



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

IMPUESTO AL ACTIVO POR RECUPERAR TRATÁNDOSE DEL CUBIERTO A
TRAVÉS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EXCESO CONFORME
AL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO
EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Manuel González López

Director de la Tesis

Dr. Juan Manuel Acuña

Índice

CAPÍTULO I	
Antecedentes	1
I. Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y su complementariedad con el impuesto sobre la renta.	1
II. Reformas relevantes posteriores.	5
III. Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo y nueva mecánica de recuperación del impuesto al activo efectivamente pagado en ejercicios anteriores.	9
CAPÍTULO II	
Disposiciones de la abrogada Ley del Impuesto al Activo y Transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que regulan la devolución del impuesto al activo efectivamente pagado	15
I. Ley del Impuesto al Activo.	15
II. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.	19
CAPÍTULO III	
Pagos provisionales conjuntos e impuesto sobre la renta pagado en exceso	25
I. Impuesto efectivamente pagado conforme al Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.	25
II. Pagos provisionales conjuntos.	27
III. Impuesto sobre la renta pagado en exceso.	29
CAPÍTULO IV	
Métodos de interpretación	35
I. Generalidades interpretación de las disposiciones fiscales.	35
II. Método gramatical.	40
III. Método lógico.	40
IV. Método histórico.	41
V. Método de interpretación original de la ley.	41
VI. Método sistemático de interpretación de la ley.	41
VII. Método analógico de interpretación de las leyes.	42
VIII. Método afortiori de interpretación de las leyes.	42
CAPÍTULO V	
Impuesto al activo efectivamente pagado a través del impuesto sobre la renta pagado en exceso susceptible de devolución	44
I. Aplicación al caso del método gramatical.	44

II. Aplicación al caso del método lógico.	46
III. Aplicación al caso del método sistemático de interpretación de la ley.	51
Conclusiones y propuesta.	54

INTRODUCCIÓN

Al tratarse el impuesto al activo de un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, en dicho impuesto hasta el 31 de diciembre de 2007 se preveía un mecanismo a efecto de obtener en devolución el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

Con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se abrogó la Ley del Impuesto al Activo, razón por la cual se buscó dentro de las disposiciones transitorias de este nuevo impuesto mantener un mecanismo para solicitar la devolución de las cantidades que los contribuyentes hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

Lo anterior, según incluso se establece en la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, a fin de no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hubieran pagado el impuesto al activo en ejercicios anteriores.

Ahora bien, dentro de las reglas que se establecen en las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única a efecto de obtener la devolución del impuesto al activo efectivamente pagado, se señala que no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Al respecto, entre otros señalamientos, la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 refiere al impuesto sobre la renta pagado en exceso que se consideraba como pago del impuesto al activo.

En virtud de lo anterior y debido a la referencia efectuada en las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se ha considerado como impuesto al activo no susceptible de devolución al impuesto pagado a través del impuesto sobre la renta pagado en exceso, al estimar que no es efectivamente pagado.

Lo anterior, como se expondrá en el presente trabajo, pudiera implicar que a los contribuyentes les sea negada la devolución de cantidades que efectivamente pagaron y, por ende, les corresponden.

Ello, como se demostrará, derivado de una incorrecta interpretación tanto de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como de las disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto al Activo.

Capítulo I

Antecedentes

I. Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y su complementariedad con el impuesto sobre la renta.

El 1° de enero de 1989 entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988.

Si bien ello no se establece en la Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, se ha considerado que dicha ley tuvo como objetivo el evitar se erosione la base del impuesto sobre la renta sin pago de impuesto alguno al Fisco Federal.

Lo anterior incluso ha sido señalado por la C.P. María Antonieta Martín Granados, al establecer textualmente lo siguiente:

“La Ley del Impuesto al Activo se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1988, entrando en vigor el primero de enero de 1989, y fue concebido como un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta en virtud de que muchas empresas venían presentando sus declaraciones con pérdida y por consiguiente sin pago de ISR.”¹

Como se desprende de lo transcrito, el impuesto al activo fue concebido como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta en virtud de que muchas empresas venían presentando sus declaraciones con pérdida y por consiguiente sin pago del impuesto sobre la renta.

¹ MARTÍN GRANADOS, Ma. Antonieta, *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo*, Editorial Thomson, México, 2005, pág. 410.

Por su parte, el C.P. Alejandro Barrón Morales en relación con lo anterior, señala textualmente lo siguiente:

“El impuesto activo de las empresas se concibió como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, pretendiendo con ello generar ingresos adicionales importantes para el erario federal y a su vez regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas; argumentándose que más de la mitad de ellas presentaban declaraciones sin pago del impuesto sobre la renta.”²

Incluso lo anterior se corrobora en la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto de la Contribución Empresarial a Tasa Única, en donde se señaló lo siguiente:

“Por otra parte, para evitar que la contribución empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional, se propone que este gravamen sustituya al impuesto al activo.

Este nuevo gravamen mantiene una característica importante del impuesto al activo, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, lo cual se justifica como una razón de Estado, con objeto de evitar que las pérdidas por la toma excesiva de riesgos privados de crédito, pudiera afectar negativamente las finanzas públicas en caso de un rescate al sistema de pagos.”

Según se desprende de lo transcrito, una característica del impuesto al activo consistía en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, con objeto de evitar que las pérdidas por la toma excesiva de riesgos privados de crédito, pudiera afectar negativamente las finanzas públicas en caso de un rescate al sistema de pagos.

Ahora bien, en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se señala: *“La presente iniciativa incluye el establecimiento con vigencia propia de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, la cual*

² BARRÓN MORALES, Alejandro, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2003*, Editorial ISEF, México, 2003, pág. 21.

tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta.”

Según se desprende de lo señalado en el párrafo que antecede con la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se pretende incorporar un nuevo impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta.

Sobre la complementariedad que guardan el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta, conviene citar la tesis de jurisprudencia P./J. 119/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Novena Época, Noviembre de 1999, página 11, misma que señala textualmente lo siguiente:

“ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La interpretación relacionada de los diversos artículos de la Ley del Impuesto al Activo, concretamente del 2o.-A, 6o., 8o. y 9o., así como de su exposición de motivos, permiten concluir que el tributo relativo es jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución, al establecerse el derecho a la reducción de los pagos provisionales, así como el del impuesto del ejercicio cuando los contribuyentes tengan el derecho a la reducción en el impuesto sobre la renta y en una cantidad igual (artículo 2o.-A); al exentarse del impuesto a quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículo 6o.); al establecer la presentación de la declaración del impuesto conjuntamente con la del impuesto sobre la renta (artículo 8o.); **al consignarse el derecho a acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente a la que se hubiere pagado en el impuesto sobre la renta y el derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en el impuesto al activo**, cuando el impuesto sobre la renta sea en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio que, en ningún caso, podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos y, finalmente, al establecer que no podrá solicitarse la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, caso en el cual se considerará

como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, y cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo (artículo 9o.). En tales condiciones, **el activo es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, dado que los que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva teniendo, inclusive, derecho a la devolución antes mencionada.** Por consiguiente, **el impuesto al activo no constituye en forma alguna una tasa adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta, en razón de que no significa una carga adicional para el contribuyente sino un tributo complementario**, por lo que no transgrede el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra el principio de proporcionalidad tributaria.

Amparo en revisión 2396/97. Grupo Cotsa, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2141/97. Capcom de México, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Fortunata F. Silva Vásquez.

Amparo en revisión 1007/98. Radio Televisora del Centro, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos; unanimidad de once votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 2910/97. Grant Prideco, S.A. de C.V. 26 de abril de 1999. Mayoría de diez votos; unanimidad de once votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 2321/97. Aurex, S.A. de C.V. 26 de abril de 1999. Mayoría de diez votos; unanimidad de once votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 119/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve." (Énfasis añadido)

De la lectura a la jurisprudencia que se cita, se advierte que la complementariedad del impuesto al activo y el impuesto sobre la renta ocurre en virtud de que el primer impuesto no puede determinarse sin tomarse en consideración elementos del segundo y, más aún, que la Ley del Impuesto al Activo establece diversos supuestos que logran que ambos impuestos se encuentren vinculados, como lo son el acreditamiento del impuesto sobre la renta y la devolución del impuesto al activo respectivo.

Si bien en la tesis citada se establece como un elemento de complementariedad a la devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que entró en vigor el 1° de enero de 1989 no se preveía la posibilidad de solicitar su devolución.

II. Reformas relevantes posteriores.

Como fue señalado en el apartado anterior en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que entró en vigor el 1° de enero de 1989 no se preveía la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores.

Al respecto, fue en la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989 cuando en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo se estableció la posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que los contribuyentes hubieran pagado en el impuesto al activo en alguno de los tres ejercicios inmediatos anteriores.

Asimismo, a partir de dicha reforma se adiciona la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

Por resultar de relevancia, a continuación se transcribe el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo publicado en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989:

“Artículo 9. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el mismo, en los términos del Título II o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia. El impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley.

Cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio, **los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en alguno de los tres ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.** La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere esta Ley será el efectivamente pagado.

El impuesto al activo efectivamente pagado en alguno de los tres ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se actualizará por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio en que se pagó hasta el sexto mes del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo.

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I.- Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio.

II.- Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley, en los términos del segundo párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento en un ejercicio, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo.

El derecho al acreditamiento previsto en este artículo es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona, ni como consecuencia de fusión.” (Énfasis añadido)

En relación con la reforma referida el C.P. Jaime Domínguez Orozco, estableció lo siguiente:

“Para 1990 se hicieron reformas para aclarar las interrogantes que se presentaron en 1989 y, además, incorporar en la Ley disposiciones que se contenían en el reglamento. Primera, la gran novedad es el cambio de nombre: ahora se le denomina Impuesto al Activo (IA); segunda, es la aplicación general del impuesto a todas las personas morales contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y a las personas físicas que realizan actividades empresariales y, otra novedad: el cambio en el acreditamiento ya que, a partir del 1o. de enero de 1990, lo que se acredita es el Impuesto Sobre la Renta contra el Impuesto al Activo, o sea, que primero se pagará el ISR y éste se acredita contra el IA, por lo cual, si es igual o mayor el ISR, no se pagará el IA.”³

Por su parte, la ley en estudio de nueva cuenta fue reformada mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990 en donde se amplía a cinco ejercicios el periodo de impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores por el que se puede solicitar la devolución.

Adicionalmente a partir de la reforma en estudio se adicionan a la ley los artículos 7-A y 8-A, en donde se prevé la posibilidad de efectuar pagos provisionales conjuntos, así como de acreditar dichos pagos provisionales contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, cuyo exceso se considerará impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Al respecto, en la Exposición de Motivos de la reforma mencionada se señaló textualmente lo siguiente:

³ DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, *Pagos provisionales del I.S.R. y el I.A. 2005*, Editorial ISEF, México, 2005, pág. 187.

“LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Con las reformas planteadas a la Ley del Impuesto al Activo, se pretende avanzar en la creación de esquemas tributarios más equitativo otorgando un tratamiento adecuado a diversos supuestos que contemplan la propia Ley, **así como establecer un régimen totalmente simétrico entre este impuesto y el impuesto sobre la renta.**

Las principales reformas que se plantean ante el H. Congreso de la Unión sobre esta Ley, son las siguientes:

...

La simetría existente entre este impuesto y el impuesto sobre la renta, fundamenta a la propuesta de que los pagos provisionales se determinen conforme al número de meses transcurridos en el ejercicio, pudiéndose acreditar los pagos provisionales efectuados anteriormente en dicho ejercicio.

Esta simetría igualmente **permite proponer el mecanismo consistente en que las personas morales puedan optar por comparar el pago provisional que les corresponda en el impuesto al activo contra el que les corresponda en el impuesto sobre la renta, realizando un pago provisional por la cantidad que resulte mayor de dicha comparación y pudiendo acreditar contra dicha cantidad los pagos provisionales efectuados con anterioridad en ambos impuestos.** Los ajustes en los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, también se comparan contra los pagos provisionales del impuesto al activo y pago del que resulte más alto. **Contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, se acreditan los pagos provisionales y ajustes efectivamente enterados.**

El conjunto de opciones descritas en párrafos anteriores, brinda a las personas morales la posibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales de una manera acorde con su propia planeación financiera, lo que implica que las disposiciones tributarias no representen obstáculo para el desarrollo económico.

