



Expediente: 12-V-B/2023

ASUNTO: *Problemática que enfrentan los contribuyentes que, al resultarles un saldo a favor en el IVA, optaron por acreditarlo contra el impuesto a su cargo y que, ante la imposibilidad de continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo, solicitan la devolución del remanente, la cual es negada por la autoridad fiscal bajo el razonamiento de que no es posible variar la opción elegida.*

Ciudad de México, a 19 de mayo del 2023.

ANÁLISIS SISTÉMICO 5/2023

Problemática que enfrentan los contribuyentes que, al resultarles un saldo a favor en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), optaron por acreditarlo contra el impuesto a su cargo, y que, en declaraciones mensuales subsecuentes, al estar imposibilitados de continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo, solicitan la devolución del remanente, la cual es negada por la autoridad fiscal bajo el razonamiento de que el artículo 6, primer párrafo de la Ley del IVA no contempla la posibilidad de variar la opción elegida.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como para investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de plantear a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que, en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos, procedan. Ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1, 5, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 04 de septiembre de 2006, reformada mediante Decretos del 07 de septiembre de 2009 y del 11 de mayo de 2022; 5, apartado B, fracción II y 29, fracciones I, X y XXI, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 24 de julio de 2020; así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la



Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ordenamiento jurídico publicado en el citado medio de difusión el 27 de mayo de 2014, modificado y adicionado el 13 de enero y el 27 de diciembre de 2021.

CUESTIÓN PREVIA

Es facultad de este *Ombudsperson* fiscal llevar a cabo la investigación y análisis, de manera oficiosa o a petición de parte, para identificar que un asunto se trata de un problema sistémico, entendiéndose por éste, aquel que derive de la estructura misma del sistema tributario -sea en su regulación o aplicación y ésta sea en su parte sustantiva o adjetiva-, que se traduzca o materialice en una afectación o vulneración de principios o derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos.

En esta situación se encuentran los pagadores de impuestos que, al resultarles un saldo a favor en el IVA, optaron por acreditarlo contra el impuesto a su cargo y, ante la imposibilidad de continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo, solicitan la devolución del remanente, la cual es negada por la autoridad fiscal bajo el razonamiento de que el artículo 6, primer párrafo de la Ley del IVA no contempla la posibilidad de variar la opción elegida.

Sin embargo, de la porción normativa en comento se desprende que, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda o solicitar la devolución de la totalidad del saldo a favor, sin establecer una prohibición para solicitar la devolución del remanente ante la **imposibilidad** de continuar con el acreditamiento hasta agotarlo.

Al respecto, debe precisarse que la imposibilidad puede deberse a que los pagadores de impuestos suspenden sus actividades, liquidan sus empresas o a que, derivado del cambio de actividades, modifican el esquema de determinación del impuesto y, por ende, no continúan con la presentación de las declaraciones mensuales.

De la revisión de la legislación aplicable, no se advierte la existencia de una norma complementaria que, a fin de otorgar certidumbre jurídica, establezca expresamente que en caso de que un contribuyente cuente con saldo a favor y opte por acreditarlo en términos del artículo 6 de la Ley del IVA, pero se agote la posibilidad de continuar acreditándolo y, al existir un remanente, podrá solicitar su devolución, siempre y cuando sea sobre el total de éste, con independencia del mecanismo elegido inicialmente para recuperar la cantidad que le correspondía.



Para tener idea sobre el número de empresas que cierran sus puertas y que, potencialmente, pueden enfrentar la problemática en cuestión, el Estudio sobre Demografía de los Negocios (EDN) 2021 del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI), estimó que de mayo de 2019 a julio de 2021 cerraron 1´583,930 establecimientos tan sólo del sector de micro, pequeñas y medianas empresas.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA

Esta Procuraduría, en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha tenido conocimiento de la problemática de carácter sistémico que enfrentan los contribuyentes que, al resultarles un saldo a favor del IVA, optan por acreditarlo contra el impuesto a cargo y que cuando se actualiza la imposibilidad de continuar con dicho acreditamiento y solicitan la devolución del remanente, ésta es negada por la autoridad fiscal, bajo el razonamiento de que el artículo 6, primer párrafo de la Ley del IVA no contempla la posibilidad de variar la opción elegida.

