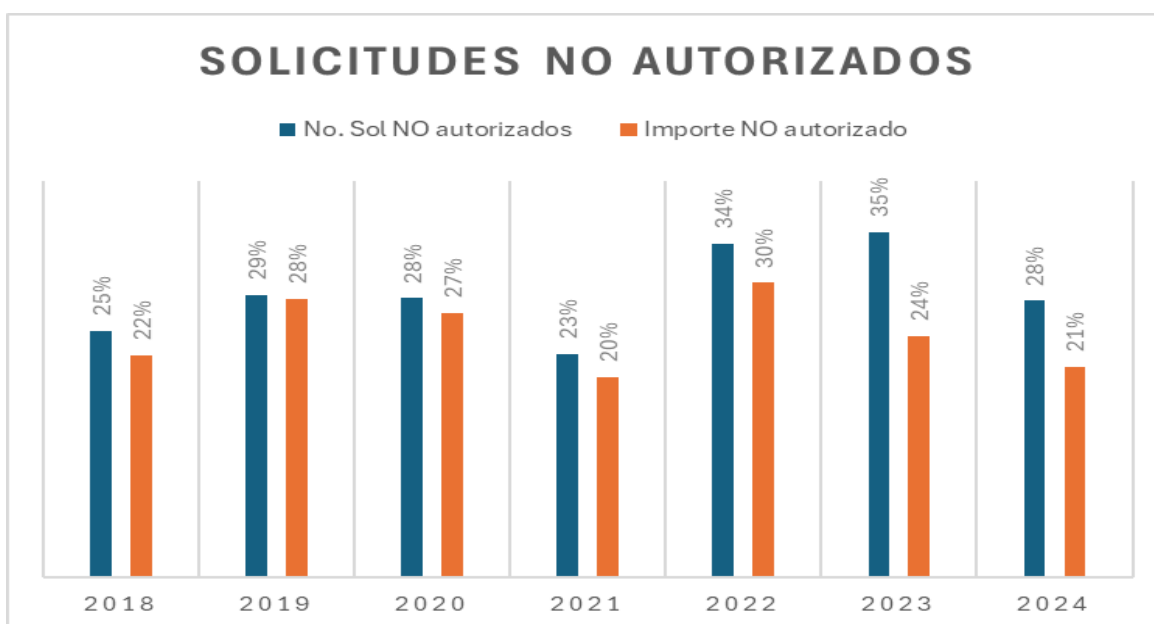
La gráfica siguiente muestra el comportamiento de las solicitudes de devolución autorizadas. Se observa que en 2020 y 2022 son los años en que más se incrementó el porcentaje autorizado con un 73 y 72%, respectivamente, sin embargo, para 2023 se vio una ligera disminución en un 69% y ya para el ejercicio 2024 se vio una disminución a un 61%.



Grafica 5. Solicitudes Autorizadas.

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

La gráfica siguiente muestra el comportamiento de las solicitudes de devolución NO autorizadas por las autoridades fiscales. Se observa que en 2022 y 2023, el comportamiento ha ido en incremento, lo que representa mayor incertidumbre a los contribuyentes.



Grafica 6. Solicitudes NO Autorizadas.

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

De esta manera, la información estadística nos da una pauta del comportamiento de esta situación y la magnitud del problema.

El siguiente paso es analizar porque surge esta problemática, cuál es la postura de la autoridad y que acciones se pueden llevar a cabo para encontrar una solución, ya que el proceso de devoluciones se ha endurecido debido al fraude en las solicitudes y las medidas que toma la autoridad van encaminadas a evitar estas situaciones de evasión fiscal.

3.5 Afectaciones jurídicas

Las autoridades fiscales en el ámbito de sus actuaciones, retrasando o negando las solicitudes de devoluciones de saldos a favor de impuestos a los contribuyentes, vulneran la seguridad jurídica, esto es cuando a los contribuyentes no se les proporciona información suficiente respecto del estatus de sus solicitudes de devoluciones, ya que muchas veces el contribuyentes desconoce las razones y motivos por los cuales sus solicitud a la devolución se encuentra desistida y rechazada, y para el caso en que sus solicitudes se encuentren en proceso, dejan al contribuyente en un estado de incertidumbre pues desconoce en qué estado guarda las revisiones que la autoridad se encuentra realizando.

En lo que se refiere a la fundamentación y motivación, al omitir señalar los motivos, razones y fundamentación normativa que dio lugar a la negativa de devolución, al requerimiento o al inicio de facultades de comprobación, o cuando dichas razones y motivos son insuficientes, la autoridad efectúa uso excesivo de sus facultades discrecionales.

El artículo 22 del CFF faculta a la autoridad requerir información y documentación vinculados con la solicitud de devolución, sin embargo, cuando se formulan requerimientos de información que no sean de índole con relación a la devolución

se vulnera el principio de legalidad y certeza jurídica, ya que se vuelve ilegal los requerimientos de información que no competen a la solicitud de devolución.

Cuando la autoridad argumenta que la solicitud de devolución se encuentra desistida porque de manera genérica no aportó la documentación o información suficiente, vulnera la legalidad del acto, ya que el propio artículo 22 del CFF también dispone que solo se puede tener por desistido cuando el contribuyente no atienda el requerimiento dentro del plazo señalado para cada acto de requerimiento.

La PRODECON señala que ha observado que la autoridad fiscal -fuera del ejercicio de las facultades de comprobación- a través de la formulación de los requerimientos de información y documentación que nos ocupan, lo que está pretendiendo, es corroborar la existencia real de las operaciones de los pagadores de impuestos que solicitan devolución de saldos a favor. Sin embargo, está pasando por alto que, restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos exhibidos por un contribuyente, sólo podría derivar de los hechos y omisiones que pudiera constatar cuando ejerce sus facultades de comprobación y, en su caso, sus atribuciones de compulsar -siempre dentro del ejercicio de facultades de comprobación- a los terceros relacionados con el contribuyente revisado.

De este modo las afectaciones jurídicas, las malas prácticas señaladas, violan los derechos de seguridad jurídica pues no otorga certeza a los contribuyentes en relación con sus bienes y derechos; legalidad, que obliga a que los actos de autoridad estén sustentados en el marco de la ley, debida fundamentación y motivación, que implica que, al emitir un acto de autoridad, se cite la norma jurídica que sustenta el acto y se expresen las razones jurídicas por las que se consideran aplicables; de propiedad, que otorga a las personas la garantía de no ser privados de manera arbitraria de aquella.

3.6 Afectaciones económicas

Recordemos que la propia ley del IVA establece la posibilidad de acreditar el impuesto pagado, logrando que el proceso productivo y comercial de los contribuyentes no se vean afectados con el incremento de sus costos operativos, pero esto solo se puede lograr si la devolución de los impuestos se logra de manera oportuna, por tanto, la devolución de los saldos a favor de IVA juega un papel de suma importancia en la esfera económica y financiera de los contribuyentes.

La devolución de los saldos a favor a los contribuyentes, mismos que pagaron en exceso, representa, ante todo, la disposición de liquidez lo que les permite en primer instancia a la reinversión, así como el pago de pasivos, incluso al pago de los mismos impuestos que se generan, así cuando las autoridades fiscales retrasan las devoluciones ponen en riesgo la propia existencia de los negocios ya que puede ocasionar gastos extraordinarios, como el pago de intereses por préstamos que solicitan para cubrir los pasivos.

La negativa de las solicitudes de devoluciones del IVA limita la circulación de capital, impiden el desarrollo ordinario de las actividades empresariales y afectan gravemente los intereses de los negocios, aunado a que afecta el derecho de disponer y utilizar los recursos que por ley les corresponde.

Ahora bien, una vez revisada el tema de los “Panorama actual del proceso de devolución de saldos a favor de IVA”, en su análisis y profundidad de esta investigación, pasamos a darle entrada al siguiente capítulo, la que servirá para darle la plena validez a la respectiva propuesta de esta investigación; por lo que damos paso capítulo IV, denominado “Propuesta para que la devolución de IVA sea efectiva”.

CAPÍTULO IV. Propuesta para que la devolución de IVA sea efectiva.

No existe ninguna norma legal que de manera expresa señale cuales son las acciones que el contribuyente, que solicita las devoluciones de impuestos, deba realizar para que no desencadene la no autorización, rechazo o desistimiento a la solicitud de devolución, sin embargo, los contribuyentes deben cumplir con ciertos requisitos para poder tener acceso a las devoluciones de impuestos y su incumplimiento generaría un rechazo a la devolución y en materia de IVA, atenderemos los siguientes propuesta a seguir.



4.1 Evitar descuidos administrativos

Los contribuyentes deben tener en cuenta que deben seguir ciertas normas y cumplir con ciertos requisitos al momento de solicitar las devoluciones de impuestos, sin embargo, se encuentran en repetidas ocasiones a descuidos administrativos que no permite visualizar que se deban cumplir con los mismos, dichos descuidos administrativos pueden llegar a ser tan simples como complejos en la que diversos elementos convergen y estos deben ser identificados para que con ello se puedan remediar.

En empresas de mayor volumen de operaciones, en la que involucran diversas áreas administrativas para poder lograr un objetivo específico, con frecuencia ocurren descuidos administrativos, esto es tanto en el ámbito del sector público como privado; en consecuencia, ninguna organización está exenta de a descuidos administrativos.

Los descuidos administrativos, pueden ser tan simples como complejos, bajo la voluntad premeditada o simplemente por desconocimientos, resulta entonces que las empresas que constantemente solicitan en devolución los saldos a favor de IVA, deben mitigar estos descuidos que conllevaría a la negativa de su solicitud.

Las empresas que solicitan en devolución los saldos a favor de IVA, deben tener en cuenta que los descuidos administrativos están directamente vinculados con el incumplimiento de las obligaciones fiscales que se les atribuyen a dichas empresas tanto físicas como morales.

Así para estas empresas es importante revisar cada caso en particular de los descuidos que comenten en mayor o menor medida, identificar estos descuidos y visualizar cuales son los que se pueden dar una solución y en cuales casos tendrá como consecuencia que la solicitud sea rea rechaza, ya sea de forma parcial o en su totalidad, teniendo en cuenta los medios para poder recuperar los remanentes es mediante la interposición del recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación o en su caso mediante la interposición del juicio

contencioso administrativo federal ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

4.2 Razón de negocios

A partir de la reforma de 2020 en el que se reformó el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta, se introdujo un elemento adicional para establecer y determinar la procedencia de las deducciones fiscales misma que se denominó “Razón de Negocios”.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece y hace referencia al termino de “Razón de Negocio” sin que establezcan una definición explícita del término, sino hace alusión a reglas o características que deben contener los actos jurídicos de los contribuyentes para cumplir con el nuevo requisito para la procedencia de las deducciones fiscales y por ende el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado.

Código Fiscal de la Federación.

Artículo 5-A.- Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.

.....

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

.....

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

.....