Asimismo, en el caso de que en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad superior al impuesto al activo del ejercicio, **se amplía de tres a cinco el número de ejercicios inmediatos anteriores en los que se hubiera pagado impuestos al activo, respecto de los cuales se podrá solicitar la devolución del remanente, de acuerdo con el artículo 9o. de la Ley.**” (Énfasis añadido)

De la Exposición de Motivos transcrita se advierte que con las reformas planteadas se pretende establecer un régimen totalmente simétrico entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta.

En tal virtud, entre otras reformas, se propone el mecanismo consistente en que se pueda optar por comparar el pago provisional que corresponda en el impuesto al activo contra el que corresponda en el impuesto sobre la renta, realizando un pago provisional por la cantidad que resulte mayor de dicha comparación, pudiéndose acreditar dichos pagos contra el impuesto sobre la renta del ejercicio.

Por otra parte mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 3 de diciembre de 1993, según se establece en la Exposición de Motivos correspondiente, con objeto de promover las inversiones a largo plazo, se amplió el plazo de 5 a 10 años para la recuperación del impuesto al activo.

III. Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo y nueva mecánica de recuperación del impuesto al activo efectivamente pagado en ejercicios anteriores.

Ahora bien, el 1º de enero de 2008, entró en vigor el Decreto Legislativo que dio origen a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007.

Al respecto, el Artículo Segundo Transitorio del Decreto Legislativo aludido, abrogó la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Por su parte, el Artículo Tercero Transitorio regula la recuperación del impuesto al activo a la que tenían derecho los contribuyentes previo a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, acorde a lo dispuesto por el artículo 9 de la abrogada Ley.

En relación con lo anterior, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público con proyecto de Decreto por el que se Expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria del 12 de septiembre de 2007, se señaló textualmente lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN DE LA INICIATIVA DEL EJECUTIVO FEDERAL

...

Disposiciones Transitorias

La Iniciativa propone que al aprobarse la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única se abrogue la Ley del Impuesto al Activo.

Para no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, el Ejecutivo Federal propone establecer que dichos contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores y que cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor a la contribución empresarial a tasa única, podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que tengan derecho a solicitar devolución, estableciendo además las reglas aplicables para el caso de escisión de sociedades.

...

CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN

Después de efectuar el análisis del contenido de la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal y de las diversas propuestas en relación con la misma, esta Comisión Dictaminadora considera lo siguiente:

1. Gravamen mínimo y sustitución del impuesto al activo

..

Por otra parte, esta Dictaminadora coincide con la Iniciativa del Ejecutivo Federal en el sentido de que este gravamen que se propone sustituya al impuesto al activo para evitar que la contribución empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional.

Es importante señalar que la que dictamina considera que este nuevo gravamen mantiene una característica importante del impuesto al activo, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, lo cual se justifica como una razón de Estado, con objeto de evitar que las pérdidas por la toma excesiva de riesgos privados de crédito, pudiera afectar negativamente las finanzas públicas en caso de un rescate al sistema de pagos.

..

10. Disposiciones Transitorias

En base a las consideraciones anteriormente planteadas, y toda vez que esta Comisión Dictaminadora coincide en algunos aspectos con la Iniciativa planteada por el Ejecutivo Federal se considera procedente la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo.

Bajo esta misma tesis, para evitar que la contribución empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional para los contribuyentes, aumentando la complejidad del sistema tributario, se considera conveniente que la contribución empresarial a tasa única sustituya al impuesto al activo, ya que como se ha expuesto con antelación la contribución empresarial a tasa única opera como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta.

En este mismo sentido y en virtud de que el impuesto al activo no estaba concebido como un impuesto recaudatorio, los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores y que cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor a la contribución empresarial a tasa única, podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que tengan derecho a solicitar devolución, estableciendo además las reglas aplicables para el caso de escisión de sociedades.

Es importante señalar que esta Comisión Dictaminadora observa que la intención de la disposición transitoria antes señalada tiene por objeto darle congruencia al sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo; sin embargo, conforme a lo que actualmente dispone el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, la devolución de dicho gravamen procede respecto

del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo y hasta por el monto de la diferencia entre ambos impuestos.

En este sentido, con el objeto de que la disposición transitoria sea congruente con los requisitos que actualmente establece la Ley del Impuesto al Activo, se propone modificar el artículo tercero transitorio de la Iniciativa con el objeto de establecer que el impuesto al activo de los diez ejercicios inmediatos anteriores por el cual se podrá solicitar devolución será el que se pagó en dichos ejercicios anteriores a aquél en que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

Así mismo, se propone que la devolución del impuesto al activo que podrán solicitar los contribuyentes en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta efectivamente pagado y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en cualquiera de los ejercicios fiscales en 2005, 2006 ó 2007, con lo cual se respeta el mismo principio establecido hoy en día en la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Cabe mencionar que el hecho de proponer que para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se tome el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios de 2005, 2006 ó 2007, obedece a la circunstancia de que se está abrogando la Ley del Impuesto al Activo y que con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora estima conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual con base en las disposiciones de la Ley que se abroga, se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan efectuado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

Es importante destacar que para no causar perjuicio alguno a los contribuyentes, se propone que el impuesto al activo que se considere para determinar la diferencia por la cual se podrá solicitar devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, se actualice por inflación.

De igual forma, tal y como lo establecía la Ley del Impuesto al Activo, se propone que la devolución del impuesto al activo proceda cuando en el ejercicio en el que se solicite ésta, el impuesto sobre la renta sea mayor al impuesto al activo que se hubiera tomado para determinar la devolución correspondiente, con lo cual el esquema transitorio de

devolución del impuesto al activo se homologa al esquema de devolución que los contribuyentes aplicaban con forme a la Ley que se abroga.

Así mismo, dado que se propone que los contribuyentes consideren el impuesto al activo que hubiera resultado menor en cualquiera de los tres últimos ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley que se dictamina y con el objeto de que no se impacte de manera negativa la recaudación se propone limitar la devolución que se podrá solicitar a que no exceda de un monto equivalente al 10% del impuesto al activo total de los diez ejercicios fiscales inmediatos anteriores por el que se tenga derecho a dicha devolución.”

Según se desprende del Dictamen transcrito, se coincidió con la Iniciativa del Ejecutivo Federal en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única sustituyera al impuesto al activo para evitar que la contribución empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional.

Adicionalmente, según se advierte del Dictamen mencionado, mismo que dio origen al Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, para no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, el Ejecutivo Federal propuso establecer que dichos contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

Asimismo, en dicho Dictamen se estableció que la Comisión observa que la intención de la disposición transitoria tiene por objeto darle congruencia al sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo, señalándose que con el esquema transitorio de devolución del impuesto al activo se homologa al esquema de devolución que los contribuyentes aplicaban con forme a la Ley que se abrogaba.

Como se puede advertir de lo anterior, en todo momento el legislador buscó que el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en cuanto a la mecánica de devolución resultara congruente con la Ley del Impuesto al Activo que se abrogaba.

Una vez señalado lo anterior, en el Capítulo siguiente se expondrán las reglas para la devolución del impuesto al activo efectivamente pagado previstas tanto en la Ley del Impuesto al Activo, como en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Capítulo II

Disposiciones de la abrogada Ley del Impuesto al Activo y Transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que regulan la devolución del impuesto al activo efectivamente pagado

I. Ley del Impuesto al Activo.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, preveía el sistema de acreditamiento en relación con el impuesto sobre la renta, lo cual en ciertos supuestos, daba a los contribuyentes el derecho a obtener la devolución del impuesto al activo.

Al respecto, el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo establecía textualmente lo siguiente:

“Artículo 9. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia.

Adicionalmente, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al impuesto sobre la renta causado en los términos de los Títulos II o II-A o del Capítulo VI del Título IV¹ de la Ley de la materia, el impuesto al activo causado, siempre que este último sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos, el impuesto sobre la renta causado en cada uno de los tres ejercicios citados deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al activo conforme al cuarto párrafo de este artículo. Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este párrafo contra los pagos provisionales del impuesto al activo.

El impuesto que resulte después de los acreditamientos a que se refieren los párrafos anteriores, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley.

Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere esta Ley será el efectivamente pagado.

Las diferencias del impuesto sobre la renta que resulten en los términos del segundo párrafo y el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del impuesto sobre la renta o el impuesto al activo, respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, o del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo, según se trate.

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I. Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

II. Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley, en los términos del cuarto párrafo de este artículo. En este caso, el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de esta fracción se considerará como impuesto al

activo para efecto de lo dispuesto en el citado cuarto párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

...

Los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinado éste después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles en los términos del artículo 5º de esta Ley.”

Como podrá advertirse, el primer párrafo del citado artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, permitía acreditar el impuesto sobre la renta que le correspondió al contribuyente en el ejercicio, en contra del impuesto al activo a su cargo.

Por su parte, el segundo párrafo del mencionado artículo 9, permitía al contribuyente acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio la diferencia que existía entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo pagado en los tres ejercicios inmediatos anteriores, cuando el primero sea superior al segundo, ello hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad.

Asimismo, el cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, establecía el derecho de los contribuyentes que en el ejercicio obtengan un impuesto sobre la renta por acreditar en exceso al impuesto al activo, a solicitar la devolución actualizada del impuesto al activo que hubiesen pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

Lo anterior, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad, devolución que no podía ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

Adicionalmente, el precepto en estudio señala que cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Así, los requisitos para obtener la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores eran los siguientes: i) Que el monto de la devolución no fuera mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta e impuesto al activo del ejercicio fiscal, ii) Que el impuesto al activo de ejercicios anteriores no se hubiera devuelto con anterioridad a los contribuyentes y, iii) Que la solicitud de devolución se efectúe en el ejercicio en el que se presente la declaración en la que se determine el excedente del impuesto sobre la renta respecto del impuesto al activo.

En relación con la mecánica para la recuperación del impuesto al activo prevista en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, la C.P. Ma. Antonieta Martín Granados establece textualmente lo siguiente:

“La Ley del Impuesto al Activo en su artículo 9 cuarto párrafo prevé la posibilidad de solicitar la devolución actualizada del impuesto al activo pagado de los diez ejercicios anteriores, siempre y cuando no se haya solicitado la devolución previamente: La devolución no podrá ser mayor que la diferencia entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta. Estas devoluciones del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, proceden en el ejercicio en que el impuesto sobre la renta sea mayor que el impuesto al activo.”⁴

⁴ MARTÍN GRANADOS, Ma. Antonieta, *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo*, op.cit. pág. 455.

En virtud de lo anterior, como se puede observar, el derecho a la devolución del impuesto al activo en términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, surgía en el ejercicio en que el contribuyente obtuviera un impuesto sobre la renta acreditable en el ejercicio superior al impuesto al activo; para ello, el contribuyente debía observar algunas limitantes como lo es el hecho de que el monto de la devolución sólo podía ascender hasta por el importe de la diferencia entre ambos impuestos y, que sería procedente en tanto el impuesto al activo de los diez ejercicios anteriores no se hubiera devuelto con anterioridad al contribuyente.

Por tal motivo, tenemos que el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente al 31 de diciembre de 2007, otorgaba un derecho a los contribuyentes para obtener una devolución de impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, cuyo monto específico dependía de la diferencia del impuesto sobre la renta por acreditar del ejercicio que hubiera excedido al impuesto al activo.

Cabe mencionar que en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo en momento alguno se señala que el impuesto sobre la renta pagado en exceso no se considera impuesto efectivamente pagado.

II. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

A partir del 1° de enero de 2008 entró en vigor el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual establece la mecánica que se tendrá que considerar a partir de dicho momento para recuperar las cantidades actualizadas que efectivamente se pagaron por el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

Al respecto, el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece textualmente lo siguiente:

“Artículo Tercero. Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se abroga.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley que se abroga, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que en los términos del párrafo anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, así como el impuesto al activo que se tome en consideración para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo del mismo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo a que se refiere este artículo.

