

Facultades de comprobación como medio de revisión en solicitudes de devolución de saldos a favor

A tomar en cuenta



L.C. Jenyffer Lizbeth Galindo Noguez,
Asociada del Área Fiscal en Garrido Licona
y Asociados



Actividades: Asesoría fiscal de empresas nacionales e internacionales
Cuenta con 16 años de experiencia en materia fiscal

INTRODUCCIÓN

En años recientes, la autoridad fiscal ha concedido en devolución un monto importante de saldos a favor de impuestos a los contribuyentes que lo solicitan. Si bien el monto de las devoluciones autorizadas se ha incrementado en los últimos años, también es cierto que el procedimiento de revisión que la autoridad lleva a cabo para verificar la procedencia del saldo a favor del impuesto

correspondiente es más exhaustivo que en el pasado.

Lo anterior, aunado al Plan Maestro de Fiscalización,¹ el cual se presentó por el Ejecutivo Federal a inicios del ejercicio 2025, que señala que parte de sus objetivos están enfocados en la identificación y seguimiento de solicitudes de devolución de saldos a favor de impuestos atípicas o improcedentes; por lo que resulta importante tomar en consideración los

¹ Véase en: <https://www.gob.mx/sat/documentos/plan-maestro-2025-enero-2025>

diversos aspectos que podrían impactar en la presentación de dichas solicitudes.

REVISIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL EN PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN

De conformidad con lo establecido en el séptimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF), tratándose de solicitudes de devolución, la autoridad fiscal deberá efectuarlas dentro del plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud correspondiente ante la autoridad fiscal competente, con todos los datos, incluyendo –para el caso de depósito en cuenta– los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución.

En relación con la revisión de la autoridad fiscal en los procedimientos de devolución de impuestos, la autoridad fiscal, con la finalidad de verificar la procedencia de la devolución, podrá requerir –en un plazo no mayor a 20 días hábiles posteriores a la presentación de la solicitud de devolución– los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma.

En este contexto, el contribuyente cuenta con un plazo máximo de 20 días hábiles para solventar el requerimiento realizado por la autoridad fiscal, apercibido de que, de no contestarlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido la solicitud de devolución correspondiente.

La autoridad fiscal solo podrá efectuar un nuevo requerimiento de información dentro de los 10 días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender el primer requerimiento.

Al respecto, tratándose de un segundo requerimiento, el contribuyente contará con un

plazo de 10 días hábiles para su cumplimiento, contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento antes mencionado; es decir, en caso de no atenderlo dentro del plazo señalado, se le tendrá por desistido de la solicitud de la devolución correspondiente.

Asimismo, como parte de la revisión del saldo a favor solicitado en devolución, con fundamento en el artículo 22-D del CFF, la autoridad fiscal podrá ejercer facultades de comprobación para llevar a cabo una revisión más profunda y exhaustiva con el objetivo de conocer la procedencia de las cantidades solicitadas en devolución; por lo cual, dicha autoridad podrá iniciar una revisión de gabinete o practicar una visita domiciliaria por cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente.

En caso de que se inicien las facultades de comprobación, el plazo de los 40 días para efectuarse la devolución se suspende hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 22, décimo párrafo, del CFF.

Cabe señalar que una revisión de gabinete consiste en requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para que exhiban en su domicilio, en sus establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del Buzón Tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran, a efecto de llevar a cabo la revisión de la misma.

Por su parte, una visita domiciliaria, como su nombre lo indica, consiste en visitas que hace la autoridad directamente en el domicilio del contribuyente, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

El plazo máximo para concluir las facultades de comprobación será de 90 días, contados a partir de que se notifique el inicio de dichas facultades y el plazo podrá extenderse a 180 días en caso de que la autoridad requiera información a terceros relacionados con el contribuyente por las operaciones que generaron el saldo a favor; este procedimiento es conocido como “compulsa”.

Los plazos referidos se suspenderán, conforme a los supuestos establecidos en el artículo 46-A del CFF, entre los cuales se destacan los siguientes:

- Durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que el contribuyente conteste o atienda el requerimiento respectivo.
- En caso de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
- Respecto al supuesto anterior, resulta importante resaltar que, el encontrarse como no localizado ante el Registro Federal de Contribuyentes, es una causal de desistimiento; esto es, se tendrá como no presentada la solicitud de devolución, por tanto, la misma no se considerará como gestión de cobro que interrumpa la prescripción de la obligación de devolver.

Es fundamental reiterar que el ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad, a las que se hace referencia, únicamente se realizarán con el objetivo de verificar la procedencia del saldo a favor de

impuestos solicitado o el pago de lo indebido, sin que lo mismo cause que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo del contribuyente que solicita la devolución.