Lo anterior, toda vez que la autoridad fiscal deja de considerar que se pueden actualizar diversos supuestos que imposibilitan a los contribuyentes continuar acreditando el saldo a favor por concepto de IVA, hasta agotarlo. *Por ejemplo, la suspensión de actividades, la liquidación de una empresa o un cambio de actividad que modifique el esquema de la determinación del impuesto.*

Por lo tanto, la negativa de la solicitud de devolución restringe a los contribuyentes el derecho que les asiste de recuperar el saldo a favor por concepto de IVA que deriva de la propia mecánica de la determinación del impuesto, en detrimento de su patrimonio. A su vez, el fisco se queda con un IVA que no le corresponde.

En consecuencia, los contribuyentes se ven obligados a interponer los medios de defensa procedentes para acceder a la devolución del remanente del saldo a favor que por derecho les corresponde, enfrentándose a los gastos que por estos se generen y debiendo esperar su conclusión y firmeza. Por su parte, la autoridad debe pagar a los contribuyentes que obtengan sentencias favorables las actualizaciones y los intereses que se generen, ello en perjuicio del fisco federal.

A consideración de este *Ombudsperson* fiscal, esta problemática transgrede el principio de certeza y seguridad jurídica y, de manera subsecuente, el derecho a obtener la devolución del saldo a favor por concepto de IVA en beneficio de los contribuyentes, tal como se desprende de las siguientes:



CONSIDERACIONES

a) Marco legal

Están obligadas al pago del IVA, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios. En ese orden de ideas, el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. En el caso de la importación de bienes, el importador paga directamente el IVA correspondiente a la operación.

Así, el IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él haya pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate; es un impuesto acreditable. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley del IVA la tasa que corresponda, según el caso.

Ahora bien, cuando derivado de dicha mecánica de determinación del impuesto (impuesto a cargo menos impuesto acreditable), en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá: 1) **acreditarlo** contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes, hasta agotarlo o, 2) **solicitar su devolución**.

Lo anterior, de conformidad con los artículos 1, 4 y 6 de la Ley del IVA, mismos que se transcriben en la parte que nos interesa:

“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.



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

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. **Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley**, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A, 3o., tercer párrafo o 18-J, fracción II, inciso a) de la misma.

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

(...)"

“Artículo 4o.- 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.

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.**

(...)"

“Artículo 6o.- 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.

(...)"

[Énfasis añadido]

Dicho lo anterior, cabe destacar que el legislador estableció dichas opciones con las que cuenta inicialmente el sujeto para aplicar el saldo a favor obtenido (esto es,



acreditarlo contra el impuesto a cargo o solicitar la devolución en su totalidad)¹. Si bien, no previó una disposición para que los contribuyentes que han optado por acreditar el IVA y, posteriormente, ante la **imposibilidad** de continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo, puedan solicitar la devolución del remanente; tampoco estableció una limitante para ello.

Por otra parte, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, esto es, el saldo a favor. Ello tal y como se advierte de la siguiente transcripción:

“Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

(...)”

[Énfasis añadido]

En tales consideraciones, de la interpretación armónica a los preceptos legales en comento que integran el régimen jurídico vinculado con el acreditamiento y la devolución de saldos a favor, se puede concluir que, en el caso de que un contribuyente cuente con un saldo a favor y opte por acreditarlo en términos del artículo 6 de la Ley del IVA, pero se agote la posibilidad de continuar acreditándolo y derivado de ello resulte un remanente del saldo a favor; el gobernado podrá solicitar su devolución, siempre y cuando sea sobre el total de dicho remanente.

Cabe precisar que, desde el 30 de diciembre de 1980², se estableció en el artículo 6 de la Ley del IVA que, cuando los contribuyentes opten por solicitar la devolución del

¹ **Acreditamiento.** Es una forma de extinción de la obligación fiscal, por medio de la cual el saldo a favor del IVA obtenido se acreditará contra del impuesto a cargo que resulte en los meses siguientes hasta agotarlo.

Devolución. Implica que la totalidad del saldo a favor sea reintegrada al contribuyente.

² **ARTICULO 6o.-** Cuando en la declaración de pago provisional mensual resulte saldo a favor, **el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.** Los saldos que resulten a favor del contribuyente en la última declaración mensual de su ejercicio no se podrán acreditar en declaraciones posteriores.



saldo a favor por concepto de IVA, debe ser por el importe total, esto es, cuando la mecánica de determinación del IVA era sobre el devengado. Uno de los cambios más trascendentales de la reforma fiscal para 2004³ consistió en establecer la causación del impuesto con base en el mecanismo denominado base flujo, en donde el impuesto se causa en el momento en que efectivamente el contribuyente cobra las contraprestaciones por la enajenación de bienes, la prestación de servicios, o el otorgamiento del uso o goce de bienes.