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión. Para los efectos de este párrafo, el valor del activo será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

...”

El primer párrafo del Artículo Tercero Transitorio establece que en el ejercicio fiscal en que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas del impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en que efectivamente se pague impuesto sobre la renta, en la medida en que dichas cantidades no se hubieren devuelto con anterioridad o no se hubiera perdido el derecho a su devolución.

Por otra parte, el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece dos limitantes para la recuperación del impuesto al activo.

Al respecto, la primera limitante establecida en el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que la devolución del impuesto al activo por recuperar en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio y el menor del impuesto al activo pagado en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007.

Esto es, que los contribuyentes tendrán que determinar, en primer lugar, cuál es el menor impuesto al activo pagado durante los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 y, una vez realizado esto, tendrán que calcular la diferencia con el impuesto

sobre la renta efectivamente pagado, a efecto de determinar el monto máximo de la devolución en cuestión.

En relación con dicho requisito, el C.P. José Pérez Chávez y el C.P. Raymundo Fol Olguín, señalan lo siguiente:

“En relación con el IA pagado, que haya resultado menor en los ejercicios de 2005, 2006 o 2007, la regla I.4.1.9 de la RMF para 2010-2011, señala que los contribuyentes que no hayan pagado IA en tales ejercicios, para determinar la citada diferencia, podrán tomar el IA pagado que haya resultado menor en cualquiera de los 10 ejercicios inmediatos anteriores a aquel en que efectivamente se pague ISR, sin considerar las reducciones del artículo 23 del RIA. El IA que se tome en términos de dicha regla será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes, para determinar la mencionada diferencia.”⁵

Conforme lo anterior, a fin de determinar la primera de las limitantes, podrá considerarse el impuesto al activo que haya resultado menor en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquel en que efectivamente se pague impuesto sobre la renta, ello cuando no se hubiera pagado impuesto al activo en los ejercicios de 2005, 2006 y 2007.

Por su parte, la segunda limitante establecida en el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única consiste en que en ningún caso la devolución del impuesto al activo podrá exceder del 10% del impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

En relación con la segunda limitante, el C.P. José Pérez Chávez y el C.P. Raymundo Fol Olguín, establecen lo siguiente:

⁵ PÉREZ CHÁVEZ, José y FOL OLGUÍN, Raymundo, *Estudio del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única personas morales*, Editorial Tax Editores, México, 2011, pág. 814.

“Según la regla I.4.1.8 de la RMF para 2010-2011, el 10% del IA efectivamente pagado en los 10 ejercicios inmediatos anteriores al de 2008 (de 1998 a 2007), se calculará tomando en consideración el monto total del IA por recuperar que se considere para el primer ejercicio base que se haya tomado para efectuar el cómputo de los 10 ejercicios inmediatos anteriores.”⁶

Conforme a lo anterior, el impuesto al activo para determinar la segunda limitante será el que se considere en los ejercicios subsecuentes.

Por otro parte, el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala que cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Finalmente, el último párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución del impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos a que se haya generado impuesto sobre la renta, cuando éste se encuentre efectivamente pagado y sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia que prevé el segundo párrafo de dicho precepto legal.

Es decir, sólo se podrá solicitar en devolución el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores cuando el impuesto al activo que haya sido menor y pagado durante los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 sea menor al impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate.

En este sentido, es requisito indispensable para poder recuperar el impuesto al activo efectivamente pagado en los últimos diez ejercicios, que el impuesto sobre

⁶ PÉREZ CHÁVEZ, José y FOL OLGUÍN, Raymundo, *Estudio del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única personas morales*, op. cit., pág. 815.

la renta que se determine y efectivamente se pague sea mayor al menor impuesto al activo pagado durante los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007.

En virtud de lo anterior, se puede apreciar que el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se creó con la finalidad de respetar el derecho que otorgaba el artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, consistente en recuperar el impuesto al activo pagado en los últimos diez ejercicios anteriores de cuando se genere y efectivamente se pague impuesto sobre la renta.

Capítulo III

Pagos provisionales conjuntos e impuesto sobre la renta pagado en exceso

I. Impuesto efectivamente pagado conforme al Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Conforme al primer párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se advierte que únicamente se tendrá derecho a recuperar el impuesto al activo efectivamente pagado (monto de impuesto al activo susceptible de recuperarse).

En relación con lo anterior, el párrafo séptimo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que no se considerará impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya pagado con el acreditamiento previsto en la fracción I del artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo.

En este sentido el monto de impuesto al activo susceptible de recuperarse será el que efectivamente se pague excluyendo en consecuencia el que se haya considerado pagado con el acreditamiento previsto en la fracción I del artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo.

A efecto de evidenciar lo anterior, se transcribe lo dispuesto por el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual establece textualmente lo siguiente:

“Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.”

Al respecto, entre otros señalamientos, la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 refiere al impuesto sobre la renta pagado en exceso que se consideraba como pago del impuesto al activo.

Así, en virtud de lo señalado en el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se ha considerado como impuesto al activo no susceptible de devolución al impuesto pagado a través del impuesto sobre la renta pagado en exceso, al estimar que no es efectivamente pagado.

Incluso la mencionada interpretación, misma que como se demostrará se considera incorrecta, se desprende de la siguiente cita: *“No se considera IA efectivamente pagado el que se haya cubierto con el acreditamiento del ISR pagado en exceso que se convierte en IA (fracción I del artículo 9º. De la LIA vigente hasta el 31 de diciembre de 2007).”*⁷

De lo transcrito en el párrafo anterior se desprende que los autores señalan, con base en lo dispuesto por el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que no se considera como impuesto al activo efectivamente pagado el que se hubiera cubierto con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Señalamiento que incluso resulta contradictorio, pues los propios autores establecen que el impuesto sobre la renta pagado en exceso se convierte en impuesto al activo.

Dicha interpretación, como se demostrará, implica que a los contribuyentes les sea negada la devolución de cantidades que efectivamente pagaron y, por ende, les corresponden.

⁷ *Ibidem.*, 6.

A fin de demostrar lo anterior, resulta conveniente exponer a continuación la opción de efectuar pagos provisionales conjuntos, pues de la misma deriva el impuesto sobre la renta pagado en exceso que se ha considerado como impuesto al activo que no fue efectivamente pagado.

II. Pagos provisionales conjuntos.

El artículo 7-A de la abrogada Ley del Impuesto al Activo establece que las personas morales podían optar por efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo y del impuesto sobre la renta, únicamente por la cantidad que resultara mayor de los determinados para cada uno de dichos gravámenes, por cada uno de los meses del ejercicio.

Al respecto, se transcribe lo dispuesto por el artículo 7-A de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, el cual establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 7-A. Las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del impuesto sobre la renta, que resulten en los términos de los artículos 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 7o. de esta Ley, de conformidad con lo siguiente:

I. Compararán el pago provisional del impuesto al activo determinado conforme al artículo 7o. de esta Ley con el pago provisional del impuesto sobre la renta calculado según lo previsto por la fracción III del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin considerar para efectos de dicha comparación, el acreditamiento de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.

II. El pago provisional a que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo con la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo.”

De la anterior transcripción se desprende que dicha disposición permitía a las personas morales únicamente efectuar un pago provisional por concepto del

impuesto sobre la renta y/o del impuesto al activo (los denominados pagos provisionales conjuntos), por el importe del que resultara mayor de los determinados para cada uno de estos gravámenes, por cada uno de los meses del ejercicio.

Ello, con el objeto de evitar que los contribuyentes efectúen pagos provisionales tanto del impuesto sobre la renta, como del impuesto al activo, no obstante que ambos gravámenes son complementarios.

En este sentido, es indiferente que los contribuyentes realicen pagos provisionales de impuesto al activo e impuesto sobre la renta, ya que como se expondrá conforme a la mecánica prevista en el citado artículo 8-A de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, al final del ejercicio todos los pagos provisionales conjuntos deben de compararse con el impuesto sobre la renta del ejercicio, a efecto de determinar un impuesto sobre la renta en exceso, el cual se considerará como pago del impuesto al activo del ejercicio (conforme al artículo 9, fracción I de la Ley del Impuesto al Activo), en caso de que se haya causado éste.

Así las cosas, se podrá concluir que todos los pagos provisionales conjuntos realizados durante el ejercicio fiscal, independientemente de que éstos hayan sido por concepto de impuesto sobre la renta o impuesto al activo se considerarán para determinar si al final del ejercicio existe un impuesto sobre la renta pagado en exceso, en virtud de que dichos pagos provisionales fueron superiores al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio.

En relación con la conveniencia de haber optado por efectuar los pagos provisionales conjuntos el C.P. Alejandro Barrón Morales, señala lo siguiente:

“En todos los casos resulta conveniente elegir la opción del artículo 7-A, en virtud de que al final del ejercicio, los pagos provisionales efectuados se convierten en pagos provisionales del ISR, ya que éstos serán acreditables contra el ISR del ejercicio, independientemente de que en

algunos meses el pago del IA haya sido el más alto. En efecto, de acuerdo con el artículo 8-A de la LIA, los contribuyentes que hayan elegido la opción de los pagos provisionales conjuntos, acreditarán contra el ISR del ejercicio, los pagos provisionales conjuntos, en lugar de los que resulten en los términos de los artículos 14 y 15 de la LISR.”⁸

Como se puede advertir de lo transcrito, en cualquier caso resultaba conveniente elegir la opción de efectuar los pagos provisionales conjuntos, de ahí la relevancia de determinar si el impuesto sobre la renta pagado en exceso se considera pago del impuesto al activo o no, pues diversas empresas ejercieron dicha opción y, en consecuencia, bajo lo dispuesto por el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única les pudiera ser negada la devolución del impuesto al activo por recuperar que les corresponde.

A fin de comprender lo anterior, a continuación se describe lo dispuesto por el artículo 8-A de la Ley del Impuesto al Activo, precepto por el cual se determina el impuesto sobre la renta pagado en exceso, así como el tratamiento a dicho impuesto previsto en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

III. Impuesto sobre la renta pagado en exceso.

El artículo 8-A de la abrogada Ley del Impuesto al Activo establece que los contribuyentes que hayan efectuado pagos provisionales en los términos del artículo 7-A del mismo ordenamiento legal (pagos provisionales conjuntos), tienen el derecho a acreditar en contra del impuesto sobre la renta del ejercicio determinado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia, el importe de dichos pagos provisionales.

La misma disposición señala, que en el caso de que los pagos provisionales excedan al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, la diferencia se

⁸ BARRÓN MORALES, Alejandro, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2003*, op. cit., pág. 149.

considerará impuesto sobre la renta pagado en exceso, al que le resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo.

A fin de evidenciar lo anterior, resulta oportuno transcribir lo dispuesto por el artículo 8-A de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, el cual establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 8-A. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 7o.-A de esta Ley, acreditarán contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia, los pagos provisionales y ajustes efectivamente enterados conforme a los artículos 7o.-A y 7o.-B de esta Ley, en lugar de los previstos en los artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los casos en que los pagos provisionales y los ajustes que se acrediten en los términos del párrafo anterior excedan al impuesto sobre la renta del ejercicio, la diferencia se considerará impuesto sobre la renta pagado en exceso y se estará a lo dispuesto por el artículo 9o. de esta Ley.”

De la anterior transcripción se desprende que los contribuyentes del impuesto sobre la renta e impuesto al activo acreditarán contra el impuesto sobre la renta ejercicio, los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7-A de la abrogada Ley del Impuesto al Activo (pagos provisionales conjuntos), los cuales de exceder al impuesto sobre la renta del ejercicio se considerarán impuesto sobre la renta pagado en exceso.

En este sentido, conforme a lo señalado, en el caso de los pagos provisionales conjuntos excedan al impuesto sobre la renta del ejercicio se considerarán impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Por su parte, el artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo establece en su párrafo sexto que los contribuyentes de dicho impuesto no podrán solicitar en devolución el impuesto sobre la renta pagado en exceso en el ejercicio y que se

haya originado con motivo de los pagos provisionales determinados conforme el artículo 7-A de dicho ordenamiento legal (pagos provisionales conjuntos).