Asimismo, de lo anterior se tiene que cualquier erogación o gasto generado por el contribuyente además de cumplir con los requisitos de deducibilidad establecidas en el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe también cumplir con las condiciones o actos establecidos en el artículo 5 A del Código Fiscal de la Federación, para cumplir a juicio de la autoridad fiscal el elemento adicional Razón de Negocios y luego entonces, cumplido todos estos elementos y requisitos establecer la procedencia del gasto o deducción para efectos fiscales.

También se infiere que será la autoridad a través de sus facultades de fiscalización quien hará una valoración de la documentación, información y soporte de las operaciones o actos jurídicos para determinar si se cumple con el principio o requisito de “Razón de Negocio”.

En ese sentido, atendiendo a lo que establece el artículo el citado artículo 5 A del Código Fiscal de la Federación, el acto jurídico para que se configure o se actualice la Razón de Negocio debe contener los siguientes elementos que son:

- Que el Acto jurídico genere un beneficio fiscal directo o indirecto al contribuyente.
- Que el acto jurídico se encuentre integrado con información y documentación que soporte el hecho o acto concreto (materialidad).
- Que el beneficio cuantificable razonablemente esperado resulte mayor o sea mayor al beneficio fiscal obtenido o que se pretenda obtener en el futuro.
- Que el acto jurídico que genere el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado sea en el menor número de actos jurídicos.

De acuerdo con lo anterior, se puede entender como “Razón de Negocios” según las disposiciones legales vigentes y criterios emitidos como el motivo (justificación) para realizar un acto jurídico relacionado con la actividad económica del negocio (objeto social de la sociedad), el cual debe estar encaminado a obtener una utilidad razonable o justificable por el contribuyente en razón al gasto realizado para ese fin.

4.3 Materialidad de las operaciones

Recordemos que hoy día la autoridad fiscal cuestiona demasiado la materialidad de las operaciones en revisiones que practican a los contribuyentes, respecto del cual no existe definición, ya sea en la legislación, reglamentos o directrices que emitan las propias autoridades, para su aplicación o entendimiento.

Sin embargo, actualmente las autoridades fiscales aducen dicho término, y no sorprende que con el incremento en la eficacia de las herramientas empleadas para las directrices de fiscalización, ya no observen únicamente los elementos de forma, como el cumplimiento en los requisitos de los comprobantes fiscales, el flujo de efectivo, el debido registro en los sistemas, contratos, las retenciones y su entero, etc.; es decir, todo el soporte jurídico para considerar la validez de una operación, sino que ahora también revisan los elementos de fondo en las deducciones, con ello aluden los conceptos como materialidad, sustancia económica y razón de negocio.

De este modo las autoridades fiscales manifiestan que “no se le puede dar efectos fiscales a las operaciones que no existen o existieron en la realidad” lo cual se estima correcto y totalmente lógico; sin embargo, en la práctica se ha abusado de esta tendencia para cuestionar operaciones reales, ya sea actuando de manera totalmente arbitraria o, en ocasiones, simplemente aprovechándose de la dificultad que implica recabar el soporte documental respectivo de operaciones que ocurrieron en el pasado.

Con el ánimo de mitigar el riesgo de que las autoridades fiscales cuestionen las operaciones celebradas por los contribuyentes, debe existir una concientización institucional con un enfoque global al interior de las empresas de la relevancia de contar con los mecanismos para recabar y conservar toda la información y documentación necesaria para acreditar su materialidad, con una comunicación abierta entre las distintas áreas de la empresa y preferentemente asesorada por especialistas actualizados en la materia de lo fiscal.

Para contar con documentación más completa que dé sustento sólido a las operaciones, se recomienda atender a lo establecido en diversas fuentes, como las siguientes:

Lo señalado en el Código de Comercio, en cuanto a que, por el simple hecho de ser comerciante, se está obligado a la conservación y archivo de las cartas, telegramas y otros documentos recibidos en relación con el negocio o giro del comerciante, y como parte de su contabilidad, se deben conservar los comprobantes originales de las operaciones en formato impreso, o en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, todo lo anterior por un periodo de diez años.

Todos los documentos que integran la contabilidad, previstos en el artículo 28 del CFF y 33 de su reglamento, como los libros, sistemas y registros contables, pólizas, papeles de trabajo, estados de cuenta y sus conciliaciones con registros contables, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, documentación comprobatoria de los asientos respectivos, documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones

fiscales, la que acredite los ingresos y deducciones; avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes; declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales y de pagos definitivos; acciones, partes sociales y títulos de crédito; documentación relacionada con la contratación de trabajadores, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones; documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o de comercio exterior.

Además de lo anterior, que es obligatorio, también es importante conservar todos los elementos que puedan constituirse en una prueba como: contratos certificados, instrumentos notariales, dictámenes, peritajes, permisos expedidos por autoridades, cotizaciones, presupuestos, propuestas de servicios, solicitudes de información, cronogramas o planes de actuación, acuerdos de entrega, proyectos, conclusiones, informes, estudios, órdenes de compra, comprobantes de pagos, correos electrónicos y correspondencia, bitácoras de seguimiento de los trabajos, minutas de reuniones, controles de visitas, reportes, fotografías, videos y todo aquello que aporte evidencia.

Para la contratación de proveedores, también es conveniente contar con su opinión de cumplimiento de obligaciones, tanto fiscales como de seguridad social.

4.4 Evitar la prescripción del derecho a la devolución

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

De este modo, los contribuyentes deben tener presente los plazos mencionados para que, en atención a los descuidos administrativos, estos plazos no jueguen un

papel contrario a los intereses de los contribuyentes, teniendo el derecho a exigir la devolución de impuestos en los términos mencionados.

En casos particulares, los contribuyentes, por descuidos o simplemente por desconocimiento de las leyes fiscales no solicitan las devoluciones de sus saldos a favor en los citados plazos y que como consecuencia al mismo proceso es que la autoridad rechace dichas solicitudes. La prescripción en materia tributaria es una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, de este modo el contribuyente tiene los elementos necesarios para que en tiempo pueda exigir la devolución de los impuestos a favor, sin embargo, si no se atiende la norma tiene como consecuencia la improcedencia de su devolución.

4.5 Cumplimiento de las obligaciones fiscales

Dentro de las obligaciones fiscales que los contribuyentes deben atender para que las solicitudes de devolución de impuestos de IVA sean efectivas, se encuentra en primera instancia, la presentación de la declaración definitiva de IVA en la que se manifiesta el saldo a favor originado.

La Ley del IVA en su artículo primero, párrafo cuarto establece que pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido; de modo que el artículo 5-D de la misma ley establece de manera general, salvo en casos especiales, que los contribuyentes pagarán el impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Una vez cumplida con la obligación, en su caso y de manera paradójica, nace el derecho de igual manera de solicitar en devolución los saldos a favor que en la misma obligación cumplida se manifiesten.

Una vez que el contribuyente tiene la intención de solicitar en devolución el saldo a favor de IVA, debe atender a la obligación de haber presentado la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), esto es así porque uno de los requisitos que establece la regla 2.3.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2025, que para los efectos de esta regla, los contribuyentes deberán tener presentada con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, la DIOT correspondiente al periodo por el cual se solicita dicha devolución, salvo que se trate de contribuyentes que por aplicar alguna facilidad administrativa o disposición legal tengan por cumplida dicha obligación.

El no atender la obligación antes mencionada la autoridad podrá con toda legalidad desistir la solicitud de devolución por incumplimiento a la mencionada regla.

Los contribuyentes tienen que tener presente que la presentación de la declaración de la DIOT está normada por el artículo 31 del CFF la cual expresa que las personas deberán presentar las solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos o herramientas electrónicas y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas y de conformidad con el artículo 32 fracción VIII:

...

VIII. Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al

valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

...

De acuerdo con la Regla 2.3.3 referente a la devolución de saldos a favor del IVA para contribuyentes del sector agropecuario deben tener enviado por el periodo por el que se solicita la devolución, la información a que se refieren las fracciones I, II y III de la regla 2.8.1.5. La regla en cuestión manifiesta que se debe presentar la contabilidad electrónica.

I.- Catálogo de cuentas

II.- Balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden.

III.- Las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables.

Lo anterior de conformidad con los artículos 28, fracción III del CFF y 34 de su Reglamento.

Así el incumplimiento de estas obligaciones marcadas es uno de los factores que las autoridades fiscales consideran para negar las solicitudes de las devoluciones de impuestos, por lo tanto, se debe tener presente que su cumplimiento ayudará a mitigar el riesgo del rechazo de la devolución.

Es importante, también, cuidar la validación y cruce información que la autoridad fiscal puede realizar para determinar la aprobación o en su defecto la negativa de las solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA, por lo que por lo que se debe buscar donde se cruza la información y cuidar mucho esa parte al momento de enviar información al SAT, ya que los controles del SAT buscarán hacer estos

cruces de información para emitir de manera casi automática los requerimientos de información.

Para este efecto la autoridad tendría la facilidad de realizar el siguiente cruce de información.

CRUCE	DESCRIPCION
DIOT Vs Declaración de IVA	El contribuyente envía al SAT la DIOT en la cual manifiesta cuanto IVA pagado tuvo en el mes. En la declaración mensual de IVA también se expresa cuanto IVA acreditable se tuvo en el mes y este debe concordar con la DIOT la suma de los movimientos con IVA que se tuvo en el mes.
CFDI Vs Base para Impuestos	CFDI con método PUE/PPD. Por controles internos los contribuyentes emiten su facturación electrónica una vez realizado el pago de la contraprestación, sin embargo en otras ocasiones son con forma PPD/99 Por definir, por lo que debe existir CFDI Complemento de pago. Una vez conciliados los depósitos con su respectiva factura del mes se considera la misma cantidad para la base del impuesto sobre la renta.
Contabilidad Electrónica Vs Facturación Electrónica	Con el envío de la Contabilidad Electrónica se debe tener especial cuidado en la generación del XML de las pólizas, ya que la información del XML del CFDI debe concordar prácticamente al 100% con la información que contenga la póliza.

4.6 Atención a los requerimientos de la autoridad

Es preciso aclarar que el artículo 22 del CFF en su párrafo séptimo que la solicitud de devolución deberá ser resuelta en el plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, la misma norma también sostiene que las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma.

Una vez que las autoridades emitan requerimientos a los contribuyentes, éstos deben atenderlos dentro de un plazo máximo igual de veinte días hábiles. Posteriormente 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, debiéndola atender en los mismos plazos de diez días hábiles para su contestación.

De este modo, los contribuyentes deben tener presente los plazos mencionados para que, en atención a los requerimientos de información, se atiendan en los plazos que la norma establece y que, de no hacerlo, las autoridades fiscales tendrán por desistido la solicitud de devolución.