No obstante, del recorrido histórico que se realiza al precepto legal en comento, no se advierte que se haya modificado la opción de efectuar el acreditamiento o solicitar la devolución, conforme a esta nueva mecánica de flujo de efectivo del IVA.

b) Análisis

En el ejercicio de sus atribuciones sustantivas este *Ombudsperson* fiscal ha tenido conocimiento de la problemática que enfrentan los contribuyentes que optaron por acreditar el saldo a favor del IVA contra el impuesto a cargo, y que, al actualizarse la imposibilidad de continuar con dicho acreditamiento, solicitan la devolución del remanente, la cual es negada por la autoridad fiscal, bajo el razonamiento de que no pueden variar la opción elegida.

En opinión de esta Procuraduría, ante la imposibilidad de continuar con el acreditamiento del saldo a favor del IVA contra el impuesto a cargo en los meses siguientes, los contribuyentes sí deben tener la opción de solicitar la devolución de la totalidad del remanente del saldo a favor. Interpretar lo contrario implicaría negar a los pagadores de impuestos la oportunidad de recuperar el saldo a favor que por derecho les corresponde, conforme al artículo 22 del CFF.

Asimismo, debe considerarse que del artículo 6 de la Ley del IVA, no se advierte una prohibición expresa para que, una vez elegida la opción de recuperar el saldo a favor por concepto del IVA a través del acreditamiento contra el impuesto propio a cargo, el contribuyente pueda solicitar la devolución del remanente de la totalidad del saldo a favor, de actualizarse la imposibilidad de continuar con el acreditamiento hasta agotarlo. No obstante, a efecto de otorgar certidumbre jurídica a los pagadores de

Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá acreditarlas en declaraciones **mensuales** posteriores o solicitar su devolución **total**.

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

[Énfasis añadido]

³ Exposición de motivos del Ejecutivo federal del 05 de abril de 2001, consultable en:

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXucmH/r+b4QQGvDNivuPPGvu1r6YH0ZFTmoGmJTrWNPw==>



impuestos, es necesario que dicho supuesto quede establecido mediante reglas de carácter general.

Cabe aclarar que lo que se pretende no es que los contribuyentes puedan variar indiscriminadamente la opción elegida (acreditamiento o devolución) para recuperar el saldo a favor a que haya lugar, sino que únicamente se les permita ejercer el derecho a la devolución de la totalidad del remanente, cuando se encuentren **imposibilitados** para continuar acreditando el saldo a favor hasta agotarlo, como ocurre en los siguientes supuestos:

- 1. Suspensión de actividades en el RFC.** Los contribuyentes personas físicas y morales que interrumpan todas sus actividades económicas por las que estén obligados a la presentación de declaraciones periódicas, siempre que no deban cumplir con otras obligaciones fiscales periódicas de pago, por sí mismos o por cuenta de terceros; deberán presentar aviso de suspensión de actividades, lo que los libera de la obligación de presentar declaraciones periódicas.⁴

En ese sentido, es claro que, con la interrupción de sus actividades económicas, los sujetos no continuarán con la autodeterminación del impuesto y, por lo tanto, no generarán un impuesto a cargo contra el cual puedan continuar acreditando el remanente del saldo a favor por concepto de IVA.

- 2. Liquidación de una empresa.** Las personas morales que hayan concluido el proceso de liquidación total de su activo o cuando cambien de residencia fiscal, deberán presentar aviso de cancelación por liquidación total del activo, conjuntamente con la declaración final del ejercicio de liquidación.⁵

Una vez que finalice la liquidación, las empresas deberán presentar una última declaración del ejercicio de liquidación,⁶ por ende, no generarán nuevo impuesto a cargo contra el cual puedan continuar acreditando el remanente del saldo a favor por concepto de IVA.

- 3. Cambio de actividad que modifique el esquema de la determinación del impuesto.** A través de modificaciones a las disposiciones fiscales se pueden realizar modificaciones en el esquema de la determinación del impuesto de los

⁴ Fundamento legal: Artículos 29, fracción V y 30, fracción IV del Reglamento del CFF, regla 2.5.10 de la RMF para 2023 y fichas de trámite 73/CFF y 169/CFF del Anexo 1-A.