Lo anterior, pues como se expondrá, dicho impuesto sobre la renta pagado en exceso en primer término se considera como pago del impuesto al activo.

Al respecto, la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al señala textualmente lo siguiente:

“... ”

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I. Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

...”

De la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo transcrita, se advierte que cuando el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio.

Como se podrá apreciar, la propia fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo considera como pago del impuesto al activo del ejercicio al impuesto sobre la renta pagado en exceso, mismo que como se expuso deriva del

acreditamiento de los pagos provisionales conjuntos que fueron efectivamente erogados contra el impuesto sobre la renta del ejercicio.

Ahora bien, en la fracción en estudio de igual manera se señala que se considerará como pago del impuesto al activo hasta por el monto que resulte a cargo del contribuyente en los términos de la Ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo.

Como se puede advertir de lo anterior, de la fracción I transcrita del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo se desprende que la misma hace referencia únicamente a dos acreditamientos, el establecido en el primer párrafo y el establecido en el segundo párrafo ambos del citado precepto.

Al respecto, no se hace referencia a algún otro acreditamiento, pues el acreditamiento de los pagos provisionales conjuntos que generó el impuesto sobre la renta pagado en exceso se prevé en el artículo 8-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Conforme a lo expuesto, en principio, si un contribuyente durante el ejercicio fiscal realiza pagos provisionales conjuntos superiores al impuesto sobre la renta del ejercicio, ello no le da la posibilidad de solicitar en devolución el impuesto pagado en exceso, sino que éste se considera como un pago del impuesto al activo del ejercicio.

No obstante lo anterior, la fracción referida establece que los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de la citada fracción.

En relación con el impuesto sobre la renta pagado en exceso el C.P. Alejandro Barrón Morales, señala textualmente lo siguiente:

“Por el contrario si un contribuyente siempre paga el IA por ser éste el más alto, no le perjudica el elegir la opción o no, ya que pagará enteramente lo mismo y se acreditarán los pagos provisionales contra el ISR del ejercicio. Y en caso de que no existiera ISR del ejercicio o éste fuera menor al IA causado en el mismo, en los términos de la fracción I del artículo 9 de la LIA (la cual se analizará en el capítulo VII de este libro), el ISR pagado en exceso que en su caso resulte, se convierte en pago del IA del ejercicio, hasta por una cantidad suficiente para cubrir dicho IA a cargo del ejercicio.”⁹

De lo transcrito se desprende que el impuesto sobre la renta pagado en exceso se convierte en pago del impuesto al activo del ejercicio.

De lo hasta aquí expuesto se podrá observar lo siguiente:

a) El artículo 7-A de la Ley del Impuesto al Activo preveía la opción de efectuar pagos provisionales conjuntos, es decir, efectuar el pago provisional que resulte mayor entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta.

b) El artículo 8-A de la Ley del Impuesto al Activo establecía que el monto de los pagos provisionales conjuntos sería acreditable contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, cuyo exceso se considera impuesto sobre la renta pagado en exceso.

c) Conforme la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo se considera como pago del impuesto al activo del ejercicio al impuesto sobre la renta pagado en exceso.

d) Incluso, conforme a dicha fracción la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio podrá solicitarse en devolución.

⁹ BARRÓN MORALES, Alejandro, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2003*, op. cit., pág. 149.

e) La fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo hace referencia a los acreditamientos previstos en el primero y segundo párrafos del propio precepto.

f) Conforme al primer párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

g) El séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no considera como impuesto al activo efectivamente pagado y, por ende, susceptible de devolución, el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Una vez señalado lo anterior, a continuación se expondrán los métodos de interpretación jurídica, para posteriormente exponer las razones por las cuales considero que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Capítulo IV

Métodos de interpretación

I. Generalidades interpretación de las disposiciones fiscales.

En relación con la interpretación Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que *“En términos generales, interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla.”*¹⁰

Por su parte Luis Raúl Díaz González señala: *“A la interpretación también se le denomina hermenéutica. Y esta palabra comprende a la ciencia que se encarga de desentrañar el lenguaje, es decir, de interpretarlo.”*¹¹

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece la forma en que deben de aplicarse las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como la forma en que se interpretan las disposiciones fiscales.

Al respecto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, señala textualmente lo siguiente:

“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.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su

¹⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, Editorial THEMIS, México, 2008, pág. 335.

¹¹ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *El manejo y la interpretación jurídica de la norma fiscal federal*, Editorial TAX, México, 2010, pág. 61.

aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

En el primer párrafo del precepto transcrito se establece la aplicación estricta de 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.

El segundo párrafo establece que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Cabe señalar que la redacción del artículo referido pudiera generar confusiones en cuanto al método que debe de imperar para interpretar las normas tributarias que establecen elementos esenciales de las contribuciones.

Esto derivado de la distinción que el propio precepto establece en su primer párrafo “son de aplicación estricta” y respecto de su segundo párrafo “Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica”.

Es decir, de la lectura de los párrafos en mención pareciera que el artículo admite sólo una interpretación, la estricta, tratándose de las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares.

Sin embargo, en el primer párrafo sólo se habla de aplicación, no así, de interpretación, como sí se señala en el segundo párrafo, lo cual pareciera deviene de una incorrecta técnica legislativa en el artículo vigente, pues es diferente la interpretación a la aplicación.

En relación con lo anterior, el destacado filósofo italiano del derecho Riccardo Guastini, en su obra “Estudios sobre la Interpretación Jurídica”, establece que

ocasionalmente y de forma completamente inoportuna “interpretación” a veces es utilizado como sinónimo de “aplicación”.

En dicha obra el mencionado autor establece respecto del tema, textualmente lo siguiente:

“Interpretación versus aplicación

En primer lugar, mientras el verbo “interpretar” concierne a cualquier sujeto (ya que cualquiera puede realizar una actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concierne sólo a aquéllos sujetos que se desempeñan en órganos llamados precisamente de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos.

...

En segundo lugar, interpretación y aplicación son actividades que se ejercitan sobre objetos diferentes: hablando correctamente, la interpretación tiene como objeto no ya normas, como se sostiene, sino más bien textos normativos, mientras que la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto (entendidas como el contenido de sentido de los textos normativos).

..

En tercer lugar, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa un conjunto de operaciones que incluyen, junto a la interpretación propiamente dicha, ya sea la calificación de un supuesto de hecho concreto (Tizio ha cometido tal delito), ya se la decisión de una específica controversia (Tizio debe ser castigado con tal pena).¹²

Acorde con el autor de referencia es diferente la interpretación que la aplicación de las normas, por lo cual no debe de confundirse lo dispuesto por el artículo que nos ocupa señalando que el mismo sólo admite una interpretación estricta para las disposiciones de los elementos esenciales.

¹² GUASTINI, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, Editorial Porrúa, México, 2008, págs. 9 y 10.

Confirma lo anterior, lo señalado por Juan Manuel Ortega Maldonado, en donde respecto del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, señala textualmente lo siguiente:

“Sostenemos que este precepto alude a dos etapas diferentes, pero que constituyen una solución de continuidad: la interpretación y la aplicación de las normas jurídico-tributarias sustantivas.

La interpretación jurídica tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros; lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es su proposición, cual es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador.

Una vez concluida esa etapa debe abordarse la siguiente, aplicando a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentraña y atendiendo a los criterios aplicativos que se encuentran diseminados en el orden jurídico, los que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo. Esta aplicación no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de una disposición de observancia general sino únicamente, cuando se aplica al caso concreto.”¹³

De lo transcrito se desprenden dos señalamientos importantes, el primero confirma la diferenciación entre la aplicación e interpretación de las normas, señalando que se trata de dos etapas diferentes.

El segundo, la interpretación de las normas tributarias se debe de realizar conforme a los diversos métodos que menciona el autor (otros autores mencionan métodos diversos).

En relación con lo anterior, conviene citar la tesis de jurisprudencia 2a./J. 26/2006 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible

¹³ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 271.

en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Novena Época, Marzo de 2006, página 270, misma que señala textualmente lo siguiente:

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.

Contradicción de tesis 181/2005-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto y Tercero, ambos del Décimo Quinto Circuito. 17 de febrero de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarios: Fernando Silva García y Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 26/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de marzo de dos mil seis.”

La tesis referida confirma el hecho de que no obstante las normas que establecen los elementos esenciales sean de aplicación estricta, ello no implica que esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica.

De lo anterior, podemos concluir que todas las normas tributarias se podrán interpretar por cualquier método de interpretación jurídica; sin embargo, las que establecen los elementos esenciales se aplicarán de manera estricta, es decir, prohibiendo la aplicación analógica.

Para efectos del presente trabajo se abordarán medularmente los métodos señalados por Hiram Zambrano Brambila, mismo que al respecto señala lo siguiente:

“Por último y antes de exponer los métodos de interpretación de leyes, considero oportuno señalar que enseguida sólo se describirán los métodos que son los más frecuentemente utilizados en la interpretación de objetos jurídicos-tributarios, ello por cuanto a que existen otros métodos que han sido expuestos por distintos autores en sus obras, sin embargo, prácticamente todos ellos no son sino el complemento o la unión de dos o más de los métodos que ahora se expondrán.”¹⁴

De lo anterior se desprende que el autor que nos ocupa expone los métodos que son los más frecuentemente utilizados en la interpretación de objetos jurídicos-tributarios, no dejando de advertir que existen otros métodos señalados por diversos autores, mismos que no son sino el complemento o la unión de dos o más de los métodos que expone.

II. Método gramatical.

Hiram Zambrano Brambila señala que *“El método de interpretación de leyes que se utiliza de manera más frecuente es el gramatical, por virtud del cual el intérprete analiza el texto de la norma conforme a la letra de la ley, aplicando en todo momento el sentido jurídico de las palabras que integran dicha norma.”*¹⁵

III. Método lógico.

Al respecto, el autor en cita establece *“...el método de interpretación lógico jurídico establece como piedra angular la teleología de la norma, esto es, el fin de la misma, de tal suerte que al establecerse premisas sencillas cuyas conclusiones*

¹⁴ ZAMBRANO BRAMBILA, Hiram, *Interpretación jurídica tributaria*, Editorial Porrúa, México, 2009, págs. 85 y 86.

¹⁵ *Ibid.*, pag. 86.

*sean la base para establecer nuevas premisas, entonces puede desentrañarse el sentido final de la referida norma”.*¹⁶

IV. Método histórico.

En relación con este método Hiram Zambrano Brambila establece “...*el método histórico de interpretación de la ley tiene por objeto analizar una determinada norma jurídica a partir del conocimiento de las causas que le dieron origen así como las diversas que han permitido su evolución, pues a partir de su conocimiento se pueden conocer los fines que pretende alcanzar la misma.*”¹⁷

V. Método de interpretación original de la ley.

En relación con este método el autor en mención señala que “...*es el creador de la misma quien se encarga de especificar las razones y motivos que tuvo para crear, modificar o derogar alguna norma jurídica, y con ello, es posible conocer el fin que persigue tal acto legislativo, y por ende, la norma que así se ve afectada.*”¹⁸

VI. Método sistemático de interpretación de la ley.

Hiram Zambrano Brambila respecto este método establece “*El método aquí referido tiene diferentes facetas para su aplicación, aunque todas ellas procuran esencialmente interpretar el significado de una definición después de colocarla en un sistema de derecho, el cual puede ir desde la integridad del texto de la norma de que se trate o de la Ley en que se ubique la misma, hasta la consideración total de las disposiciones que componen un sistema jurídico.*”¹⁹

¹⁶ *Ibid.*, pag. 91.

¹⁷ *Ibid.*, pag. 97.

¹⁸ *Ibid.*, pag. 102.

¹⁹ *Ibid.*, pag. 105.