En casos particulares, los contribuyentes, por descuidos o simplemente por desconocimiento de las leyes fiscales no atienden los requerimientos en los citados plazos y que como consecuencia al mismo proceso es que la autoridad rechace desista dichas solicitudes. El desistimiento por parte de las autoridades fiscales constituye una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, de este modo el contribuyente tiene los elementos necesarios para que en tiempo pueda atender los requerimientos de información que la propia norma señala.

4.7 Evitar celebrar operaciones con proveedores que no cuentan con REPSE

Diversos contribuyentes por el desempeño de las actividades requieren de la prestación del servicio de diversos proveedores para llevar a cabo diversos trabajos ya sea de mantenimiento o edificación de alguna obra, entiéndase que esos servicios son indispensables para la continuidad de las operaciones de los contribuyentes, sin embargo dada la naturaleza del servicio prestado, los proveedores contratados deberán contar con el registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social que prevé el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo.

Es muy importante atender estos registros para con los proveedores que se contrata ya que el artículo 5 de la LIVA en su fracción II, segundo párrafo establece que para que sea acreditable el IVA pagado cuando se trate de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, el contratante deberá verificar que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, que es el Registro de Prestadores de Servicios Especializados (REPSE).

El artículo 15-D del CFF señala:

“(…)

Artículo 15-D.- No tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.

Tampoco se darán efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los servicios en los que se proporcione o ponga personal a disposición del contratante, cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Cuando los trabajadores que el contratista proporcione o ponga a disposición del contratante, originalmente hayan sido trabajadores de este último y hubieren sido transferidos al contratista, mediante cualquier figura jurídica, y

II. Cuando los trabajadores que provea o ponga a disposición el contratista abarquen las actividades preponderantes del contratante.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se podrán dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y se cumplan con los demás requisitos establecidos para

tal efecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

Los servicios u obras complementarias o compartidas prestadas entre empresas de un mismo grupo empresarial, también serán considerados como especializados siempre y cuando no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los reciba.

(...)”

La ley federal del trabajo expresa que las personas físicas o morales que proporcionen los servicios de subcontratación, deberán contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Para obtener el registro deberán acreditar estar al corriente de sus obligaciones fiscales y de seguridad social.

Se confirma de este modo que los contribuyentes deben contar con todos los controles de verificación con los proveedores que contratan, pues como se menciona, el artículo 5 fracción II, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 15-D, del Código Fiscal de la Federación, establece que el Impuesto al Valor Agregado de las operaciones realizadas con proveedores, será acreditable si el contratista subcontratado cuenta con el Registro de Prestadores de Servicios Especializados (REPSE), por lo anterior si no se cuenta con dicho registro, no se encuentra en posibilidades de hacer acreditable el impuesto trasladado por el proveedor, y por lo tanto el IVA pagado y por el cual se genera saldo a favor tampoco se podrá solicitar en devolución.

4.8 Evitar operaciones bajo la figura de compensación

El Pleno del Tribunal Colegiado de Circuito sentó un precedente que vendría a reconfigurar la actuación de los contribuyentes, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 1o.-B Y 5o., FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA, NO DA LUGAR A INTERPRETAR QUE, EN LA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR, LA FIGURA EXTINTIVA DE LA COMPENSACIÓN,

APLICABLE EN EL DERECHO CIVIL, SEA UN MEDIO DE PAGO PARA ACREDITAR DICHO IMPUESTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020)⁴²

En esta tesis se señala que resulta improcedente el acreditamiento del IVA cuando se realiza mediante el pago por compensación de contraprestaciones y de traslado del impuesto entre particulares.

Lo anterior, porque según el criterio, el artículo 5, fracción III, de la LIVA exige como requisito para el acreditamiento del impuesto trasladado que se encuentre efectivamente pagado, es decir, con flujo y no mediante compensación, porque el mencionado numeral 1-B de la misma ley, solamente permite la compensación de las contraprestaciones entre particulares; pero al no ser el impuesto una contraprestación, entonces no puede aplicarse la definición de efectivamente pagado cuando se satisfaga de cualquier forma el interés del acreedor.

La tesis por contradicción también se basa en el artículo 2192, fracción VIII, del Código Civil Federal (CCF), el cual establece que la figura de la compensación no tiene lugar cuando, como en el caso, las deudas guardan relación con obligaciones fiscales y, por otra parte, la legislación tributaria aplicable no la autoriza expresamente.

Estos contribuyentes cumplidos en sus obligaciones fiscales que hayan realizado operaciones reales y hayan pagado el impuesto trasladado mediante compensación, se encuentran en un gran aprieto porque la única oportunidad que tienen de corregir su situación fiscal es considerando no acreditables esos importes trasladados puesto que, realizar los pagos con flujo de operaciones anteriores no resulta viable porque el artículo 5, fracción III, de la LIVA establece expresamente

⁴² IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 1o.-B Y 5o., FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA, NO DA LUGAR A INTERPRETAR QUE EN LA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR, LA FIGURA EXTINTIVA DE LA COMPENSACIÓN, APLICABLE EN EL DERECHO CIVIL, SEA UN MEDIO DE PAGO PARA ACREDITAR DICHO IMPUESTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Undécima Época 2025094, PC.XVI.A. J/4 A (11a.). Libro 16, Agosto de 2022, Tomo IV, página 3891, Jurisprudencia administrativa.

como requisito para el acreditamiento que el impuesto haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

Lo anterior evidentemente imposibilita que en las operaciones bajo la forma de extinción de la obligación como lo es la compensación permita el acreditamiento del IVA, por lo tanto, los contribuyentes deben poner total cuidado y atención que si se lleva a cabo esta forma de extinción de las obligaciones deberían ser por las contraprestaciones no así con los impuestos y mucho menos que si se optó por la compensación se puedan solicitar los saldos a favor en devolución.

Los contribuyentes podrían apelar a su derecho a la devolución de los saldos a favor generados bajo esta figura, sin embargo, los plazos por los litigios que desencadenaría apelar a su derecho podrían ser muy prolongados e infructuosos.

4.9 Funciones operativo-administrativas adecuadas.

Las organizaciones siempre están enfocadas a cumplir con los objetivos y metas, esto es de cada organización en articular, por lo que todas las áreas de una organización deben trabajar coordinadamente para cumplir, inclusive, diversas metas particulares. El desarrollo de diversas actividades debe ser planeadas, dirigidas y organizadas, por lo que todos los miembros de una organización deben contar con ciertas habilidades y capacidades tendientes a desempeñar adecuadamente sus actividades, estos para sobrellevar situaciones complejas y desafiantes.

En los últimos años el comportamiento y desarrollo en las organizaciones de las personas se ha ido promoviendo, sin embargo, aún se tienen enormes áreas de

oportunidad para cada caso en concreto, ya que constituye una de las tareas más complicadas e importantes de una organización, pues el capital humano es el más versátil y convierte en un constitutivo dentro de las operaciones internas y externas para alcanzar los objetivos de las organizaciones.

Se debe entender que la personalidad se refiere a una serie de características personales, en donde se muestran motivos, emociones, valores, intereses, actitudes y competencias; organizadas en el entorno social, cultural y familiar, estos elementos influye de manera determinante en el desempeño laboral y el éxito de la organización, de igual forma, conocer que dentro de los muchos atributos de la personalidad guardan especial potencial para prever el comportamiento de las personas en las organizaciones.

Para Quintero⁴³, existen las siguientes clases de personalidad:

- La orientación a la realización. - Las personas con gran necesidad de realización están luchando constantemente por hacer mejor las cosas. Incansablemente buscan el éxito a través de actividades donde los desafíos constituyen su mayor motivación.
- El autoritarismo. - Quienes tienen una personalidad autoritaria guardaran una relación negativa con el rendimiento, cuando el empleo exige sensibilidad para los sentimientos de los demás, tacto y capacidad de adaptación a situaciones complejas y cambiantes. Por el contrario, cuando los empleos están muy estructurados y el éxito depende del respeto estricto de reglas y reglamentos, el empleado muy autoritario funciona bien.
- Maquiavelismo. - Toma el nombre por Maquiavelo quien escribió acerca de cómo ganar y usar el poder. Este tipo de personas cree que el fin justifica los medios, les gusta manipular más y ganar más por lo que no son fáciles de persuadir.

⁴³ Quintero, Thais, El comportamiento organizaciones, Gestipolis, consultado el 26 mayo 2024, disponible en: <https://www.gestipolis.com/el-comportamiento-organizacional/>

- Autoestima. - es el grado en que se es aceptado por uno mismo, esta característica determina en muchas ocasiones el grado de éxito de las personas, todos aquellos que tengan una autoestima alta serán capaces de enfrentar retos fuera de sus miedos o condicionantes, además de que no serán tan susceptibles a las situaciones del exterior. En los puestos administrativos, las personas que tienen poca autoestima suelen preocuparse por complacer a otros, y, por tanto, es menos probable que adopten posiciones poco populares. Por el contrario, los individuos con gran autoestima, desarrollan seguridad y confianza en las labores que desempeñan, siendo más probables que triunfen en el trabajo.
- Locus de control o lugar de control. - hay personas que piensan que ellos son responsables de su estilo de vida y su destino. De forma interna, controlan lo que les pasa o de forma externa, a través de fuerzas exteriores. Las investigaciones relacionadas con dicho aspecto señalan que las personas con mucho auto control suelen prestar más atención al comportamiento de otros y son más capaces de conformarse que aquellas que tienen poco autocontrol. El auto control conlleva al éxito en los puestos administrativos donde se requiere el desempeño de muchos roles, incluso muchas veces contradictorios.
- Auto monitoreo. - ser capaz de adaptar mi comportamiento a las situaciones que se presentan en la vida cotidiana de eso se trata este punto habla de las personas con alto auto monitoreo pueden mostrar diversas caras de sí mismos según como se requiera, aunque algunas veces sean contradictorias, pero serán considerados para ascensos dentro de la empresa o de otras organizaciones.
- Toma de riesgos. - se refiere a que en los puestos de gerencia dentro de una empresa debe de buscarse aceptar las responsabilidades al tomar decisiones. Según estudios en el grado en que se adopten los riesgos depende en algunas ocasiones del puesto que se desempeña.

Es desgaste operativo, con independencia de estas características de la personalidad se da por el exceso de funciones, y los miembros de las

organizaciones buscan siempre realizar con eficacia y eficiencia sus funciones, pero a largo plazo en la mayoría de los casos se sienten frustrados y cansados por no desempeñar en tiempo las funciones propias que le competen y esto desencadena que el desarrollo de sus actividades no sea de la calidad adecuada y es aquí se va desgastando la operación en cuanto las funciones de los miembros de la organización, por lo que compete a las solicitudes de devolución de impuestos, esto se traduce en que el exceso de información que la autoridad solicita en los requerimientos de información, no se logre aportar en su totalidad y con las formalidades adecuadas que desencadenan un rechazo en las solicitudes de devoluciones de impuesto, pues se ha visto que la autoridad fiscal rechaza las solicitudes de devolución ya que los contribuyentes no aportan de manera completa las documentales que le son requeridas, donde demuestre las circunstancias, modo, tiempo y lugar que las operaciones con sus proveedores se realizaron de manera fehaciente. Es importante aportar oportunamente las documentales a la autoridad fiscal ya que son la evidencia de las operaciones de los gastos que los contribuyentes realizan y hacen deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta y acreditable para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, al no proporcionar evidencia alguna al respecto, las autoridades fiscales consideran que la omisión constituye un elemento adicional que permite arribar a la conclusión de que no acredita la veracidad de la operación, pues atendiendo a un principio de razonabilidad y proporcionalidad de los hechos, se desprende que no es posible carecer de control alguno del personal que supuestamente materializa un servicio contratado, siendo de este modo que las autoridades rechazan las solicitudes de devolución de impuestos.