⁵ Fundamento legal: Artículos 29, fracción XIV y 30, fracción XI del Reglamento del CFF, reglas 2.5.17. y 3.10.17. de la RMF para 2023 y ficha de trámite 82/CFF del Anexo 1-A.

⁶ Fundamento legal: artículo 12 de la Ley del ISR.



contribuyentes, que, por ejemplo, impactan las posibilidades de acreditar el impuesto.

Un ejemplo de ello es la reforma fiscal para 2020, en la que se adicionó la fracción X al artículo 9, la fracción VII al artículo 15 y la fracción I al artículo 20, todas de la Ley del IVA, a fin de establecer que no se pagará IVA en la enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que realicen las donatarias autorizadas. La consecuencia de la exención del IVA es que las donatarias autorizadas no trasladen el impuesto a los consumidores finales y deban absorber el gravamen que se les traslade en la adquisición de insumos para la realización de sus actividades, como cualquier consumidor final.

Conforme a dicha reforma fiscal, las donatarias, al no ser causantes del impuesto, no generarían nuevo IVA a cargo ni saldos a favor y, en caso de que éste último derivara de ejercicios anteriores en los que hubieran optado por acreditarlo contra el impuesto a cargo, estarían imposibilitadas para continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo.

En tales consideraciones queda evidenciado que se pueden actualizar circunstancias excepcionales en las que los contribuyentes que cuenten con saldo a favor por concepto de IVA y que hayan optado por acreditarlo contra el impuesto a cargo, se vean imposibilitados para continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo; por lo que debe permitírseles solicitar la devolución del remanente que por derecho les corresponde.

Lo anterior, considerando que dicha hipótesis no se prohíbe expresamente en el artículo 6 de la Ley del IVA. Por el contrario, de la interpretación armónica del referido precepto legal en relación con los artículos 1 y 4 del mismo ordenamiento y 22 del CFF, se desprende la obligación de la autoridad de devolver a los contribuyentes los pagos indebidos o saldos a favor que les correspondan.

Sobre el tema, en la tesis de rubro ***“DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. EL CONTRIBUYENTE PUEDE SOLICITARLA SI OPTÓ POR ACREDITARLO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 6o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PERO SE AGOTÓ LA POSIBILIDAD DE CONTINUAR HACIÉNDOLO Y DERIVADO DE ELLO RESULTA UN REMANENTE, SIEMPRE Y CUANDO SEA SOBRE EL TOTAL DE ÉSTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2015)”***,⁷ el Quinto Tribunal Colegiado en Materia

⁷ **Datos de localización:** Registro digital: 2023625, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Undécima Época, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.5o.A.2 A (11a.) Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 6, Octubre de 2021, Tomo IV, página 3667, Tipo: Aislada Detalle - Tesis - 2023625 (scjn.gob.mx)



Administrativa del Primer Circuito resolvió que, en caso de que un contribuyente cuente con saldo a favor y opte por acreditarlo en términos del artículo 6 de la Ley del IVA, pero se agote la posibilidad de continuar acreditándolo y derivado de ello resulte un remanente; podrá solicitar su devolución siempre y cuando sea sobre el total de éste, con independencia del mecanismo elegido inicialmente para recuperar la cantidad pagada indebidamente.

En ese orden de ideas, debe considerarse la imposibilidad material que tienen los sujetos para continuar presentando declaraciones con un impuesto a cargo, a efecto de que puedan continuar acreditando el remanente del saldo a favor por concepto de IVA. Por tanto, es necesario aplicar el principio general de derecho que establece que *“nadie está obligado a lo imposible”*; ello a fin de dar seguridad jurídica a los contribuyentes.

En esa conjetura, a efecto de otorgar certidumbre jurídica a los pagadores de impuestos y evitar criterios contrarios por parte de las autoridades fiscales, este *Ombudsperson* fiscal considera necesario que, mediante reglas de carácter general, se establezca que, en caso de que un contribuyente cuente con saldo a favor por concepto de IVA y opte por acreditarlo en términos del artículo 6 de la Ley del IVA, pero se vea **imposibilitado** para continuar acreditándolo hasta agotarlo, podrá solicitar la devolución del remanente, siempre y cuando sea sobre el total de éste.