VII. Método analógico de interpretación de las leyes.

El autor Hiram Zambrano Brambila señala “...consiste en concluir la formulación de una nueva norma a partir de los argumentos de una diversa que, por las premisas que constituyen a ambas es dable concluir una idéntica conclusión para ellas.”²⁰

En relación con este método Emilio Margáin Manautou señala textualmente lo siguiente:

“La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que “no hay tributo sin ley”, ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. De aplicarse, se violaría el principio de legalidad.

Además se sostiene que si las leyes tributarias son leyes de excepción y restrictivas de derechos, no pueden ser interpretadas analógicamente.”²¹

Conforme a lo transcrito Emilio Margáin establece que conforme la doctrina las leyes tributarias al ser leyes de excepción y restrictivas no pueden ser interpretadas analógicamente.

VIII. Método a fortiori de interpretación de las leyes.

Hiram Zambrano Brambila respecto este método establece “...parte del supuesto de que si existe una consecuencia jurídica a una situación preestablecida, entonces a la misma situación con mayores o menores supuestos deben corresponder las mismas consecuencias que aquella primera de la cual se partió.”²²

²⁰ *Ibid.*, pag. 108.

²¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2008, pág. 154.

²² ZAMBRANO BRAMBILA, Hiram, *Interpretación jurídica tributaria*, op. cit., pág. 110.

Una vez expuestos los métodos de interpretación jurídica frecuentemente utilizados a continuación se exponen, con base en algunos de éstos métodos, las razones por las cuales considero que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Capítulo V

Impuesto al activo efectivamente pagado a través del impuesto sobre la renta pagado en exceso susceptible de devolución

I. Aplicación al caso del método gramatical.

Conforme al método gramatical se estima que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso al encontrarse efectivamente pagado.

A fin de demostrar lo anterior, resulta conveniente transcribir el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual establece textualmente lo siguiente:

“Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con **el acreditamiento establecido** en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.” (Énfasis añadido)

De lo transcrito, se advierte que no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con **el acreditamiento** establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

La fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, al cual remite el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, textualmente establece:

“...

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I. Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría

solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, **después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo**. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

...” (Énfasis añadido)

De la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo se advierte que cuando el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio.

Lo anterior, hasta por el monto a cargo del contribuyente, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos del propio artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

Como se puede advertir, el único acreditamiento a que refiere la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo son los contenidos en el primero y segundo párrafos del propio artículo 9.

Como se ha expuesto, el primer párrafo del citado artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, permitía acreditar el impuesto sobre la renta que le correspondió al contribuyente en el ejercicio, en contra del impuesto al activo a su cargo.

Por su parte, el segundo párrafo del mencionado artículo 9, permitía al contribuyente acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio la diferencia que existía entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo pagado en los tres ejercicios inmediatos anteriores, cuando el primero sea superior al segundo, ello hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad.

Es decir, la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo nunca señala al impuesto sobre la renta pagado en exceso como un acreditamiento, siendo el único acreditamiento al que refiere al contenido en el primero y segundo párrafos del propio artículo 9.

En este sentido, es claro que el único acreditamiento contenido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo es el relativo al primero y segundo párrafos del propio artículo y, no así, en relación con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Lo anterior máxime que, como fue expuesto, el acreditamiento de los pagos provisionales conjuntos en contra del impuesto sobre la renta del ejercicio, mismo que origina el impuesto sobre la renta pagado en exceso, se regula en el artículo 8-A de la Ley del Impuesto al Activo, precepto al que no remite el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por todo lo anterior, del análisis del texto tanto del séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, se considera que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso al encontrarse efectivamente pagado.

II. Aplicación al caso del método lógico.

Conforme al método lógico se estima resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso al encontrarse efectivamente pagado.

En relación con lo anterior, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público con proyecto de Decreto por el que se Expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria del 12 de septiembre de 2007, se señaló textualmente lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN DE LA INICIATIVA DEL EJECUTIVO FEDERAL

Para **no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, el Ejecutivo Federal propone establecer que dichos contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores** y que cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor a la contribución empresarial a tasa única, podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que tengan derecho a solicitar devolución, estableciendo además las reglas aplicables para el caso de escisión de sociedades.

...

CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN

...

Es importante señalar que esta Comisión Dictaminadora observa que **la intención de la disposición transitoria antes señalada tiene por objeto darle congruencia al sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo**, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo; sin embargo, conforme a lo que actualmente dispone el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, la devolución de dicho gravamen procede respecto del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo y hasta por el monto de la diferencia entre ambos impuestos.

En este sentido, **con el objeto de que la disposición transitoria sea congruente con los requisitos que actualmente establece la Ley del Impuesto al Activo**, se propone modificar el artículo tercero transitorio de la Iniciativa con el objeto de establecer que el impuesto al activo de los diez ejercicios inmediatos anteriores por el cual se podrá solicitar devolución será el que se pagó en dichos

ejercicios anteriores a aquél en que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

Así mismo, se propone que la devolución del impuesto al activo que podrán solicitar los contribuyentes en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta efectivamente pagado y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en cualquiera de los ejercicios fiscales en 2005, 2006 ó 2007, con lo cual **se respeta el mismo principio establecido hoy en día en la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.**

...

De igual forma, tal y como lo establecía la Ley del Impuesto al Activo, se propone que la devolución del impuesto al activo proceda cuando en el ejercicio en el que se solicite ésta, el impuesto sobre la renta sea mayor al impuesto al activo que se hubiera tomado para determinar la devolución correspondiente, **con lo cual el esquema transitorio de devolución del impuesto al activo se homologa al esquema de devolución que los contribuyentes aplicaban con forme a la Ley que se abroga.**

Del dictamen transcrito, se desprende lo siguiente:

- a) La norma transitoria en principio se previó a fin de no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hubiera pagado impuesto al activo.
- b) La finalidad o intención de la disposición transitoria es darle congruencia al sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo
- c) La disposición transitoria buscaba ser congruente con los requisitos que establecía la Ley del Impuesto al Activo
- d) Se buscó con la disposición transitoria respetar el mismo principio establecido en la Ley del Impuesto al Activo que se abrogó.

e) Con las reglas establecidas en la disposición transitoria se homologó al esquema de devolución que los contribuyentes aplicaban conforme a la Ley del Impuesto al Activo.

Como se puede observar con lo dispuesto en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en todo momento se buscó respetar el derecho a la devolución del impuesto al activo, así como los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Activo.

En relación con lo anterior, como se expuso, la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, textualmente establece:

“...

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I. Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el **impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio**, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

...” (Énfasis añadido)

De la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo se advierte que cuando el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, **se considerará como pago** del impuesto al activo del mismo ejercicio.

En este sentido, la propia fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo considera como pago del impuesto al activo del ejercicio al impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Así, conforme al propio texto de la norma a que remite el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se considera como pago del impuesto al activo al impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Lo anterior, sin que en momento alguno se establezca en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que el impuesto al activo pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso se considera como no efectivamente pagado.

Así, si con lo dispuesto en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en todo momento se buscó respetar el derecho a la devolución del impuesto al activo, así como los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Activo, se considera que el séptimo párrafo de dicha disposición en relación con la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, no pueden interpretarse en el sentido de que el impuesto al activo pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso es un impuesto no efectivamente pagado.

Por lo anterior, conforme a la finalidad perseguida por el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única se considera que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

III. Aplicación al caso del método sistemático de interpretación de la ley.

Conforme al método sistemático de interpretación de la ley se considera que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Como se ha señalado el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento **establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo** que se abroga.

Es decir, en cierto supuesto, el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única a fin de determinar si se considera efectivamente pagado el impuesto al activo remite a la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

Así, a efecto de determinar si el impuesto al activo se encuentra efectivamente pagado al haberse pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso, resulta procedente interpretar a las normas conforme al sistema que se estableció para su devolución, es decir, conforme al Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

Al respecto, la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, al cual remite el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, señala lo siguiente:

“... ”

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I. Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el **impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio**, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. **Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo** del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

...” (Énfasis añadido)

De la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo se advierte que cuando el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, **se considerará como pago** del impuesto al activo del mismo ejercicio, pudiendo **solicitar la devolución** de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo.

En este sentido, la propia fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo considera como pago del impuesto al activo del ejercicio al impuesto sobre la renta pagado en exceso, pudiéndose solicitar la devolución de la diferencia correspondiente.

Así, si conforme al sistema que se estableció a partir del 1° de enero de 2008 para la devolución del impuesto al activo, es decir, conforme al Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en relación con la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, el impuesto sobre la renta pagado en exceso se considera como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, pudiéndose solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo, el impuesto al activo tendría que considerarse como efectivamente pagado.

Es decir, si conforme al sistema establecido por el legislador el impuesto sobre la renta pagado en exceso se considera pago del impuesto al activo y su remanente es susceptible de devolución, el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no puede interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre la renta pagado en exceso se trata de impuesto al activo que no fue efectivamente pagado.

Por lo anterior, conforme al sistema establecido por el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única se considera que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Conclusiones y propuesta

Conclusiones.

a) Conforme al método de interpretación gramatical se estima que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso, pues el único acreditamiento contenido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, mismo que se considera como impuesto al activo que no fue efectivamente pagado, es el relativo al primero y segundo párrafos del propio artículo 9 y, no así, en relación con el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

b) Conforme al método lógico de interpretación se estima resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso, pues si con lo dispuesto en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en todo momento se buscó respetar el derecho a la devolución del impuesto al activo, así como los requisitos establecidos en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, dichos dispositivos no pueden interpretarse en el sentido de que el impuesto al activo pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso es un impuesto no efectivamente pagado.

c) Conforme al método sistemático de interpretación de la ley se considera que resulta procedente la devolución del impuesto al activo que se consideró pagado con el impuesto sobre la renta pagado en exceso, pues si conforme al sistema establecido por el legislador el impuesto sobre la renta pagado en exceso se considera pago del impuesto al activo y su remanente es susceptible de devolución, el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del

Impuesto Empresarial a Tasa Única no puede interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre la renta pagado en exceso se trata de impuesto al activo que no fue efectivamente pagado.

Propuesta.

En virtud de todo lo expuesto, a fin de evitar se afecte a los contribuyentes que pagaron impuesto al activo, mismo que resulta susceptible de devolución, se propone sea aclarado el séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a fin de que no exista duda de que el único acreditamiento contenido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, mismo que se considera como impuesto al activo que no fue efectivamente pagado, es el relativo al primero y segundo párrafos del propio artículo 9.

Bibliografía

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, Editorial THEMIS, México, 2008.

BARRÓN MORALES, Alejandro, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2003*, Editorial ISEF, México, 2003.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal I*, Iure Editores, México, 2005.

DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *El manejo y la interpretación jurídica de la norma fiscal federal*, Editorial TAX, México, 2010.

DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, *Pagos provisionales del I.S.R. y el I.A. 2005*, Editorial ISEF, México, 2005.

GUASTINI, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, Editorial Porrúa, México, 2008.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, Editorial Thomson, México, 2004.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2008.

MARTÍN GRANADOS, Ma. Antonieta, *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo*, Editorial Thomson, México, 2005.

MARTÍN GRANADOS, Ma. Antonieta, *ISR, IETU, E IDE*, Editorial CENGAGE Learning, México, 2010.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2004.

PÉREZ CHÁVEZ, José y FOL OLGUÍN, Raymundo, *Estudio del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única personas morales*, Editorial Tax Editores, México, 2011.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2003.

SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Aplicación práctica del ISR y el IETU personas morales 2008*, Editorial ISEF, México, 2008.

ZAMBRANO BRAMBILA, Hiram, *Interpretación jurídica tributaria*, Editorial Porrúa, México, 2009.



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

MAESTRÍA DERECHO FISCAL

RESPUESTAS CASO PRÁCTICO

MANUEL GONZÁLEZ LÓPEZ

CRITERIOS CONSIDERADOS.

- a) No obstante la variabilidad de los supuestos en el caso, así como las fechas en las cuales se realizan los cuestionamientos correspondientes, para la resolución del mismo se toman en consideración las tesis de nuestros tribunales localizadas a la fecha de entrega del presente trabajo.
- b) Se toman en consideración los supuestos contenidos en cada apartado, asumiéndose los supuestos no establecidos en el apartado correspondiente.
- c) Se consideran las disposiciones vigentes al momento en que se realiza la asesoría correspondiente.