4.10 Asesoría fiscal y administrativa

Los contribuyentes presentan muchos problemas que se pueden prevenir con base en una adecuada asesoría profesional, especialmente si las organizaciones son de

gran tamaño, ya que esto evita enormes problemas que, por falta de tiempo, de conocimiento y de capacitación se desencadenan; la asesoría profesional no solamente encaminada al cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino que además a prevenir operaciones que podrían afectar a las solicitudes de devolución de impuestos.

La asesoría fiscal y administrativa, es algo que de no llevarse de manera adecuada impactaría negativamente en el funcionamiento de las organizaciones. La asesoría implicaría en la orientación, sugerencia de acciones de carácter específico al tema en cuestión. Es importante precisar que quien funge como asesor es responsable de las acciones de los contribuyentes, además si este asesor cuenta con personal a cargo, es responsable de las actuaciones de los mismos.

Con frecuencia los contribuyentes buscan asesoría al comienzo de sus operaciones, sin embargo, no deben limitarse solo al inicio de sus operaciones si no extenderla a toda su vida al margen de las contribuciones de los impuestos, esto para establecer mejoras en sus procesos operativos y administrativos.

Los temas fiscales requieren de una constante actualización y seguimiento, ya que las leyes y disposiciones mexicanas son tan cambiantes, varias de forma continua.

Cuando las autoridades fiscales realizan requerimientos de información relacionadas con las solicitudes de devoluciones de impuestos, los contribuyentes no se deberían limitar a aportar las documentales necesarias para el caso concreto, sino que además las documentales que se aporten deben de atender a los requisitos fiscales que la propia autoridad ha establecido, al margen de las leyes tributarias y del propio Código Fiscal de la Federación, ya que no aportar las documentales en forma y conforme lo establecen las normas fiscales esto desencadenaría que las devoluciones de impuestos sean rechazadas en forma parcial o total.

4.11 Establecer la figura de un supervisor de cumplimiento administrativo-fiscal

Es preciso señalar que las empresas puedan realizar un análisis de sus capacidades y áreas de oportunidad para que identifiquen todas aquellas acciones que pueden llevar a cabo para mitigar los riesgos que un posible rechazo en las devoluciones de saldos a favor de IVA, de este modo una vez realizado tal acción, en primera instancia, dependiendo de la dimensión de las empresas, pueden contar con la figura de un asesor externo especialista en el área de lo fiscal, o bien contar con un área interna en la organización como figura corporativa especialista en distintos ámbitos en la ciencias de lo fiscal, derecho y administrativo.

Esta figura es muy atractiva e importante, ya que en las solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA lo que se pone en juego son los recursos económicos propios de las organizaciones; que es lo que dan flujo a cubrir pasivos y cumplir con todas las obligaciones económicas para poder darle paso a su continuidad operativa.

Una de las medidas que puede dejar mayores resultados a mitigar los factores en que se incurre y que como consecuencia resulta en el rechazo de las solicitudes de devolución de IVA en las organizaciones, es tener la oportunidad de integrar dentro de las organizaciones un colaborador especialista que tenga plenos conocimientos en la ciencia de los fiscal, que sea capaz de estar en constante capacitación para poder realizar un análisis de manera interna a las organizaciones y poder identificar todos aquellos factores que inciden en el rechazo de las solicitudes de devolución de saldos a favor que las organizaciones realizan. La supervisión a los procesos administrativos fiscales será de mucha importancia ya que es la causa raíz de tener éxito o no en las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA.

La figura de un supervisor en el cumplimiento administrativo-fiscal de las organizaciones tendrá la capacidad de observar el rol y desempeño de todas las áreas que la integran, y poner mayor énfasis y cuidado en lo que respecta a la parte administrativa, pero sobre todo en la parte fiscal. Se trata, pues, de establecer las responsabilidades de todas las áreas involucradas, pues va desde la documentación que se genera del área de compras y almacén hasta el archivo para realizar e integrar los libros contables, pero incluso puede llegar hasta tener en

documentación los manuales de procesos de todas las áreas administrativas y producción, de ser necesario, así como velar por los ciclos y canales de comunicación, tanto internas como externas.

Este supervisor de cumplimiento, debe ser analítico y preciso en sus observaciones, debe tener claro la objetividad de su diagnóstico para que todas las áreas involucradas sumen al desarrollo del proyecto, saber que lo que se pone en juego es, inclusive, la continuidad de las operaciones de las organizaciones. Es claro que el supervisor de cumplimiento juega un papel importantísimo en el cumplimiento de los objetivos de las organizaciones y que forma parte de todo el engranaje de la misma, es por ellos que les compete a los directivos tomar las mejores decisiones de cara al logro de los objetivos que se buscan.

Dentro del proceso de devolución de saldos a favor de IVA, implica el manejo de la plataforma del Servicios de administración Tributaria (SAT), a través de internet, por ello dentro de las cualidades que debe tener el supervisor de cumplimiento es el manejo del internet, pero sobre todo en el manejo adecuado y selectivo dentro de la página del SAT, ya que dentro de la misma hay un sinnúmero de trámites, pero solo algunos son relacionados con el trámite de devolución de saldos a favor de IVA.

Establecer una figura con la capacidad y conocimiento de los aspectos fiscales, administrativos, legales y tecnológicos, cubriría el perfil deseado que esté al frente de la responsabilidad del trámite de devoluciones de saldos a favor, sabiendo, además, la debida forma en que se tiene que entregar los reportes, documentos e informes que forman parte de la atención a los requerimientos de información de la autoridad fiscal a las solicitudes de devolución, con pleno conocimiento en los plazos que marca el CFF.

4.12 Comité de seguimiento de las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA

Dentro del proceso de devolución de saldos a favor de IVA, sobre todo en empresas en donde por naturaleza misma de la actividad los saldos a favor de IVA se generan constantemente, éstas deben dar seguimiento continuo a sus solicitudes, esto ayudará a que todos los involucrados tengan pleno conocimiento de todos los procesos abiertos y sobre todo conocer en que estatus se encuentran las solicitudes.

Establecer un comité de seguimiento implica el compromiso de todos los integrantes participes de las solicitudes de devolución, ésta no se trata de crear un órgano más al organigrama de las empresas, si no de darle funcionalidad continua con la objetividad y proposición adecuada.

El comité de seguimiento debe, en todo momento, tener pleno conocimiento del estatus de las solicitudes de devolución de saldos a favor, así como establecer el procedimiento o manual de operación.

Para poder asegurar el cumplimiento de las funciones y actividades, los miembros del comité deben ser las personas con mayor autoridad y liderazgo en las organizaciones y cuyas decisiones tienen mayor impacto en los resultados. Para establecer el comité de seguimiento de las solicitudes de devolución de saldos a favor en primera instancia deben ser el contador responsable del área, así como todos los demás miembros responsables de las áreas funcionales que mayormente impactan en el proceso, como son ventas y facturación, tesorería, compras y almacén, proyectos e innovación, gestión humana. Según el tamaño y estructura de la organización, pueden añadirse otras áreas específicas.

4.13 Responsable de archivo material de operaciones

Como se pudo hacer mención dentro del capítulo III de este trabajo de investigación, la autoridad fiscal se encuentra facultada de requerir información en la que se le debe proporcionar documentalmente soporte de las operaciones realizadas que

ampan los ingresos y egresos de los contribuyentes que solicitan devoluciones de saldos a favor.

Dependiendo de la magnitud de las operaciones y en consecuencia el importe del monto del saldo a favor, los contribuyentes se verán en la necesidad de acreditar materialmente de todas operaciones que se llevaron a cabo en el periodo en la que se solicita la devolución del saldo a favor.

Las documentales pueden llegar a ser tan bastos como mínimos, en la que por cada operación realizada será necesario contar con dicho soporte documental; de manera enunciativa estas documentales pueden ser:

- Contratos con clientes y proveedores.
- Pedimentos de importaciones y exportaciones.
- Contratos por disposiciones de créditos.
- Contratos con acreedores y deudores diversos.
- Cotizaciones de servicios y adquisiciones de suministro de materiales.
- Ordenes de Compras y ventas.
- Remisiones de suministro de materiales.
- Controles de acceso de proveedores.
- Registro fotográfico de las operaciones.
- Manuales de operación.
- Avances de proyectos de obra y edificación.
- Demas documental adicional.

Toda esta documentación, como se mencionó, será indispensable para acreditar materialmente las operaciones que los contribuyentes llevan a cabo en el desarrollo de sus actividades y por cada operación realizada.

De lo anterior, se hace necesario delegar la responsabilidad a una persona encargada de recabar toda la documentación que acreditará las operaciones realizadas. Esto permitirá que toda la documentación se disponga en tiempo y forma cuando así sea requerida por las autoridades fiscales, se evitará retrasos en la solventación de los requerimientos de información que la autoridad realiza y dará

mayor seguridad y certeza de que las operaciones llevadas a cabo con clientes y proveedores se realizaron materialmente.

4.14 Capacitación al área contable y fiscal de las empresas.

La capacitación continua y adiestramiento es la mejor herramienta que se puede implementar dentro de las organizaciones, pero no basta con que sea de aplicación de una sola ocasión, pues ésta debe ser constante para una mejora continua. El campo de lo fiscal es una materia en constante cambio, por lo que la capacitación a los miembros del área contable también debe ser continuo, pues no basta con saber de la normativa que rige las devoluciones de impuestos, además también es necesario saber de todas las reformas que de la misma materia se realizan.

Hoy día los intereses y objetivos de las organizaciones deben no solo velar por los propios, sino que además éstos deben converger en el mismo sentido a los intereses de los particulares de todos los colaboradores a que pertenecen a una organización.

La capacitación constante a los miembros de las organizaciones logra en muchos casos a romper los elementos que frenan la acción a lograr el crecimiento tanto individuales como colectivos, por ello la capacitación de expertos en la materia será la mejor herramienta para una mejor continua.

La capacitación, en términos económicos no debe verse como un gasto más de las organizaciones, sino que ésta representa una inversión que a largo plazo representa conseguir los siguientes objetivos:

- Calidad y mejora en las tareas.
- Reducción en tiempos y supervisión
- Solución de problemas con diferente visión
- Sensibilización ante nuevos retos
- Desarrollo ético y motivación del personal

- Creación de equipos de trabajo de alto desempeño
- Seguridad y autoestima en los trabajadores
- Mayor especialización y flexibilidad en sus tareas.
- Mayor rendimiento y disminución de tiempos de atención en los trabajos que se desarrollan.