La problemática actual en la que, a falta de una disposición expresa que señale cómo proceder ante la imposibilidad de seguir acreditando el remanente de un saldo a favor del IVA, surgen criterios y actuaciones por parte de las autoridades fiscales que transgrede los principios de certeza y seguridad jurídica, así como el derecho del contribuyente a obtener las devoluciones de impuestos correspondientes, generándole afectaciones.

c) Violación al principio de certeza y seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica consistente en la estabilidad del ordenamiento jurídico que rige un Estado mediante normas que tengan permanencia y garanticen el equilibrio en las relaciones entre los órganos del Estado y los ciudadanos, el cual radica en “saber a qué atenerse” entre la regulación normativa y la actuación de la autoridad; de este principio se desprenden a su vez los siguientes elementos:

a) Certeza jurídica: existencia de un conocimiento seguro, claro y evidente de las normas jurídicas existentes, es decir, “saber a qué atenerse”.



- b) **Eficacia del derecho:** capacidad de las normas jurídicas para producir un buen efecto.
- c) **Ausencia de arbitrariedad:** prevalencia de la justicia al aplicar las normas jurídicas.

Así, el principio de seguridad jurídica tiene por objeto otorgar certeza jurídica, es decir, garantizar el derecho de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con cualquier autoridad, a través del establecimiento de la normatividad respectiva que proporcione un conocimiento seguro o una expectativa lo más precisa de los derechos y obligaciones de los gobernados, a fin de que las prerrogativas no desaparezcan o se modifiquen arbitrariamente por parte de las autoridades y, en caso contrario, actúa como mecanismo de defensa para evitar cualquier arbitrariedad.

Lo anterior, se sustenta en el criterio emitido por la Primera Sala de la SCJN en la Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 con número de registro 2002649, de rubro "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE".⁸

En el caso que nos ocupa, se considera que se transgrede dicho principio, toda vez que sin existir una disposición complementaria del artículo 6 de la Ley del IVA, que expresamente prohíba que se puede variar la opción inicialmente elegida de acreditar el saldo a favor por concepto de IVA, cuando se actualice una imposibilidad para continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo, se ha negado a los contribuyentes la devolución del remanente, quedando en una situación en la que "no saben a qué atenerse".

d) **Violación al derecho del contribuyente a obtener la devolución**

⁸ "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho." Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002649>



El derecho que les asiste a los contribuyentes de obtener en su beneficio las devoluciones de impuestos que procedan en términos del CFF y de las leyes fiscales aplicables, se encuentra consagrado en la fracción II del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), como se advierte de la siguiente transcripción:

Artículo 2o.- 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.

(...)

[Énfasis añadido]

Por su parte, como se ha mencionado previamente, el artículo 22, primer párrafo del CFF, establece que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. De modo que, para que un contribuyente tenga el derecho subjetivo a obtener la devolución de cierta cantidad previamente pagada a la autoridad fiscal, tal cantidad debe tener su origen en alguno de los siguientes supuestos:⁹

- **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; o
- **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 resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.

En la especie, derivado de la mecánica del IVA,¹⁰ los causantes trasladan dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. En ese sentido, los sujetos

⁹ Tesis: 1a. CCLXXX/2012 (10a.), sustentada por la Primera Sala de nuestro más alto Tribunal y que literalmente dispone lo siguiente: **“PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.** De la lectura del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, de tal forma que el derecho a la devolución que consagra dicho precepto, en concordancia con su sexto párrafo, puede derivar, ya sea de la existencia de un pago de lo indebido, o bien, de un saldo a favor. 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. 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.”

¹⁰ Fundamento legal: artículos 1, 4 y 6 de la Ley del IVA.



deberán restar del IVA causado, el impuesto acreditable que, a su vez, les haya sido trasladado y el propio impuesto que hayan pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate. Así, en caso de que el impuesto que les hayan trasladado o haya pagado en la importación, resulte mayor al impuesto a cargo, resultará un saldo a favor.

Por lo tanto, si los contribuyentes que tienen un saldo a favor por concepto de IVA optan por acreditarlo contra el propio impuesto a cargo de los siguientes meses, pero se actualiza una causa que los imposibilita a continuar con dicho acreditamiento, ello no es motivo para que la autoridad fiscal les niegue el derecho de acceder a la devolución de la totalidad del remanente, por el simple motivo de haber variado la opción inicialmente elegida.