PRIMERA PARTE.

1. ¿Hay derecho a la devolución?

Conforme a lo datos proporcionados en la primera parte del caso, se señalaría a Federico Damián Bustos que sí existe un derecho a la devolución, al tratarse de un pago de lo indebido, ello una vez que sea cumplida la sentencia correspondiente a través de la resolución en la que se confirme el criterio de interpretación solicitado.

Apoya dicho señalamiento la tesis que a continuación se transcribe:

“Registro No. 164562

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXI, Mayo de 2010

Página: 1987

Tesis: IV.3o.A.122 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL. Cuando una sentencia dictada por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa **declara la nulidad de una resolución negativa**

ficta para el efecto de que la autoridad fiscal dé respuesta a la consulta de un contribuyente en el sentido de confirmar un criterio basado en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria **y aquella da cumplimiento, esta última determinación implica el derecho a la devolución del pago de lo indebido.** lo cual trae como consecuencia la autorización de la solicitud que al respecto formule el particular, previa satisfacción de los requisitos correspondientes, porque el fallo del juicio contencioso administrativo que se materializó con la confirmación del criterio solicitado no puede desvincularse de la autorización de la devolución de las cantidades solicitadas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 273/2009. Cydsa, S.A.B. de C.V. (antes Cydsa, S.A. de C.V.). 3 de diciembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretaria: Marcela Lugo Serrato.” (Énfasis añadido)

Según se desprende de la tesis transcrita la determinación de confirmar el criterio sustentado por el contribuyente es la que implica el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por lo cual una vez confirmado el criterio se tendría dicho derecho.

En relación con lo anterior, en la primera parte del caso se establece que se contaba con una deuda contratada el 9 de junio de 1997, por lo que se contaría con dicho derecho si subsiste en los ejercicios por los cuales vaya a solicitarse la devolución la deuda referida, ello pues el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo ha establecido que “...los contribuyentes deducirán el valor promedio de las deudas en el ejercicio de que se trate”

2. En caso afirmativo, ¿A partir de cuando surge ese derecho?

Como se señaló en la respuesta anterior el derecho a la devolución surge a partir de que se confirme el criterio correspondiente en cumplimiento a la sentencia dictada por el Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa.

Ahora bien, se señalaría a Federico Damián Bustos que la devolución a efectuar procedería sólo respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta, ello considerando el criterio que han emitido nuestros tribunales en el

sentido de que antes de la consulta el precepto declarado inconstitucional resultaba de observancia obligatoria a la empresa, la que gozaba de plena vigencia y eficacia jurídica y, por tanto, de aplicación obligatoria si no se combatió en la vía constitucional, es decir, a través del juicio de amparo indirecto.

Resulta aplicable al caso la tesis de jurisprudencia 2a./J. 6/2005, misma que a continuación se transcribe:

“Registro No. 179320

Localización: Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Febrero de 2005

Página: 314

Tesis: 2a./J. 6/2005

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA. Cuando el particular solicita la devolución de impuestos **fundada en la respuesta emitida por la autoridad fiscal a una consulta** en la que se determinó la no aplicación de la norma que prevé el impuesto relativo, por haber sido declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, **respuesta que se emitió en cumplimiento de una sentencia dictada en el juicio de nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa** en ese sentido, **la mencionada devolución sólo procederá respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta**, en virtud de que es cuando se obtiene el beneficio de la aplicación de la jurisprudencia a favor del contribuyente y, por ende, que los enteros relativos deben considerarse como pago de lo indebido, lo que no sucede con los pagos efectuados con anterioridad, pues éstos fueron realizados en cumplimiento a una disposición de observancia obligatoria, al estar vigente y gozar de plena eficacia jurídica en el momento de realizarse el pago, en tanto no fue controvertida mediante amparo indirecto, y porque en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no se actualiza el error de hecho o de derecho que condicione su devolución.

Contradicción de tesis 52/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Séptimo en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 1o. de diciembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 6/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de enero de dos mil cinco.” (Énfasis añadido)

Según se desprende de la tesis señalada, si se solicita la devolución de impuestos fundada en la respuesta emitida por la autoridad fiscal a una consulta que se emitió en cumplimiento de una sentencia dictada en el juicio de nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la mencionada devolución sólo procederá respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta, en virtud de que es cuando se obtiene el beneficio de la aplicación de la jurisprudencia a favor del contribuyente y, por ende, los enteros relativos deben considerarse como pago de lo indebido.

Asimismo, la tesis referida confirma que el derecho a la devolución surge a partir de que se confirme el criterio correspondiente al señalar que la devolución se funda en dicha confirmación de criterio.

En virtud de lo anterior, se señalaría a Federico Damián Bustos que si bien el derecho a la devolución surge a partir de que se confirme el criterio correspondiente en cumplimiento a la sentencia dictada por el Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa, la devolución a efectuar procedería sólo respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta, esto es, a partir del 1° de diciembre de 1999.

3. ¿Por cuantos ejercicios se puede solicitar la devolución?

Asumiendo que la respuesta favorable a la consulta se emitió en el propio año de 2000 y considerando que la devolución a efectuar procedería sólo respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta, esto es, a partir del 1° de diciembre de 1999, se señalaría a Federico Damián Bustos que el ejercicio por el cual se pudiera solicitar la devolución es únicamente el de 1999.

Ello considerando, por una parte, que respecto del ejercicio de 2000 la empresa ya dedujo las deudas contratadas por el sistema financiero o su intermediación y, por otra,

que en virtud de que al 1° de diciembre 1999 no se ha presentado la declaración del ejercicio correspondiente al impuesto al activo, por ende, la devolución resultaría aplicable respecto del mismo, pues la contribución se calculó y enteró con posterioridad al 1° de diciembre de 1999.

4. ¿Por cuantos ejercicios se puede exigir el pago de intereses?

En primer término, se estimaría que el precepto aplicable al caso es el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de 1999, ya que dicho precepto es el vigente al momento de causación y entero del impuesto al activo referido, ello conforme a lo dispuesto por el artículo 6 del propio Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, señala lo siguiente:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

...”

Conforme al precepto transcrito, tratándose de normas sustantivas, son aplicables las leyes vigentes al momento de causación de las contribuciones, y tratándose de normas administrativas o procesales, son aplicables las normas que se expidan con posterioridad al hecho.

En relación con lo anterior, cobra aplicación la tesis que a continuación se transcribe:

“Registro No. 183780

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVIII, Julio de 2003

Página: 1159

Tesis: I.3o.C.63 K

Tesis Aislada

Materia(s): Común

NORMAS JURÍDICAS. SU UBICACIÓN LEGISLATIVA NO DETERMINA SU NATURALEZA SUSTANTIVA O PROCESAL.

De acuerdo a la función que desempeñan las normas jurídicas pueden clasificarse en sustantivas o adjetivas, y si bien lo ordinario es que se encuentren establecidas en ordenamientos que correspondan a su función, esto es, que las que regulen el fondo de las situaciones jurídicas se comprendan en códigos sustantivos y las que determinen los medios y procedimientos para deducir los derechos se alberguen en ordenamientos procesales; por razones de técnica, imprecisiones y necesidades legislativas, es frecuente encontrar dentro de los códigos procesales normas sustantivas o materiales y en los códigos sustantivos normas procesales, adjetivas o de actuación. Por consiguiente, para determinar el carácter sustantivo o adjetivo de una norma debe atenderse a la función que desempeñe, prescindiendo de su inclusión en determinada codificación, dado que la naturaleza de la norma no depende del ordenamiento en que esté prevista, sino de la función que cumpla, es decir, la ubicación legislativa de la norma no es la que determina su naturaleza sustantiva o adjetiva, ni un criterio científico para identificar la norma procesal frente a la norma sustantiva. De manera que si la norma tiene una función instrumental continuará siendo procesal aunque se le incluya en un código de fondo y, consecuentemente, si regula el fondo de una situación jurídica conservará su naturaleza sustantiva a pesar de estar inmersa en una legislación adjetiva.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1543/2003. 20 de marzo de 2003. Unanimidad de votos.
Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.”

De la tesis transcrita, se desprende que si la norma tiene una función instrumental continuará siendo procesal aunque se le incluya en un código de fondo y, consecuentemente, si regula el fondo de una situación jurídica conservará su naturaleza sustantiva a pesar de estar inmersa en una legislación adjetiva.

Así, se señalaría a Federico Damián Bustos que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación es una norma sustantiva, pues se refiere al cálculo de las cantidades que en su momento se causaron y determinaron por concepto de impuesto al activo en el ejercicio de 1999.

Es decir, comprende la determinación de la contribución enterada indebidamente en la declaración anual normal del ejercicio de 1999 y, en consecuencia, debe ser devuelta con su actualización e intereses, por lo que no se trata de una norma dirigida a establecer un medio de defensa instrumental con que cuentan los contribuyentes.

Una vez señalado lo anterior, a continuación se transcribe el octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de 1999:

“...

El contribuyente **que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada** por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y **obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades** y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente **y a partir de que se efectuó el pago**. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

...” (Énfasis añadido)

Del precepto transcrito, se desprende que los contribuyentes que hubieran efectuado el pago de una contribución y que habiendo interpuesto los medios de defensa que las leyes establezcan, obteniendo resolución firme favorable, tendrán derecho a obtener el pago de intereses a partir de que se efectuó el pago.

Así, conforme al artículo 22, octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de 1999 los intereses a devolver con motivo de cantidades pagadas

indebidamente al Fisco Federal, deben calcularse a partir de que se efectuaron los pagos indebidos, esto es, cuando se presentaron las declaraciones anuales normales del impuesto enterando dichas cantidades indebidas.

Por lo anterior, asumiendo que la declaración del ejercicio de 1999 se presentó el 31 de marzo de 2000, se señalaría a Federico Damián Bustos que a partir de dicha fecha comenzaría a computarse el pago de intereses y hasta que las cantidades correspondientes sean devueltas, lo cual pudiéramos asumir ocurriría en 2004, por lo que los intereses se exigirían de 2000 a 2004, es decir, por aproximadamente 4 ejercicios.

SEGUNDA PARTE

1. ¿Cuándo surge el derecho a la devolución para la empresa?

Como se señaló en el apartado anterior, el derecho a la devolución para la empresa surge a partir de que se confirme el criterio correspondiente en cumplimiento a la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esto es, el 19 de enero de 2001, conforme al dato precisado en la segunda parte del caso.

También resulta aplicable al caso la tesis que a continuación se transcribe:

“Registro No. 161643

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIV, Julio de 2011

Página: 2002

Tesis: I.4o.A.756 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ

INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA. De la interpretación sistemática y armónica de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se colige que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y que la figura de la prescripción es un medio extintivo del crédito fiscal, por el transcurso del tiempo, el cual debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre, conforme al artículo 145 del referido ordenamiento, al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, de donde resulta que para determinar su exigibilidad debe atenderse al caso concreto. **Por ello, cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que la prohibía o cuando el fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento,** pues en el primero el crédito constituía una obligación conforme a la ley, que devino indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación del criterio sostenido por la contribuyente. Por tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente en la hipótesis mencionada, debe computarse a partir del día siguiente al en que la autoridad fiscal confirmó el referido criterio.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 64/2011. Scotia Inverlat Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Grupo Financiero Scotiabank, Inverlat. 25 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández.” (Énfasis añadido)

Según se desprende de la tesis referida, el pago de lo indebido derivado de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; puede exigirse desde que el fisco emitió la resolución a la confirmación de criterio, lo que no hace sino confirmar que en ese momento surge el derecho a la devolución para la empresa.

2. ¿El efecto de la resolución favorable es constitutivo de derechos respecto de la situación jurídica dubitada o es meramente declarativo?

Asumiendo que la pregunta refiere por resolución favorable a la confirmación de criterio que permitió a la empresa la deducción de las deudas contratadas con el sistema

financiero, se considera que la misma es constitutiva de derechos respecto de la situación jurídica dubitada.