De lo anterior, llevar a cabo la capacitación continua a los colaboradores de las organizaciones debe ser el elemento diferenciador de calidad en el desempeño de los miembros de las organizaciones.

4.15 Lineamiento a seguir en el proceso de solicitud de saldos a favor de IVA

En todas las organizaciones para poder llevar con éxito los objetivos de las mismas, es preciso contar con un diseño de todos los diferentes cargos y funciones de todas las áreas de las organizaciones, esto es, contar con los lineamientos a seguir de acuerdo con las funciones y roles de las áreas de trabajo.

Estamos hablando de un documento que contiene las mejores prácticas de su empresa, las cuales definen su enfoque sistemático para lograr de la mejor manera o, mejor dicho, de la manera correcta, las expectativas, los planes y las rutinas de trabajo. El propósito de este documento con los lineamientos a seguir es servir como material de capacitación y, asimismo, garantizar la consistencia: algo que asegurará el aumento de valor de su marca. Para explicarlo de otra manera, los procedimientos están diseñados para ayudar a reducir las variaciones y minimizar los errores dentro de un determinado proceso. Indicar claramente lo que se persigue con cada proceso, es útil para lograr la cooperación o el cumplimiento e infunde en los empleados un sentido de dirección y de urgencia.⁴⁴

⁴⁴ De franco Levi, David, ¿Qué es un manual de puesto, cuál es su importancia y cómo se crea?, consultado: 10/06/2024 disponible en: <https://es.linkedin.com/pulse/qu%C3%A9-es-un-manual-de-puesto-cu%C3%A1l-su-importancia-y-c%C3%B3mo-de-franco-levi>

La finalidad de establecer estos lineamientos a seguir de las funciones es ser operativo y funcional, pues será un parámetro de medición a los resultados.

Los lineamientos a seguir en el proceso de solicitud de devolución de impuestos pueden ser tan genérico como detallado de cada una de las actividades que involucran la misma actividad, el ser tan detallado puede ser de gran utilidad para aquella persona que por primera vez se va adentrando a realizar dicha actividad, ello evitará a mitigar errores o descuidos al propio procedimiento.

Todas las organizaciones son un conjunto de procesos integrados, por lo que la actividad de un área impacta en mayor o menor medida a la otra, por ello es importante identificar tanto los procesos como las relaciones que existen entre ellos. Finalmente deben ser documentados y mejorados continuamente.

Algunos de los beneficios de estos lineamientos son⁴⁵:

- Ofrece una visión transparente del proceso: En primer lugar, mejora la comprensión del proceso. El conjunto de actividades, relaciones e incidencias de un proceso no es fácilmente discernible a priori. La diagramación hace posible aprehender ese conjunto e ir más allá, centrándose en aspectos específicos del mismo, apreciando las interrelaciones que forman parte del proceso, así como las que se dan con otros procesos y subprocesos.
- Permite definir los límites de un proceso: A veces estos límites no son tan evidentes, no estando definidos los distintos proveedores y clientes (internos y externos) involucrados. La cuestión de los límites es vital. Al estar los procesos relacionados entre sí, es imprescindible determinar con precisión dónde se inician y dónde finalizan. Esta información nos la dará el flujograma del proceso.

⁴⁵ Altecó Consultores, “Diagrama de Flujo (flujograma) en la Gestión de Procesos”, consultado: 10-06-2024, disponible en: [Diagrama de Flujo \(flujograma\) en la Gestión de Procesos - \(alteco.com\)](https://www.alteco.com/Documentos/Flujograma%20en%20la%20Gestion%20de%20Procesos.pdf)

- Facilita la identificación de los clientes: Es más sencillo determinar sus necesidades y ajustar el proceso hacia la satisfacción de sus necesidades y expectativas.
- Estimula el pensamiento analítico: En el momento de estudiar un proceso, haciendo más factible generar alternativas útiles.
- Proporcionar un método de comunicación más eficaz: Ya que introducen un lenguaje común; si bien es cierto que para ello se hace preciso la capacitación de quienes entrarán en contacto con la diagramación.
- Ayuda a establecer el valor agregado: El diagrama flujo permite analizar qué valor aporta cada una de las actividades que componen el proceso. Por lo tanto, permite identificar aquellas innecesarias, reduciendo tiempo y costos.
- Referencia para establecer mecanismos de control. Constituye una excelente herramienta para el control y mejora de los procesos. Al mismo tiempo, facilita establecer los objetivos para las distintas operaciones y actividades llevadas a cabo.
- Mejora tiempos y costos: Facilita el estudio y aplicación de acciones que redunden en la mejora de las variables tiempo y costos de actividad e incidir, por consiguiente, en la mejora de la eficacia y la eficiencia.

4.15.1 Ejemplificación de los lineamientos a seguir en el proceso de solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA

Introducción al procedimiento

El siguiente procedimiento tiene como propósito garantizar el cumplimiento de las actividades que llevará a cabo el colaborador que desempeñará las actividades de ***DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS***.

Será un instrumento de consulta, que permita mostrar y orientar de forma clara y concisa, en las principales funciones que debe cumplir el colaborador en su puesto. Además de brindar apoyo y proporcionar la información inicial para conocer sus principales actividades.

Objetivo del puesto

Recuperación de saldos a favor de impuestos mediante solicitud, control y seguimiento de devoluciones de Impuestos (IVA)

Alcance

El presente documento es de consulta y aplicación para la Gerencia de Contabilidad y personal autorizado solicitante.

Funciones principales

- Solicitud de devolución de impuesto a favor a la SHCP mediante portal SAT
- Solventar requerimientos de información adicional emitidos por las autoridades fiscales (SAT), derivados a las solicitudes de devolución de impuestos.
 - Generación de reportes contables
 - Clasificación e integración de orígenes de los depósitos
 - Integración de gastos por proveedores
 - Elaboración de escritos libres

Descripción de actividades

Solicitud de devolución de impuesto a favor a la SHCP a través del portal SAT

(ANTES)

1. Tener presentado la declaración de impuestos en la que se origina el saldo a favor de IVA.
2. Tener presentado la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT).
3. Contar con el estado de cuenta emitido por el banco, correspondiente al mes declarado.

4. Llenar anexos 7 Y 7A (EMITIDOS POR EL SAT) con la información de la declaración.
5. Comprimir en formato .ZIP los archivos (máx. 4000 KB) mencionados en los pasos 3 y 4 para poderlos cargar en la página de SAT.

(DURANTE)

1. Ingresar a página del SAT, en el apartado de **DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES** y seleccionar la pestaña **SOLICITA TU DEVOLUCIÓN**.
2. Ingresar RFC y contraseña de acceso
3. Llenar campos requeridos en la página, (información correspondiente al mes que se va a solicitar)
4. Seleccionar cuenta bancaria a la que se realizará la devolución
5. Adjuntar estado de cuenta en formato PDF
6. Adjuntar anexo 7 y 7 A en formato ZIP
7. Revisar que la información sea correcta.
8. Enviar solicitud y firmar con la FIEL de la empresa.
9. Descargar acuse de solicitud de devolución, emitido por el SAT.

(DESPUÉS)

1. Actualizar archivos y expedientes de la solicitud de devolución en cuestión, que será el concentrado donde se almacene toda la información del estatus de las devoluciones.

Solventar requerimientos de información adicional emitidos por el SAT, derivados a las solicitudes de devolución de impuestos.

1.- Generación de reportes contables

(ANTES)

1. Haber enviado la solicitud de la devolución de impuestos al SAT y tener por requerida información adicional, vía acto administrativo emitido por el SAT, a través de buzón tributario.

(DURANTE)

2. Abrir el requerimiento de información emitido por el SAT.
3. Descargar los reportes en programa contable:
 - Balanza a detalle, NIVEL 3.
 - Reportes auxiliares de las cuentas de: Bancos, clientes, proveedores, IVA causado y acreditado, acreedores, deudores.
 - Libro diario (compras, ventas, caja y bancos, diario)
4. Guardar los reportes contables en la carpeta en que se concentrará la información.

(DESPUÉS)

5. Conservar información en carpeta de envío mientras se completan todos los puntos del requerimiento.

2.- Integración de la cobranza

(ANTES)

1. Crear carpeta digital de COBRANZA
2. Identificar el papel de trabajo Excel a realizar (tasa 0% o tasa 16%), el que habrían de llenar con el flujo de efectivo por cobranza del mes del que se requiere información.

(DURANTE)

3. Llenar el papel de trabajo tasa 0% o 16% según corresponda:
 - Nombre del cliente
 - RFC
 - Núm. Factura

- Fecha de la factura
 - Importe
 - Tipo de cambio (si necesario)
 - Póliza de pago
 - Fecha de póliza de pago
4. Realizar el cruce con el estado de cuenta (identificar el depósito con el monto de las facturas y agregar referencias del estado de cuenta)
 5. Integrar CFDI de ingresos cobrado.

(DESPUÉS)

1. Validar que los datos del PT coincidan con la declaración del mes correspondiente.
2. Conservar información en carpeta de envío mientras se completan todos los puntos del requerimiento

3.- Clasificación e integración de orígenes de los depósitos

(ANTES)

1. Haber enviado la solicitud de la devolución de impuestos al SAT y tener por requerida información adicional, vía acto administrativo emitido por el SAT, a través de buzón tributario.
2. Contar con los estados de cuenta emitidos por las instituciones financieras a nombre del contribuyente.

(DURANTE)

3. Recibir el requerimiento de información adicional derivado de la solicitud.
4. Elaborar los principales **papeles de trabajo (PT)** (Depósitos por banco, Traspaso entre cuentas propias y Depósitos bancarios)
 - **Depósitos por banco:** Capturar todos los depósitos por banco, ordenarlos por institución bancaria y revisar que los datos coincidan con la balanza de comprobación en contabilidad.