Interpretar lo contrario, restringiría el derecho que tienen los contribuyentes de obtener en su beneficio las devoluciones de impuestos que procedan en términos del CFF y de las leyes fiscales aplicables, consagrado en la fracción II, del artículo 2 de la LFDC, en relación con el diverso 22 del CFF.

e) **Afectaciones**

Los contribuyentes a los que la autoridad fiscal les niega la devolución solicitada por concepto de saldo a favor de IVA, bajo el argumento de que inicialmente optaron por acreditarlo, sin que puedan variar la opción elegida, aun cuando manifestaron una causa que los **imposibilita** para continuar con dicho acreditamiento, tienen las siguientes afectaciones:

- Quedan impedidos para usar, gozar, disfrutar y disponer sus bienes de acuerdo con la ley, viendo obstaculizado su derecho a la propiedad.¹¹
- Deben interponer los medios de defensa procedentes cumpliendo con las formalidades del procedimiento y, una vez obtenida la resolución favorable, debe configurarse la firmeza; lo que dilata el reintegro de dichas cantidades.
- Incurren en gastos derivados de la interposición de los medios de defensa, en detrimento de su patrimonio.
- La afectación podría presentarse principalmente en las micro, pequeñas y medianas empresas, que son las que más requieren recuperar estos saldos a favor

¹¹ Definición obtenida de: <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/derecho-la-propiedad>



para afrontar los gastos inherentes al cierre del establecimiento. Para darnos una idea de esta afectación, baste decir que, de acuerdo con el Estudio sobre la Demografía de los Negocios 2021, publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), de los 1,583,930 establecimientos que cerraron, el 33.02% corresponde a microempresas y el 21.02% a pequeñas y medianas empresas. Incluso, si analizamos el cierre de los establecimientos por sector, tenemos que la afectación sería más fuerte en el sector servicios, ya que, del 1,583,930 de los establecimientos que cerraron, el 38.16% corresponde a servicios; el 29.88% a comercio y el 25.69% a manufacturas.

Así, se afecta en gran medida a empresas con baja capacidad administrativa y, muchas veces, económica, que debe distraer recursos para interponer medios de defensa que les permitan recuperar recursos que, por derecho, les corresponden.

La medida propuesta permitiría otorgar certeza jurídica a los pagadores de impuestos y salvaguardaría el derecho a la devolución consagrado en la fracción II, del artículo 2 de la LFDC.

CONCLUSIÓN

Esta Procuraduría considera que el hecho de que no exista una regla de carácter general que establezca expresamente que se puede variar la opción inicialmente elegida de acreditar el saldo a favor por concepto de IVA, cuando, de forma específica, se actualice una imposibilidad para continuar con dicho acreditamiento hasta agotarlo, de modo que se permita a los pagadores de impuestos acceder a la devolución de la totalidad del remanente; ocasiona incertidumbre jurídica a los contribuyentes, así como la emisión de criterios contradictorios por parte de las autoridades fiscales, transgrediendo el derecho a la devolución con el que cuentan.

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al SAT lo siguiente:

Único. Establecer mediante reglas de carácter general que, cuando un contribuyente cuente con un saldo a favor por concepto de IVA y haya optado por acreditarlo en términos del artículo 6 de la Ley del IVA y que, en declaraciones mensuales subsecuentes, se vea imposibilitado para continuar acreditándolo hasta agotarlo; podrá solicitar la devolución del remanente, siempre y cuando sea sobre el total de dicho saldo.



Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese a la persona Titular de la Administración General Jurídica del SAT** el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, **a efecto de que, en un plazo de treinta días naturales, manifieste lo que a su derecho convenga**, en el entendido de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 5, apartado B, fracción II, 6, primer párrafo y 29, fracciones I, X y XXXV del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020; 15, fracción IV, 16, 66, 67 y 69 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ordenamiento jurídico publicado en el citado medio de difusión el 27 de mayo de 2014, modificado y adicionado el 13 de enero y el 27 de diciembre de 2021.

ATENTAMENTE,

**El Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.
Lic. Gilberto Camacho Botello**

Supervisó:

José Luis Trejo Porras.
Director General de Análisis Sistemático, Enlace y Regulación.

Revisó:

Marisol Miranda Montes de Oca.
Directora de Enlace y Regulación.

Elaboró:

Rosy Selene Ramírez Vásquez.
Subdirectora de Enlace y Regulación "2".