En relación con lo anterior cobra aplicación la tesis que a continuación se transcribe:

“Registro No. 180924

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XX, Agosto de 2004

Página: 1576

Tesis: I.4o.A.428 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD SON MERAMENTE DECLARATIVAS, AUNQUE GENEREN DERECHOS Y SEAN FAVORABLES AL PARTICULAR, NO CONSTITUYEN AUTORIZACIONES O DETERMINACIONES DE UN RÉGIMEN FISCAL Y, EN CONSECUENCIA, NO PUEDEN SER LIMITADAS EN SU VIGENCIA. Cuando las resoluciones administrativas que implican respuestas a consultas fiscales formuladas por los particulares son **meramente declarativas** en cuanto al contenido, la interpretación y el alcance de la ley, así como a la valoración y calificación, para efectos fiscales de la actividad de la quejosa, o sea, **se limitan a constatar un derecho y situación jurídica predeterminados en la norma, pero no dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas**, aunque generen derechos y sean favorables al gobernado, no constituyen autorizaciones o determinaciones de un régimen fiscal y, en consecuencia, no se actualiza la hipótesis contemplada en el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, que limita la vigencia de las resoluciones a las que se refiere, al establecer que surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en que se otorguen, pues el precepto citado se refiere a resoluciones constitutivas de una situación o régimen fiscal específico y singular, en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una potestad discrecional conforme a la cual la autoridad elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 361/2003. Carpicentro, S.A. de C.V. 21 de enero de 2004.
Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

De la tesis transcrita, se desprende que las consultas son meramente declarativas cuando se limitan a constatar un derecho y situación jurídica predeterminados en la norma, pero no dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas.

En sentido contrario, una resolución a una consulta es constitutiva de derechos cuando dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas, creando derechos no predeterminados en una norma.

En virtud de lo anterior, se estima que la resolución favorable a la consulta planteada es constitutiva de derechos, pues permite al contribuyente efectuar una deducción, como es la deducción de deudas contratadas con el sistema financiero, no prevista en la Ley del Impuesto al Activo.

TERCERA PARTE

1. ¿Ahora qué ocurrirá primero, si la muerte por inanición financiera de la empresa o la recuperación fiscal que destrabaría el precario estado actual de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Se considera que ocurrirá primero la muerte por inanición financiera de la empresa, conforme a lo que a continuación se expone:

Según se señala en el apartado el 10 de julio de 2003 se autorizaron las devoluciones correspondientes, mismas fechas en que la planta cerró la línea de crédito a la empresa, hecho que en principio pone en una situación precaria a la empresa, pues para un comerciante resulta fundamental el contar con el crédito necesario por parte de sus proveedores a fin de realizar su actividad, máxime que en este caso la planta sería el único proveedor de las unidades automotrices a la distribuidora.

Ahora bien, de dicha fecha (10 de julio de 2003) a la fecha en que se sobreseyó la queja interpuesta (8 de enero de 2004), transcurrieron casi 6 meses.

En relación con lo anterior, toda vez que se interpuso un amparo indirecto por parte de la empresa, se asume que dicho medio de defensa tardaría aproximadamente un lapso de seis meses en ser resuelto.

Adicionalmente, al haberse recurrido dicho fallo por la autoridad, se asume que dicho medio de defensa tardaría un Tribunal Colegiado de Circuito aproximadamente 4 meses para su resolución, la cual se estima resultaría favorable a los intereses de las autoridades.

Lo anterior, tomando en consideración las siguientes tesis de Jurisprudencia:

“Registro No. 195673

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
VIII, Agosto de 1998

Página: 65

Tesis: P./J. 41/98

Jurisprudencia

Materia(s): Común

TERCERO PERJUDICADO NO EMPLAZADO O MAL EMPLAZADO EN UN JUICIO DE AMPARO INDIRECTO. PUEDE INTERPONER EL RECURSO DE REVISIÓN EN CONTRA DE LA SENTENCIA QUE EL JUEZ DE DISTRITO DECLARA EJECUTORIADA Y QUE AFECTA CLARAMENTE SUS DERECHOS, DENTRO DEL PLAZO LEGAL CONTADO A PARTIR DE QUE TIENE CONOCIMIENTO DE LA SENTENCIA. El tercero perjudicado no emplazado o mal emplazado al juicio de amparo indirecto, mediante ningún medio de defensa, podrá hacer valer la violación a la garantía de audiencia, a pesar de que la sentencia que se dicte en el mismo le prive de sus propiedades, posesiones o derechos, pues originándose la violación en un juicio constitucional y siendo éste la única vía para combatir actos de autoridad que transgredan garantías individuales, por su especial naturaleza extraordinaria no podría dar lugar a otro juicio de garantías, ya que de aceptarse así, se infringiría el sistema constitucional y se desvirtuaría la técnica de la institución, cuya regulación se encuentra inmersa en el artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en las fracciones I a IV del artículo 73 de la Ley de Amparo. Tampoco podría promover el incidente de nulidad de notificaciones en contra de dicha sentencia que ya causó ejecutoria, dado que éste no procede cuando ya existe auto de ejecutorización, lo que se desprende del artículo 32 de la Ley de Amparo. Por otra parte, si bien el recurso de queja es procedente en contra del auto que declara ejecutoriada una sentencia, del numeral 96 de la ley de la materia, se advierte que sólo pueden interponerlo las partes que litigaron en el juicio, además de que este medio de defensa, suponiendo su procedencia, no sería la vía idónea para dejar insubsistente el fallo ejecutoriado como resultado del viciado procedimiento, y el recurso de queja por exceso o por defecto, no se estableció para combatir la sentencia en sí misma, sino sólo su ejecución excesiva o deficiente. En estas condiciones, al no poder hacer valer el tercero perjudicado no emplazado o mal emplazado en un juicio de amparo indirecto, la violación a la garantía de audiencia, mediante ningún medio de defensa ordinario ni extraordinario, ni del incidente de nulidad

de notificaciones, ni del recurso de queja, por las razones antes apuntadas y atento al principio esencial que rige todo procedimiento judicial ordinario y extraordinario, consistente en que la sentencia pronunciada en un litigio no puede perjudicar a las personas que sean ajenas al mismo, **debe aceptarse que el recurso de revisión sí es procedente en estos supuestos, porque es la única vía mediante la cual se puede dejar insubsistente una sentencia de amparo indirecto, para el efecto de que se reponga el procedimiento y se emplace en forma debida al tercero perjudicado.** Lo anterior no implica el abandono de la diversa jurisprudencia sustentada por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "REVISIÓN, RECURSO DE. NO PROCEDE EN CONTRA DE UNA SENTENCIA EJECUTORIADA." (Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo III, Primera Parte, P./J. 29 3/89, página doscientos treinta y cinco), ya que la misma sólo es aplicable para las partes que fueron oídas en el juicio de donde emana, respecto de cuya situación jurídica se juzgó, debiendo las partes que litigaron en ese juicio estar a sus resultados, pero no la persona que no fue oída ni vencida, que no puede ser perjudicada por ella. Si se aceptara el criterio contrario se vulneraría el derecho a la jurisdicción establecido en el artículo 17 constitucional, en relación con los terceros perjudicados que se enteraran de un juicio de amparo seguido en su contra, hasta que la sentencia se está ejecutando o se pretende ejecutar en su perjuicio; e implicaría, además, premiar la conducta ilegal del quejoso, de no cumplir con lo ordenado en el artículo 116, fracción II de la Ley de Amparo, así como el incumplimiento del juzgador a su deber de emplazarlo. Por tanto, dado que el conocimiento del fallo debe ser directo, cuando el tercero perjudicado no intervino en el juicio y, por lo mismo, nunca se le notificó la sentencia, **el término para interponer el recurso de revisión corre a partir del día siguiente al en que tiene conocimiento de la sentencia, aunque ésta, formalmente, tenga apariencia de ejecutoria.**

Contradicción de tesis 33/93. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. 3 de marzo de 1998. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el seis de agosto en curso, aprobó, con el número 41/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a seis de agosto de mil novecientos noventa y ocho."

“Registro No. 167342

Localización: Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIX, Abril de 2009

Página: 560

Tesis: 1a./J. 16/2009

Jurisprudencia

Materia(s): Común

TERCERO PERJUDICADO EN EL AMPARO. SI EL TRIBUNAL QUE CONOCE DE LA REVISIÓN ADVIERTE LA EXISTENCIA DE ALGUNO AL QUE NO SE LE HA OÍDO EN EL JUICIO POR NO HABÉRSELE RECONOCIDO ESE CARÁCTER, DEBE REVOCAR LA SENTENCIA RECURRIDA Y ORDENAR LA REPOSICIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Conforme al artículo 5o. de la Ley de Amparo, el tercero perjudicado es parte en el juicio de garantías y, por tanto, está legitimado para acudir a él y ser oído. Por otro lado, el artículo 91, fracción IV, de la Ley citada establece que el órgano revisor debe revocar la sentencia recurrida y mandar reponer el procedimiento cuando aparezca que indebidamente no tuvo la oportunidad de ser oída alguna de las partes que conforme a la ley tenga derecho a intervenir en el juicio. En ese sentido, se concluye que si el tribunal **que conoce de la revisión advierte la existencia de un tercero perjudicado a quien no se le ha oído en juicio por no habersele reconocido ese carácter, debe revocar la sentencia combatida y ordenar la reposición del procedimiento para que sea emplazado a juicio**, pues de lo contrario se estarían violando las reglas fundamentales que norman el procedimiento del juicio de amparo. Ello, independientemente de que no se hubiera señalado tercero perjudicado o que ante dicha omisión la autoridad que conoce del amparo requiera al quejoso para que manifieste si es su deseo señalarlo y éste exprese su negativa, en tanto que la autoridad mencionada debe realizar los actos necesarios para que el tercero perjudicado sea oído en juicio.

Contradicción de tesis 138/2008-PS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito y el entonces Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, actualmente en Materia Civil del Sexto Circuito. 14 de enero de 2009. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Jesús Antonio Sepúlveda Castro.

Tesis de jurisprudencia 16/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veintiuno de enero de dos mil nueve.” (Énfasis añadido)

De la tesis transcrita se advierte que el tercero perjudicado no emplazado o mal emplazado en un juicio de amparo indirecto, puede interponer recurso de revisión en contra de la sentencia de amparo, para el efecto de que se reponga el procedimiento y se emplace en forma debida al tercero perjudicado.

En virtud de lo anterior, asumiendo que la autoridad fiscal obtuviera una resolución favorable en virtud de los criterios apuntados, se tendría que reponer el procedimiento del juicio de amparo, por lo que para el dictado de una nueva sentencia se asume transcurrirían 4 meses más.

Así, considerando todo lo anterior, del 10 de julio de 2003, a la fecha de dictado de una nueva sentencia de amparo habrían transcurrido 20 meses aproximadamente, siendo dicha fecha el mes de marzo de 2005, en adición al plazo que se tendría que sumar en que se emita una nueva sentencia de queja y el cumplimiento correspondiente, razón por la cual se considera que sin el crédito otorgado por la planta ocurriría primero la muerte por inanición financiera de la empresa.

CUARTA PARTE

1. ¿Fue legal el embargo practicado a bienes de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Se considera no fue legal el embargo practicado, pues la empresa no adeuda cantidad alguna al IMSS en virtud de que no tiene empleados a su cargo.

Al respecto, el artículo 12 de la Ley del Seguro Social vigente en 2004 establece que son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones;

Por su parte, el artículo 5-A de la propia Ley del Seguro Social señala que se entiende por sujeto obligado a los señalados en los artículos 12, 13, 229, 230, 241 y 250 A, de la Ley, cuando tengan la obligación de retener las cuotas obrero patronales del seguro social o de realizar el pago de las mismas.

De lo hasta aquí expuesto, se desprende que son sujetos obligados a retener o realizar el pago de las cuotas obrero patronales las personas que les presten, en forma permanente o eventual, un servicio remunerado, personal y subordinado.

Por su parte, el artículo 15, fracción III de la Ley del Seguro Social vigente en 2004 establece que los patrones están obligados a determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto.