- **Traspaso entre cuentas propias:** Llenar en un formato de Excel las cuentas bancarias que reciben el depósito y las cuentas bancarias que lo emiten, identificar la póliza de registro de la transacción y hacer cruce con los estados de cuenta.
 - **Depósitos bancarios:** Clasificar por concepto el depósito bancario (cobranza: TASA 0%, TASA 0% EXTRANJERO, TASA 16%, documentos por pagar, deudores diversos, acreedores, traspaso entre cuentas propias, inversiones, otros) siendo este clasificado por institución bancaria.
5. Revisar que los papeles de trabajo coincidan con la balanza de comprobación.
 6. Reunir toda la información que sustente las operaciones, haciendo una clasificación por **Banco** y por **Concepto** que corresponden a cada operación.
 7. Integrar en cada carpeta de banco:
 - **COBRANZA**
 - ✓ Facturas
 - ✓ Notas de crédito
 - ✓ Contrato
 - ✓ Registros contables de pago y provisión
 - ✓ Cruce estado de cuenta
 - ✓ Papel de trabajo
 - **PRESTAMOS BANCARIOS**
 - ✓ Contratos
 - ✓ Registros contables
 - ✓ Auxiliares contables
 - ✓ Pagares de disposiciones
 - ✓ Tablas de amortizaciones
 - ✓ Cruce estado de cuenta

- **DEUDORES/ACREEDORES DIVERSOS**

- ✓ Contratos
- ✓ Registros contables
- ✓ Comprobantes de pago (deposito-pago)
- ✓ Cruce estado de cuenta
- ✓ Facturas cobro intereses
- ✓ Calculo intereses

- **TRASPASO ENTRE CUENTAS PROPIAS**

- ✓ Papel de trabajo, traspaso entre cuentas propias
- ✓ Registro contable

- **INVERSIONES**

- ✓ Contrato cuenta bancaria
- ✓ Pólizas contables

- **OTROS CONCEPTOS**

- ✓ Registros contables
- ✓ Soporte documental que ampare los depósitos
- ✓ Cruce estado de cuenta

(DESPUÉS)

8. Conservar información en carpeta de envío mientras se completan todos los puntos del requerimiento.

4.- Integración de gastos por proveedores

(ANTES)

1. Haber enviado la solicitud de la devolución de impuestos al SAT y tener por requerida información adicional, vía acto administrativo emitido por el SAT, a través de buzón tributario.
2. Contar de primera mano DIOT

(DURANTE)

3. Elaboración de un papel de trabajo **#1** donde se integran todos los gastos que gravaron impuesto con tasa del 16%.
 - ✓ Nombre del proveedor
 - ✓ RFC
 - ✓ Concepto, folio y fecha de factura
 - ✓ Monto pagado y desglosado a proveedor
 - ✓ Pólizas de registro
 - ✓ Cruce con el estado de cuenta
4. Elaborar el papel de trabajo **#2** del 80% de los proveedores (tomando como base la DIOT)
 - ✓ Nombre del proveedor
 - ✓ RFC
 - ✓ Concepto, folio y fecha de factura
 - ✓ Monto pagado y desglosado a proveedor
 - ✓ Pólizas de registro
 - ✓ Cruce con el estado de cuenta
5. Elaborar una carpeta por cada proveedor para ir integrando la documentación correspondiente.
6. Teniendo ambos papeles de trabajo **#1 y #2**, dentro del **#2** se identificará a qué departamento pertenece el gasto o compra
7. Al tenerlos identificados se le hará una solicitud de información a cada departamento (Mantenimiento, Compras y Proyectos, etc.) solicitando la información adicional correspondiente a cada gasto y/o compra.
8. Ya teniendo respuesta de los departamentos (Mantenimiento, Compras y Proyectos, etc.) se procede a integrar por proveedor la información adicional brindada, las cuales pueden ser:
 - ✓ Facturas
 - ✓ Complementos de pago

- ✓ Comprobantes de pago
- ✓ Contratos
- ✓ Evidencia fotográfica
- ✓ Reportes de avance
- ✓ Bitácoras
- ✓ Órdenes de compra/servicio
- ✓ Cotizaciones
- ✓ Planos
- ✓ Etc.

(DESPUÉS)

9. Conservar información en carpeta de envío mientras se completan todos los puntos del requerimiento.

5.- Elaboración de escritos libres

(ANTES)

1. Haber enviado la solicitud de la devolución de impuestos al SAT y tener por requerida información adicional, vía acto administrativo emitido por el SAT, a través de buzón tributario.

(DURANTE)

2. Elaborar un escrito en el cual se exprese de manera libre el por qué las erogaciones que se realizan en el mes son estrictamente indispensables para los fines de la actividad principal del contribuyente, siendo estos clasificados por proveedor.
3. Elaborar escrito en el cual se dé respuesta al cuestionario que requiera la autoridad.

4. Elaborar un escrito libre donde se esclarezca el origen libre de los depósitos por el concepto de **OTROS** o si llegara a existir una diferencia entre los depósitos bancarios y la declaración derivado de los anticipos de proveedores.

(DESPUÉS)

5. Imprimir en hojas membretadas y firmado por el contribuyente o representante legal.
6. Escanearlos y archivarlos en un expediente digital y físico.
7. Ya finalizados los puntos anteriores, convertir cada carpeta creada en un archivo comprimido en formato .ZIP que no pese + 4000 KB.
8. Hacer envío de reportes contables al SAT en el apartado de Devoluciones y Compensaciones > Seguimiento de trámites y Requerimientos > llenar campos requeridos.
9. Recibir acuse de envío de la atención al (los) requerimientos.

Las actividades antes descritas en la ejemplificación de los lineamientos a seguir deben ser analizadas a detalle y éstas pueden variar según las actividades mismas de los contribuyentes, sin embargo, pueden ser una guía a seguir para contextualizar todos y cada uno de los puntos a realizar.

Ahora bien, respecto a los puntos antes descritos y atendiendo aún más a la postura de las autoridades fiscales para rechazar, desistir o autorizar parcialmente las devoluciones de IVA es que esta se ha vuelto más exhaustiva respecto a su proceso de revisión sobre las solicitudes de los contribuyentes, en comparación con la tendencia que venía presentándose en el pasado, ya que hemos podido conocer que están yendo al límite en cuanto al plazo para la resolución de estos trámites, así como también que el detalle de información requerida ha crecido.

Respecto a lo anterior es preciso puntualizar que en contestación con folio **330027725000208** por medio de la cual la autoridad envía la información estadística solicitada. Respecto a los lineamientos en que se basan las administraciones para elaborar los requerimientos de información, la respuesta de la autoridad es que no hay disposiciones internas para solicitar documentos, lo anterior, toda vez que dicha situación depende de la evidencia que sea necesaria para validar la existencia y correcta determinación del saldo a favor, por lo tanto, la Autoridad emite los requerimientos de información respecto de los trámites de devolución presentados por los contribuyentes de su competencia.

La Confederación de Cámaras Industriales (Concamin) en un planteamiento que presentó al Servicio de Administración Tributaria respecto a los problemas con las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado y a la excesiva información que se solicita y no reciben respuesta de parte de la autoridad, afectando las finanzas de dichos contribuyentes.⁴⁶

⁴⁶ Planteamiento de la Concamin y la respuesta del SAT, Segunda reunión bimestral 2021 con las coordinaciones nacionales de síndicos del contribuyente, pág. 37,38 consultado 20 jun 2024, disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/terceros_autorizados/sindicos_contribuyente/Documents/2a_Reunion_2021_Conjunta.pdf

La autoridad fiscal se limita a dar contestación que la ficha de trámite “10/CFF Solicitud de devolución de saldos a favor de IVA”, del Anexo 1-A, de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) vigente, señala los requisitos mínimos que se deben cumplir para su presentación.

La autoridad fiscal señaló que dichos requisitos mínimos se describen en la “Tabla 10.1 Solicitud de devolución de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado”, contenida en la ficha de trámite mencionada. Además, aclaró que la tabla enumera de manera enunciativa, más no limitativa, la información y documentación que debe adjuntarse a una solicitud de devolución, en este caso del IVA.

La autoridad fiscal también precisó que cuenta con directrices internas que regulan el actuar de las Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal, para garantizar el derecho del contribuyente de obtener la devolución de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

De toda la problemática expuesta y atendiendo a esta circunstancia, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) inicialmente negó la problemática afirmando que la mayoría de las solicitudes de devolución se autorizaban (lo cual es cierto solo respecto del número de resoluciones, mas no en cuanto a importe, esto no es una realidad).

El organismo también afirma que los casos en que se niega la devolución eran por causas atribuibles al contribuyente, exponiendo que aún existen contribuyentes (la mayoría del rubro de Grandes Contribuyentes) que presentan solicitudes donde se detectan inconsistencias, faltantes de información en el origen del saldo o riesgos de elusión fiscal, entre otras prácticas en perjuicio de las y los mexicanos (parcialmente cierto, pero en la mayoría de los casos no es así), y señala que se está devolviendo más de lo que se paga (imposible, por la simple mecánica de obtención de los saldos a favor).

En resumen, resultaría inaudito e inconcebible, cualquier practica de manipulación que de manera deliberada realice el SAT (o las ordena la SHCP) para aumentar de

manera dolosa e indebida la recaudación de impuestos, y reducir así el abultado déficit fiscal que realmente se está generando.

Po lo tanto es fundamental que los contribuyentes estén bien informados sobre los procedimientos y requisitos establecidos por el SAT para las devoluciones de IVA, ya que el cumplimiento adecuado de estos puede influir significativamente en el éxito de la solicitud de devolución.

CONCLUSIONES

La presente investigación y en sustento con los fundamentos metodológicos que se manifestaron desde el capítulo primero, se concluye obtener una visión más amplia y general sobre las complicaciones que en materia de devoluciones de saldos a favor se enfrentan los contribuyentes, así como obtener de esta investigación factores tendientes a jugar en favor de las autoridades fiscale para motivar el rechazo de las solicitudes de devoluciones de saldos a favor del Impuestos al Valor Agregado.

Siguiendo con el capítulo segundo de esta investigación se enfocó al estudio de las normas constitucionales que rigen el origen del pago de los tributos y hacer hincapié en que una vez nacida la obligación del pago de los tributos también lo es que nacen el derecho a la devolución de los saldos a favor a los contribuyentes de los mismos. Se recabaron de distintos autores diversos fundamentos para establecer los preceptos legales que rigen en este sentido las devoluciones de saldos a favor.

Vemos entonces que el derecho a la devolución principalmente nace con motivo del pago de impuestos en exceso. Los pagos en exceso que los contribuyentes realizan pueden derivarse de un pago de los indebido o de un saldo a favor, esto es por la simple mecánica de cálculo y pago de los impuestos establecidos en las leyes fiscales, y para el caso concreto del Impuesto al Valor Agregado, en su ley vigente.

Se advierte que en la misma línea que nace la obligación del pago de las contribuciones, también lo es que nace en forma paralela el derecho a la devolución de los impuestos pagados en exceso en atención a la equidad y proporcionalidad del pago de los mismos.

De este modo cuando las autoridades fiscales no devuelven los saldos a favor afectan directamente los principios jurídicos sobre los que versa la devolución de impuestos, como los son los principios del debido proceso, con la debida motivación y fundamentación en el sentido que las autoridades fiscales no dan certeza jurídica al tener por desistido las solicitudes de devolución que los contribuyentes realizan,

afectando de este modo su patrimonio, ya que los saldos a favor constituyen la propiedad real económica con que cuentan los contribuyentes y que por simple garantía a los principio de equidad y capacidad tributaria deberían ser restituidos sin mayores complicaciones.