Por otro lado, en el caso de que existan varias solicitudes de devolución de impuestos del mismo contribuyente respecto de una misma contribución, la autoridad fiscal podrá ejercer facultades por cada una o por la totalidad de solicitudes y podrá emitir una sola resolución.

En este caso, la autoridad revisora podrá realizar la solicitud de información que considere necesaria para verificar la procedencia de la devolución a través de diversas actas parciales y, al final de su revisión, deberá notificar al contribuyente de la última acta parcial u oficio de observaciones, otorgándole un plazo de 20 días para presentar la documental necesaria para desvirtuar los hechos u omisiones conocidos durante la revisión.

Una vez que el contribuyente proporcione la documentación correspondiente para desvirtuar los hechos u omisiones detectados por la autoridad, esta deberá emitir la resolución que corresponda y notificarla al contribuyente dentro de un plazo no mayor a 20 días hábiles siguientes. En caso de ser favorable la resolución, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquel en el que se notifique la resolución respectiva.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda, actualizada conforme al procedimiento previsto en el artículo 17-A del CFF, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado, se pagarán intereses que se calcularán conforme a la

mecánica establecida en el artículo 22-A, segundo párrafo, del CFF.

PRINCIPALES CUESTIONAMIENTOS EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Origen del saldo a favor

Es importante tener en cuenta que el cuestionamiento inicial que realiza la autoridad es referente a las circunstancias que generan el saldo a favor, ya sean especiales o particulares, así como la descripción detallada de la actividad económica que desarrolla el contribuyente; lo anterior, para efecto de validar que el cálculo se esté haciendo conforme a la mecánica establecida, según corresponda, en las leyes fiscales. Por ejemplo, en sectores como el alimenticio, farmacéutico, maquilador, entre otros, la autoridad cuestiona fuertemente la aplicación de la tasa del 0% del impuesto al valor agregado (IVA); derivado de ello, resulta elemental tener plenamente identificado, documentado y fundamentado el origen del saldo a favor del IVA en los sectores antes mencionados.

Infraestructura y personal

Otro de los puntos relevantes que revisa la autoridad fiscal es el referente a la infraestructura y personal con el que cuentan los contribuyentes para llevar a cabo el desarrollo de su objeto social o actividad económica, debido a que busca asegurarse de que los contribuyentes tengan los activos y recursos humanos necesarios para desarrollar sus operaciones; considerando que, a partir de la Reforma Laboral del año 2021, quedó prohibida la subcontratación de personal que realice actividades que estén relacionados con el objeto social del contribuyente.

En este sentido, como prueba documental de lo anterior, la autoridad solicita información como el listado de activos fijos propios o arrendados, listado de trabajadores, puestos y funciones que desempeñan, bitácoras,

declaraciones y pago de las retenciones del impuesto sobre la renta (ISR) por sueldos y salarios, pago de las cuotas obrero-patronales, Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) de nómina, entre otros.

Cruce de información contable, declaración y CFDI

Como parte del proceso de revisión que realiza la autoridad, esta verifica que la contabilidad sea consistente en relación con la información que se señala en los CFDI (ya sea de ingresos, egresos, complementos de pago o nómina), contra las cifras que el contribuyente declara en sus pagos provisionales y cálculo anual del ISR, así como en los pagos mensuales del IVA en los que se generen saldos a favor.

Por lo anterior, resulta indispensable que los contribuyentes realicen estas conciliaciones de manera recurrente a través del uso de herramientas tecnológicas para detectar y documentar cualquier diferencia que pudiera existir, con el fin de evitar posibles cuestionamientos por parte de la autoridad fiscal, que pongan en riesgo el éxito de la devolución.

Materialidad

Durante los últimos años, la autoridad fiscal ha implementado diversos mecanismos para detectar y evitar la simulación de operaciones por parte de los contribuyentes, motivo por el cual ha prestado especial atención al concepto de “materialidad”. Por lo anterior, la prueba documental que solicita en el ejercicio de sus facultades de comprobación para verificar la procedencia del saldo a favor es bastante amplia y detallada, considerando cada tipo de operación que los contribuyentes llevan a cabo con sus proveedores de bienes y servicios.

En este sentido, a manera de ejemplo, se enlista la información que solicitan las autoridades fiscales:

1. Contratos celebrados u órdenes de compra, donde se establezcan las condiciones de venta.
2. Comprobantes fiscales.
3. Transferencia electrónica del pago realizado al proveedor, donde se observe cuenta bancaria origen y destino, así como el nombre del beneficiario del pago.
4. Registros contables de la provisión y pago.
5. Cotizaciones.
6. Entregables que amparen la prestación del servicio.
7. Fotografías.
8. Cualquier documentación que soporte el modo, tiempo y lugar donde se llevaron a cabo las operaciones.
9. Correos de comunicación entre las partes.
10. Listado del personal que intervino.
11. Documentación soporte de la logística en enajenación de bienes.
12. Trazabilidad de las operaciones.
13. Controles de entradas y salidas del inventario.