De lo hasta aquí expuesto se concluye que el embargo practicado resulta ilegal, pues la empresa no se encuentra obligada a determinar o retener cuotas obrero patronales y enterarlas, ya que no cuenta con empleados que le presten, en forma permanente o eventual, un servicio remunerado, personal y subordinado.

Incluso refuerza lo anterior lo dispuesto por el artículo 15-A de la Ley del Seguro Social vigente en 2004, del cual se desprende que cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un intermediario laboral, cualquiera que sea la denominación que patrón e intermediarios asuman, ambos serán responsables solidarios entre sí y en relación con el trabajador, respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en la Ley.

Asimismo, en dicho precepto se señala que no serán considerados intermediarios, sino patronos, las empresas establecidas que presten servicios a otras, para ejecutarlos con elementos propios y suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, en los términos de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo.

En este sentido al ser una empresa filial de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., la que proporciona los empleados y cubre la nómina correspondiente, asumiendo que los servicios se ejecutan con elementos propios y suficientes, esta se considera como patrón, por lo cual esta es la obligada al pago de las cuotas obrero patronales sin que la empresa pudiera considerarse responsable solidaria.

2. ¿Los abogados estaban en tiempo para la promoción de algún posible amparo indirecto?

Tomando en consideración que el embargo se practicó el 29 de junio de 2004, en principio los abogados no se encontrarían en tiempo para la promoción de un amparo indirecto.

Sin embargo, se señalaría a Federico Damián Bustos que bajo el argumento de que en el caso existe una confiscación de bienes la empresa se encuentra en tiempo para la

promoción de un amparo indirecto, pues con el embargo practicado se garantizan adeudos que no le corresponden a la empresa al no ser sujeta del pago de las cuotas obrero patronales que nos ocupan.

Resulta aplicable al caso la tesis que a continuación se transcribe:

“**Registro** No. 199075

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
V, Marzo de 1997

Página: 772

Tesis: XXI.1o.64 K

Tesis Aislada

Materia(s): Común

AMPARO. TERMINO PARA SU INTERPOSICION. TRATANDOSE DE CONFISCACION DE BIENES RIGEN LAS PRERROGATIVAS PROCESALES QUE ESTABLECE LA LEY DE AMPARO EN RELACION CON LOS ACTOS PROHIBIDOS POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. El artículo 22 de la Carta Magna prohíbe penas inusitadas y trascendentales y, específicamente, **la confiscación de bienes**, entre otras; por otra parte, la Ley de Amparo otorga ciertas prerrogativas procesales a quienes reclaman actos prohibidos por dicho precepto constitucional y así, **el diverso numeral 22, fracción II, de aquel cuerpo legal, prevé que la demanda de garantías puede promoverse en cualquier tiempo; en tal circunstancia, si el acto reclamado se hace consistir en dicha confiscación**, aquélla, en este aspecto, no resulta ser extemporánea, pues el dispositivo de la ley de la materia indica que el término de quince días para interponer la demanda de amparo, **no rige tratándose de los actos prohibidos en el artículo constitucional de referencia.**

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 32/97. Eleuterio Mancera Sánchez. 13 de febrero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Refugio Raya Arredondo. Secretario: Ignacio Cuenca Zamora.” (Énfasis añadido)

De la tesis transcrita, se advierte que el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prohíbe la confiscación de bienes, caso en el cual conforme a la fracción II de la Ley de Amparo no rige el término de quince días para interponer la demanda de amparo.

Así, bajo el argumento de una confiscación de bienes a la empresa, no se actualizaría el término de quince días previsto en el artículo 21 de la Ley de Amparo, motivo por el cual en el caso se buscaría la promoción del amparo.

3. ¿En caso afirmativo, procedía la suspensión provisional del acto reclamado?

En el caso procede conceder la suspensión de plano a la empresa, al cumplirse con lo establecido en el artículo 123 de la Ley de Amparo.

Al respecto, la fracción I del artículo 123 de la Ley de Amparo establece que procede la suspensión de oficio cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación o destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal, misma que se decretará de plano en el mismo auto en que el juez admita la demanda.

En este sentido, al tratarse la confiscación de bienes de un acto prohibido por el artículo 22 de la Constitución resulta procedente conceder la suspensión de oficio conforme lo dispuesto por el artículo 123 de la Ley de Amparo, pero no así propiamente la suspensión provisional a que refieren los artículos 130 y 131 de la propia Ley de Amparo.

4. ¿Cómo podría probar el interés jurídico en caso de la procedencia de amparo indirecto?

Conforme al artículo 4 de la Ley de Amparo el juicio de amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la el acto que se reclame.

Así, el interés jurídico para promover el juicio de amparo se podría probar acreditando la propiedad de los bienes embargados, con los documentos correspondientes al

embargo efectuado y con los documentos que demuestren que la empresa no se encuentra obligada al pago de las cuotas obrero patronales, sino un tercero.

5. ¿Se podría aprovechar la situación para promover amparo contra leyes, respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y la posible inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales?

Sí se pudiera aprovechar la situación para promover en adición el amparo contra leyes en relación con las facultades coercitivas del IMSS, pues en aplicación de dichos preceptos se trabó el embargo llevado a cabo.

Sin embargo, se considera que derivado de que la empresa no se encuentra obligada a la retención y entero de cuotas patronales al no contar con empleados, no contaría con interés jurídico para impugnar la posible constitucionalidad de las cuotas obrero patronales, el no tratarse del sujeto obligado a su retención y entero, así como se explicó tampoco solidario.

QUINTA PARTE

1. ¿Hubo violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito?

Sí hubo violación a la suspensión decretada, pues se continuó con el procedimiento administrativo de ejecución, no obstante en la suspensión provisional se ordenó se mantuvieran las cosas como hasta ese momento, es decir, hasta el embargo de los bienes correspondientes.

2. ¿La autoridad responsable cometió algún delito?

Conforme al artículo 206 de la Ley de Amparo la autoridad responsable que no obedezca un auto de suspensión debidamente notificado, será sancionada en los

términos que señala el Código Penal aplicable en materia federal para el delito de abuso de autoridad, por cuanto a la desobediencia cometida; independientemente de cualquier otro delito en que incurra.

En este sentido la autoridad responsable cometería el delito de abuso de autoridad, conforme al artículo 206 de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 215 del Código Penal Federal en donde se prevé este delito.

3. ¿Procede algún medio de defensa en contra del incumplimiento de la responsable, de no devolver las cantidades en el plazo ordenado?

Se considera sí procedería un medio de defensa en contra del incumplimiento de la responsable de devolver las cantidades en el plazo ordenado, mismo que en principio resultaría la instancia de queja prevista en el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004.

Al respecto, el precepto señalado establece que en los casos de incumplimiento de sentencia firme o sentencia interlocutoria que hubiese otorgado la suspensión definitiva, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la Sala del Tribunal que dictó la sentencia, misma que procederá en contra de: a). La resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia, b). Cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, para lo cual deberá haber transcurrido el plazo previsto en ley y c) Si la autoridad no da cumplimiento a la orden de suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado en el juicio de nulidad.

En relación con lo anterior, asumiendo que con anterioridad se hubiera interpuesto una instancia de queja por defectuoso cumplimiento, se argumentaría que resulta procedente la queja intentada al tratarse de la omisión del cumplimiento a la sentencia.

Resulta aplicable al caso la tesis que a continuación se transcribe:

“Localización: Novena Época
 Instancia: Segunda Sala
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 XX, Octubre de 2004
 Página: 381
 Tesis: 2a./J. 154/2004
 Jurisprudencia
 Materia(s): Administrativa

QUEJA. AQUELLA QUE BUSCA EL PUNTUAL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, PUEDE PROMOVERSE EN UNA SOLA OCASION POR CADA UNO DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDENCIA (ARTICULO 239-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). El artículo 239-B, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece dos géneros de queja, de acuerdo al momento procesal en que se intente: a) La enderezada contra el incumplimiento por parte de las autoridades demandadas respecto al auto en que se concede al actor la suspensión del acto impugnado, y b) La intentada para lograr el puntual cumplimiento de una sentencia. Sin embargo, también existen cuatro supuestos de procedencia de esta instancia en la etapa de cumplimentación del fallo anulatorio: a) por exceso en el cumplimiento de las sentencias; b) **por defecto en su cumplimiento;** c) por repetición del acto anulado; y, d) **por omisión de las autoridades obligadas al cumplimiento.** En estos casos, el particular podrá ocurrir en queja “por una sola vez” a la Sala Regional o Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el entendido de que **ello significa que podrá acudir a dicha instancia por una sola ocasión, en cada uno de los diferentes supuestos previstos en la norma.**” (Énfasis añadido)

Conforme a lo señalado en la tesis transcrita, la empresa podrá ocurrir en queja por omisión de las autoridades obligadas al cumplimiento, no obstante con anterioridad se hubiera interpuesto la instancia de queja por defecto en el cumplimiento.

Ahora bien, cobra aplicación también al caso la tesis que se transcribe a continuación:

“Registro No. 161652
Localización:
 Novena Época
 Instancia: Segunda Sala
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 XXXIV, Julio de 2011
 Página: 448
 Tesis: 2a./J. 85/2011
 Jurisprudencia
 Materia(s): Común

DEPENDENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL O DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. LA OMISIÓN EN DAR

CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA CONDENATORIA DICTADA EN UN JUICIO EN EL QUE FIGURARON COMO DEMANDADAS, CONSTITUYE UN ACTO DE AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL AMPARO (ARTÍCULO 4o. DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES). La excepción al principio de igualdad procesal consagrado en el artículo 4o. del Código Federal de Procedimientos Civiles a favor de las dependencias de la Administración Pública de la Federación y de las entidades federativas al disponer que nunca podrá dictarse en su contra mandamiento de ejecución ni providencia de embargo, no significa la posibilidad de incumplimiento a una sentencia condenatoria por parte de los órganos estatales, sino que parte de que la entidad estatal cumplirá voluntariamente, por lo que es innecesario acudir a la vía de apremio, lo que así se señala en el segundo párrafo de dicho precepto, al establecer que las resoluciones dictadas en su contra serán cumplimentadas por las autoridades correspondientes, dentro de los límites de sus atribuciones. Sin embargo, **en caso de que tal cumplimiento voluntario no se dé, dicha omisión constituye un acto de autoridad que puede combatirse en el juicio de amparo**, pues se surten las condiciones para considerar al ente estatal como autoridad en virtud de que: a) Se encuentra colocado en un plano de desigualdad frente al particular, atendiendo precisamente a su calidad de órgano del Estado, pues se le otorga el privilegio de no ser sujeto a ejecución forzosa; b) Tal prerrogativa deriva de la ley, pues ésta responde al cumplimiento voluntario del órgano estatal; c) El uso indebido de ese beneficio implica transgredir la obligación legal de cumplimiento voluntario y afecta la esfera legal del particular porque le impide obtener la prestación que demandó en el juicio en que se dictó sentencia a su favor; y d) **La actitud contumaz de la autoridad coloca al particular en estado de indefensión ante la imposibilidad de lograr por las vías ordinarias la justicia que mandata el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

Contradicción de tesis 422/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Cuarto del Décimo Segundo Circuito y el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. 27 de abril de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 85/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de mayo de dos mil once.” (Énfasis añadido)

De la tesis transcrita, se desprende que en caso de incumplimiento por parte de la autoridad a una sentencia condenatoria dictada en un juicio en que fue llamada como autoridad demandada, dicha omisión constituye un acto de autoridad que puede combatirse en el juicio de amparo.

En este sentido, se señalaría a la empresa que en caso de que no se considere procedente la instancia de queja, pudiera promoverse juicio de amparo en contra del incumplimiento por parte de la autoridad.

4. ¿En caso de proceder algún medio de defensa, con qué término se cuenta?

Tratándose de la instancia de queja prevista en el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación por omisión en el cumplimiento, el propio precepto establece que se podrá interponer la queja en cualquier tiempo.

Tratándose del juicio de amparo por incumplimiento antes referido si bien en la tesis señalada no se prevé un plazo para su interposición, se pudiera estimar la misma también podría ser en cualquier tiempo al tratarse de un caso similar al de la queja y no existir un acto en contra del cual interponerlo.