De este modo el presente proyecto de investigación se viste de una base sólida para poder desarrollar el siguiente capitulado de este proyecto de investigación, debido a que como se estructura este trabajo es la con finalidad de identificar los factores tendientes a que las solicitudes de devolución de IVA sean rechazadas para que de este modo los contribuyentes puedan tomar base este proyecto de investigación los lineamientos que puedan seguir para tener menos complicaciones en sus solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA.

Del análisis realizado en el presente trabajo de investigación, respecto a las dificultades que se enfrentan los contribuyentes para que la devolución de saldos a favor de IVA se lleve a cabo de manera exitosa, se concluye que la problemática existe y es real, y que atendiendo a las estadísticas de devolución éstas no se desarrollan en el plano de garantizar los derechos de los contribuyentes.

Por consiguiente, en el capítulo tercero y con base en el análisis obtenida de otras fuentes de información nos permitió conocer las estadísticas sobre las que versa las solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA, mostrando un panorama aún más amplio de su comportamiento respecto a los desistimientos, rechazos y en su caso autorización de devoluciones de saldos a favor.

Respecto del análisis sobre los requisitos que debe contar el contribuyente al momento de solicitar su devolución de impuestos y el cumplimiento de obligaciones ligadas con dicha solicitud, así como la documentación relacionada con los requerimientos de información se estiman excesivos.

El Código Fiscal de la Federación establece la obligación de las autoridades de devolver las cantidades pagas por los contribuyentes de manera indebida, así como las que procedan conforme a las leyes fiscales.

Se concluye que las autoridades fiscales realizan prácticas indebidas encaminadas a rechazar las solicitudes de devoluciones, una de las cuales constituye el exceso de información que solicita en sus requerimientos de información complicando así las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado con exceso de requisitos.

Si bien es cierto que el SAT tiene derecho a requerir la información que considere necesaria, para comprobar que las transacciones que pudieron generar los saldos a favor cuentan con toda la materialidad y razón de negocios que establece la Ley, también lo que estos requerimientos de información deben guardar relación con la misma solicitud del saldo a favor, sin ser innecesarios y excesivos.

Finalmente, del estudio realizado a los diversos factores que constituyen una tendencia a rechazar, por parte de las autoridades fiscales, las solicitudes de devolución de IVA nos encontramos que en gran medida éstas se encuentran relacionadas con el actuar de los contribuyentes, por tal manera que los contribuyentes puedan atender y corregir estas actuaciones con la finalidad de mitigar el riesgo de un desistimiento o rechazo de su solicitud de devolución de saldos a favor.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “Los impactos económicos que causa la negativa de devolución, caso: Impuesto al Valor Agregado (IVA), procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación, bajo el siguiente orden de ideas:

¿Cuál es el origen de los saldos a favor IVA?

En México como en muchos países cuando se habla de devoluciones de impuestos es porque son resultado de un pago de lo indebido y devolución por saldo a favor.

El artículo 22 del Código Fiscal Federal expresa que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. Tomando esta base legal, la devolución puede derivar de un pago de lo indebido, o en su caso, de un saldo a favor.

Ahora bien, cuando se habla de pagos de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que los contribuyentes enteran en exceso, sin que en primera instancia constituyan una obligación de pagarlos, es decir, montos que el contribuyente no debió pagar. El pago de lo indebido puede ser causa de un error aritmético.

Así pues, el saldo a favor no deviene de un error aritmético, ésta simplemente es consecuencia de la aplicación de la mecánica establecida en la ley. Así pues, que constituye un pago que se realizó conforme a derecho, pero que después han de ser devueltos por razones de la técnica fiscal que se utiliza.

En este sentido cuando el IVA acreditable es mayor que el IVA trasladado, el resultado es un saldo a favor del contribuyente.

El procedimiento para determinar el impuesto al valor agregado, a favor o a cargo, es sencillo; de hecho, como en casi todas las determinaciones de impuestos, es una fórmula aritmética.

La fórmula básica del IVA es:

Formula del IVA	
	IVA Traslado
(-)	IVA Acreditable
(+/-)	IVA retenido
(=)	IVA a cargo /favor

Esquema 5. Formula del IVA.

Fuente: Elaboración propia.

¿Cuáles son las causas y consecuencia que generan el rechazo de las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA?

Se pudo conocer que las causas del rechazo de las devoluciones de IVA pueden derivar de malas prácticas que ejercen las autoridades fiscales, los cuales son que

las autoridades fiscales realizan requerimientos de información extemporáneos, excesivos e innecesarios, que incluso pueden ser muy gravosos; una mala fundamentación en el rechazo de las devoluciones de IVA y que en muchas ocasiones simplemente la dejan por desistido faltando al principio de legalidad que debe guardar dichas resoluciones, ya que su estudio previo permitió evidenciar la inconstitucionalidad que se plantea como hipótesis de la investigación.

Las causas del rechazo de las devoluciones de saldos a favor de IVA, como se visó en la presente investigación también se pueden prevenir principalmente por evitar prácticas que los contribuyentes realizan tendientes a que sus solicitudes de devolución sean rechazadas, mismas que pueden ser:

- Descuidos administrativos.
- Prescripción del derecho a la devolución.
- Incumplimiento de las obligaciones fiscales
- Falta de atención a los requerimientos de la autoridad fiscal.
- Celebrar operaciones con proveedores que no cuentan con REPSE.
- Operaciones bajo la figura de compensación.
- Desgaste operativo.
- Ausencia de asesoría fiscal y administrativa.

Es necesario realizar un estudio de cada contribuyente en particular, sin embargo, estas causales pueden ser la base para el análisis de otras tantas que si se evitan pueden llevarse con éxito las solicitudes de devoluciones de saldos a favor.

Las causas que originan el rechazo de las devoluciones de IVA pueden ser variadas, y todas estas conllevan a consecuencias que pueden resultar en afectaciones jurídicas, como se hizo del estudio, así como graves afectaciones económicas que impiden que los contribuyentes lleven a cabo el curso normal de sus actividades, ya que la falta de recurso económicos que esto genera impide los pagos de obligaciones, buscando nuevas alternativas de financiamiento y que incluso son más caros.

¿Qué líneas de propuesta podrían ayudar a establecer una guía para favorecer que el retorno de las devoluciones de saldos a favor de IVA se realice en tiempo y forma, desde los controles internos de empresas físicas y morales?

Bajo este sentido, en primera instancia se plantea los lineamientos generales que los contribuyentes deben seguir en sus procesos de solicitud de devoluciones de saldos a favor de IVA, mismas que deben ser conocidas para llevar con éxito el proceso de devolución.

De igual manera se establecen las siguientes propuestas:

- Establecer la figura de un supervisor de cumplimiento administrativo-fiscal.
- Comité de seguimiento de las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA.
- Responsable de archivo material de operaciones.
- Capacitación al área contable y fiscal de las empresas.
- Establecer lineamientos a seguir en todos los procesos de devolución.

Del análisis que se debe hacer a cada contribuyente en particular, se deben tomar las mejores decisiones que abonen a superar las complicaciones que les causa el rechazo de sus devoluciones de saldos a favor de IVA.

Por consiguiente, dadas las respuestas a continuación nos permitimos probar la siguiente hipótesis denominada; “Las autoridades fiscales, rechazan o desisten las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA de manera arbitraria y sin fundamento legal a través de presunciones que son ajenas al contribuyente afectando su capacidad económica” se prueba por lo siguiente; como se pudo hacer del análisis de estudio del presente proyecto de investigación se observó una serie de prácticas que las autoridades fiscales realizan de manera arbitraria, atendiendo a su potestad tributaria, concluyendo actos de desistimiento y rechazando las solicitudes de devolución de saldos a favor sin fundamentos que den certeza jurídica a los contribuyentes; es en tanto que la hipótesis se prueba, ya que las autoridades rechazan o desisten las solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA de

manera arbitraria y sin fundamento legal, lo cual aterriza la viabilidad llevada a cabo en el poseso del desarrollo de la investigación científicamente.

El desarrollo del presente trabajo de investigación pretende que sea de enorme utilidad para todos los contribuyentes y no contribuyentes de los impuestos detectando las prácticas de las autoridades y de acciones que deben evitar los contribuyentes que consecuentemente derivan en el rechazo de las devoluciones de saldos a favor de IVA, pero sobre todo que las propuestas plasmadas devengan en soluciones a los problemas garantizando el derecho a la devolución de IVA.

BIBLIOGRAFIA

Información Doctrinal

Achautla Calderón, Gumecindo, Los derechos humanos y sus restricciones, Flores Editor, México, 2015, p 11.

Adam Smith investigación sobre la naturaleza y causas de las riquezas de las naciones, fondo de cultura económica. México 1982

Antúnez Álvarez, Rafael, “El derecho fiscal y su interpretación”, Ed. Seo de Urgel, 2012, México, pp.17,63,68

Arriola Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Themis, 1997, Pág. 248. 1994 pág. 465

Carbonell, Miguel, Los derechos humanos mexicanos. Régimen jurídico y aplicación práctica, Flores Editor, México, 2015, p 5.

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho fiscal I, IURE Editores, 7a. ed., México, 2017, pp. 127-129.

Castañeda Rivas, María Leoba y Milagros Otero (coord.), Eficacia de los derechos humanos en el siglo XXI. Un reto por resolver, Editorial Porrúa, p 11. 2014, México.

Chávez Chávez, José Luis, “La relación Tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México”, 1era edición, 2010. P.21

Citado por Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México, p. 17

Comisión de Investigaciones Históricas de la Revolución Mexicana, Documentos Históricos de la Revolución Mexicana, Revolución y régimen Constitucionalista, Vol. 5, t. I, México, Editorial JUS, 1969, pp. 228-237.

Cossío Díaz, José Ramón “La intención no basta. Objetivos legislativos y discriminación normativa”, Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm. 15, julio-diciembre de 2006, pp. 319-330.

Dávila Newman, Gladys, El razonamiento inductivo y deductivo dentro del proceso investigativo en ciencia experimentales y sociales, Revista de Educación Laurus, Universidad Pedagógica Experimental Libertador, vol. 8, Venezuela, 2006, p. 181.

De franco Levi, David, ¿Qué es un manual de puesto, ¿cuál es su importancia y cómo se crea?, consultado: 10/06/2024 disponible en: <https://es.linkedin.com/pulse/qu%C3%A9-es-un-manual-de-puesto-cu%C3%A1l-su-importancia-y-c%C3%B3mo-de-franco-levi>.

De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero Mexicano, 17a. ed., Ed. Porrúa, México, 1992, p. 275.

De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero mexicano, 28a edición, Ed. Porrúa, México, 2008, pp. 657-659.

De la Garza, Sergio francisco. Derecho financiero mexicano, Décimo octava edición, Porrúa, México, 2000, página 320.

Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, México, Porrúa, 2009, Pág. 326.