Tratándose de servicios especializados, la documentación que la autoridad generalmente solicita es el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas (Repse), contratos celebrados, documentación que soporte el cumplimiento fiscal del IVA, retenciones de sueldos y salarios, pagos de las cuotas de seguridad social, listado de CFDI de nómina, así como descripción detallada de los servicios que prestó el personal; lo anterior, para efectos de asegurarse que la actividad no está relacionada con el objeto

social y es procedente la deducibilidad de dicho servicio especializado.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta el concepto de “estricta indispensabilidad”, ya que también es fuertemente cuestionado por la autoridad fiscal en los procedimientos de devoluciones, pues recientemente ha emitido diversos pronunciamientos que refuerzan lo que, a su criterio, debe cumplirse para considerar deducible una erogación; por ejemplo, el siguiente criterio no vinculativo referente a la prestación de servicios:

44/ISR/NV Deducción de erogaciones por concepto de prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado²

El artículo 27 de la Ley del ISR,³ establece los requisitos que deberán cumplir las erogaciones para efecto de que los contribuyentes puedan considerarlas como deducibles para la determinación del ISR, dentro de los cuales se encuentra ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, estar amparadas con un comprobante fiscal, estar debidamente registradas en contabilidad, entre otros.

Por su parte, de la contradicción de tesis 128/2004, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que cuando el gasto efectuado no se encuentre relacionado con el objeto social de la empresa que lo pretende deducir, el gasto no es estrictamente indispensable, por lo tanto, no sería deducible.

Ahora bien, cabe mencionar que el requisito de la estricta indispensabilidad de

² Origen en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2024, “Primera Modificación al Anexo 3”, publicada en el DOF del 11 de octubre de 2024, con número de criterio no vinculativo 44/ISR

³ Ley del Impuesto sobre la Renta

las deducciones solo puede verificarse en operaciones con efectiva existencia, es decir, cuando pueda corroborarse que efectivamente se llevó a cabo y, por lo tanto, que la erogación que derivó de dicha operación es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

En ese sentido, no son deducibles las erogaciones efectuadas por concepto de prestación de servicios, pagadas ya sea a una persona residente en México o en el extranjero, si no se acredita que efectivamente se recibió el servicio, toda vez que las autoridades fiscales han detectado que algunos contribuyentes efectúan erogaciones supuestamente relacionadas con la prestación de servicios y generan una deducción, lo que trae como consecuencia la disminución de la base imponible del ISR; sin embargo, aún cuando se tengan los comprobantes que supuestamente amparan la prestación del servicio, no se cuenta con otros elementos necesarios que sirvan para demostrar que se llevó a cabo su efectiva prestación.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

I. Quienes deduzcan para efectos de la determinación del ISR erogaciones por concepto de prestación de servicios, cuando no se cuente con elementos que acrediten que efectivamente recibieron dicho servicio, independientemente de que se cuente con un comprobante fiscal con el que se pretenda amparar la operación.

II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Como se puede observar en el texto anterior, es indispensable contar con un expediente robusto de materialidad, el cual se puede gestionar a través de una herramienta tec-

nológica que permita tener un control más completo y eficiente de los gastos, y la deducibilidad de los mismos de conformidad con las leyes fiscales aplicables.

Revisión de un periodo distinto al solicitado en devolución

Cabe señalar que la autoridad podría requerir información y documentación de un periodo distinto al solicitado en devolución por el contribuyente. Este tipo de casos se pueden presentar cuando los contribuyentes solicitan la devolución de un saldo a favor del ISR anual de un determinado ejercicio, en el cual se han amortizado pérdidas fiscales de ejercicios anteriores o, en tal supuesto, el saldo a favor se derive de pagos provisionales efectuados en exceso, cuyo pago de dichos pagos provisionales se hubiere hecho a través de la compensación de saldos a favor.

En dichos supuestos, la autoridad tiene la facultad de revisar el origen de la pérdida fiscal amortizada, así como el origen del saldo a favor que se haya compensado, con el objetivo de validar y confirmar que es viable la aplicación realizada en el periodo solicitado en devolución.

CONCLUSIONES

Es un mito que la autoridad fiscal no está devolviendo los saldos a favor solicitados por los contribuyentes; no obstante, el proceso de revisión que lleva a cabo para verificar su procedencia es muy detallado y minucioso, por lo que es necesario e indispensable estar preparados para contestar los cuestionamientos que la autoridad realizará.

En este contexto, la anticipación en la preparación de la documentación soporte que ampare el origen del saldo a favor es la clave para asegurar el éxito en la recuperación de las devoluciones, en conjunto con el uso de las herramientas tecnológicas para simplificar y hacer más eficiente los procesos de manejo de la información respectiva. •