García Bueno, Marco cesar, “Manuel del derecho fiscal”, Serie estudios jurídicos, numero. 350 <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/6a.pdf>

García Bueno, Marco Cesar, “Principios tributarios constitucionalizados”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), Manual del Derecho tributario, México, Ed. Porrúa, 2005, pp.37, 40-41

Hernández Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Baptista Lucio, María del Pilar. Metodología de la Investigación, 6ª. edición. (Cd. de México: McGraw-Hill, 2014), p. 40.

Ignacio Galindo Garfias. Código Civil para el Distrito Federal comentado, Tomo I, 4ª. edición, México, IIJUNAM, 1997, p. 29.

Moto Salazar, Efraín, “elementos del derecho”, Ed. Porrúa, 43a edición, México, 1998, p.4.

Neumark, Fritz, principios de la imposición, 2ª Ed., Madrid, Ed. Instituto de estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, 1994, p.151.

Nuestra constitución: Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano. Introducción, antecedentes y explicación general de la Constitución de 1917, vol. 1, México, INEHRM, 1990, p. 11

Rabasa, Emilio Oscar, Historia de las Contribuciones Mexicanas, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, pp. 3-5

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Oxford, 2009, Pág. 103

Sánchez Miranda, Arnulfo. Aplicación práctica del impuesto al valor agregado 2020, ISEF, México, 2020.

Zepeda Cienfuegos, Salvado, "Secretaria de la Defensa Nacional", México: Secretaria de cultura, INEHRM, Sedena, 2017.

Ordenamientos jurídicos

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Última reforma publicada el 22 de marzo del 2024.

Código Civil Federal, México, Última reforma publicada el 17 de enero del 2024.

Código Fiscal de la Federación, México, Última reforma publicada el 12 de noviembre del 2021.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, Última reforma publicada el 12 de noviembre del 2021.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio del 2005.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2024, Publicada en el diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre 2023.

Declaración Universal de los Derechos humanos de 1948.

"DOF. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado. 7 diciembre de 2009."

DOF. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre

Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (Continúa en la Tercera Sección). 11 de diciembre de 2013.

DOF. DECRETO que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 21 de noviembre de 1991.

DOF. Ley el Impuesto al Valor Agregado. 29 diciembre 1978.

DOF. LEY que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado. 27 de marzo 1995.

DOF. Resolución que adiciona a la que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1983. Del 1 de julio de 1983.

Jurisprudencias y resoluciones jurisdiccionales

ACTO ADMINISTRATIVO DISCRECIONAL. SUS ELEMENTOS REGLADOS. I.1o.A.E.29 A (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época 2008759, Tribunal colegiado y de circuito, Libro 16, Marzo de 2015, Tomo III, página 2316, Tesis aislada Administrativa.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 192849, P./J. 109/99. Pleno, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Jurisprudencia Constitucional y administrativa.

DEBIDO PROCESO LEGAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época 254197, Tribunal colegiado y de circuito, Volumen 82, Sexta Parte, página 32, Tesis aislada Común.

DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007). Tesis: P. LXI/2011 (9a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época 160891, Pleno, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, página 582, Tesis aislada Constitucional, Administrativa.

DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época 2005401, 1a. IV/2014 (10a.) Primera sala, Libro 2, Enero de 2014, Tomo II, página 1112, Tesis aislada Constitucional.

DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera sala, 1a. CLXXXI/2012 (10a.) Décima época 2001636, Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 1, página 506, Tesis aislada, Administrativa.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis: 2a./J. 31/2007 Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena época, 173029, Segunda Sala, tomo XXV, marzo 2007, pagina 334, Jurisprudencia Constitucional y Administrativa.

EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. Tesis: 2a. CVI/2007 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época 171759 Segunda

sala Romo XVI, Agosto de 2007 Pág. 637 tesis Aislada. Constitucional, Administrativa.

GASTO PÚBLICO. Tesis: 2a. IX/2005 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 179575, Segunda sala, Tomo XXI, Enero de 2005, página 605, Tesis aislada Administrativa.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 1o.-B Y 5o., FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA, NO DA LUGAR A INTERPRETAR QUE EN LA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR, LA FIGURA EXTINTIVA DE LA COMPENSACIÓN, APLICABLE EN EL DERECHO CIVIL, SEA UN MEDIO DE PAGO PARA ACREDITAR DICHO IMPUESTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Undécima Época 2025094, PC.XVI.A. J/4 A (11a.). Libro 16, Agosto de 2022, Tomo IV, página 3891, Jurisprudencia administrativa.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, séptima época, 232796 Pleno, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172, Constitucional, Administrativa.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Quinta época, 807811, Segunda Sala, Tomo LXXXI, página 5753, Constitucional, Administrativa.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Tesis: P./J. 24/2000 Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena época, 192290, Pleno, Tomo XI, marzo de 2000, página 35, Jurisprudencia Constitucional y Administrativa.

PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS. 1a. CCLXXX/2012 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época 2002346, Primera sala, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1, página 528, Tesis aislada Administrativa

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 189285, P. XI/2001. Pleno, Tomo XIV, Julio de 2001, página 9, tesis Aislada Constitucional y Administrativa.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 184291, P./J. 10/2003. Pleno, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, Jurisprudencia Administrativa.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Tesis: 2a. CVI/2007 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Séptima Época 232309 Pleno, Volumen 187-192, Primera parte, pagina113, Constitucional, Administrativa.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. Semanario Judicial de la Federación, Tercera sala, Octava Época 207601, 3a./J. 4/91, Tomo VII, Febrero de 1991, página 60, Jurisprudencia Administrativa. Semanario Judicial de la Federación, séptima Época, Pleno, volúmenes 199-204, primera parte, p. 144, registro IUS: 232197.

Otras fuentes

Diccionario de la Real Academia Española.

Alteco Consultores, “Diagrama de Flujo (flujograma) en la Gestión de Procesos”, consultado: 10-06-2024, disponible en: Diagrama de Flujo (flujograma) en la Gestión de Procesos - (aiteco.com).

Informe Tributario y de Gestión cuarto trimestre 2023, p.4. Servicios de Administración Tributaria (SAT). Disponible: ITG_2023_4T.pdf (sat.gob.mx)

Planteamiento de la Concamin y la respuesta del SAT, Segunda reunión bimestral 2021 con las coordinaciones nacionales de síndicos del contribuyente, pág. 37,38 consultado 20 jun 2024, disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/terceros autorizados/sindicos contribuyente/Documents/2a Reunion 2021 Conjunta.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/terceros_autorizados/sindicos_contribuyente/Documents/2a_Reunion_2021_Conjunta.pdf)

Procuraduría de la defensa del Contribuyente, Análisis Sistémico 11/2013, México, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2013/11-2013-analisis-sistemico/files/downloads/11-2013-analisis-sistemico.pdf>

Procuraduría de la defensa del Contribuyente. Criterio sustantivo 10/2016/CTN/CS-SPDC “VALOR AGREGADO. SU ACREDITAMIENTO NO ESTÁ CONDICIONADO AL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EN ORDENAMIENTOS NO FISCALES.”

Procuraduría de la defensa del Contribuyente. Criterio sustantivo 17/2013/CTN/CS-SASEN “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. QUÉ TIPO DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PUEDE REQUERIRSE POR LA AUTORIDAD FISCAL”

Procuraduría de la defensa del Contribuyente. Criterio sustantivo 2/2014/CTN/CS-SASEN “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEBE EVITAR INCURRIR EN PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS LESIVAS.”

¿Qué es el debido proceso? Gobierno de México. Consultado el 10 de mayo 2024.

Disponible en:

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/100175/015_Debido_Proceso.pdf

Quintero, Thais, El comportamiento organizaciones, Gestipolis, consultado el 26 mayo 2024, disponible en: <https://www.gestipolis.com/el-comportamiento-organizacional/>

Servicios de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión, cuarto trimestre 2023.

www.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_2023_4T.pdf

(Fecha de consulta 07 abril 2024)

Sistema de Cuentas Nacionales de 2008. Disponible en:

https://www.cepal.org/sites/default/files/document/files/sna2008_web.pdf

Consultado 05 de mayo 2024

Sergio López Martínez

ESTUDIO DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS, CASO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-.pdf

 Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid:::3117:483120956

Fecha de entrega

13 ago 2025, 2:07 p.m. GMT-6

Fecha de descarga

13 ago 2025, 2:17 p.m. GMT-6

Nombre de archivo

ESTUDIO DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS, CASO IMPUESTO AL VALOR AGREGAD....pdf

Tamaño de archivo

1.4 MB

150 Páginas

38.400 Palabras

210.948 Caracteres

31% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

Filtrado desde el informe

- Texto citado
- Texto mencionado
- Coincidencias menores (menos de 10 palabras)

Fuentes principales

- 30%  Fuentes de Internet
- 6%  Publicaciones
- 0%  Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Marcas de integridad

N.º de alerta de integridad para revisión

-  **Texto oculto**
203 caracteres sospechosos en N.º de páginas
El texto es alterado para mezclarse con el fondo blanco del documento.

Los algoritmos de nuestro sistema analizan un documento en profundidad para buscar inconsistencias que permitirían distinguirlo de una entrega normal. Si advertimos algo extraño, lo marcamos como una alerta para que pueda revisarlo.

Una marca de alerta no es necesariamente un indicador de problemas. Sin embargo, recomendamos que preste atención y la revise.

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



A quien corresponda,

Por este medio, quien abajo firma, bajo protesta de decir verdad, declara lo siguiente:

- Que presenta para revisión de originalidad el manuscrito cuyos detalles se especifican abajo.
- Que todas las fuentes consultadas para la elaboración del manuscrito están debidamente identificadas dentro del cuerpo del texto, e incluidas en la lista de referencias.
- Que, en caso de haber usado un sistema de inteligencia artificial, en cualquier etapa del desarrollo de su trabajo, lo ha especificado en la tabla que se encuentra en este documento.
- Que conoce la normativa de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, en particular los Incisos IX y XII del artículo 85, y los artículos 88 y 101 del Estatuto Universitario de la UMSNH, además del transitorio tercero del Reglamento General para los Estudios de Posgrado de la UMSNH.

Datos del manuscrito que se presenta a revisión		
Programa educativo	Maestría en Fiscal DE LA F.C.C.A. DE LA U.M.S.N.H.	
Título del trabajo	"ESTUDIO DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS, CASO: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)"	
	Nombre	Correo electrónico
Autor/es	Sergio Lopez Martinez	
Director	Gabriel Escobedo Guillen	gabriel.escobedo@umich.mx
Codirector		
Coordinador del programa	Jose Rafael aguilera Aguilera	jose.aguilera@umich.mx

Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Asistencia en la redacción	no	

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Traducción al español	no	
Traducción a otra lengua	no	
Revisión y corrección de estilo	no	
Análisis de datos	no	
Búsqueda y organización de información	no	
Formateo de las referencias bibliográficas	no	
Generación de contenido multimedia	no	
Otro	no	

Datos del solicitante	
Nombre y firma	Sergio Lopez Martinez
Lugar y fecha	Morelia, Michoacan a 08 Agosto del 2025