

COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR DE IVA DE MESES POSTERIORES CONTRA SALDOS A CARGO DE ESE MISMO IMPUESTO DE MESES ANTERIORES

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
PRESIDENTE

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IVA DE MESES POSTERIORES CONTRA SALDOS A CARGO DE ESE MISMO IMPUESTO DE MESES ANTERIORES

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

En el artículo 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2019, se establece que los contribuyentes que tengan saldos a favor en determinado impuesto, solo podrán compensarlo contra saldos a cargo de ese mismo impuesto. Lo anterior generará que muchas empresas, se vean en la necesidad de pagar mediante numerario los impuestos federales que tengan a su cargo diferentes a aquel que tengan a su favor y tener que realizar trámites de devolución de saldos a favor, lo cual afectará la liquidez de los contribuyentes.

La experiencia ha demostrado que, cuando los contribuyentes solicitan devoluciones de impuestos, la obtención de los mismo es muy complicada, engorrosa y tardada, debido al exceso de información que el SAT solicita para autorizar las devoluciones y los argumentos que usa para negarlas.

Con la finalidad de aminorar en algo lo dicho en el párrafo anterior, un aspecto que habrá que dilucidar, de conformidad con lo dispuesto en la disposición legal de la LIF 2019, es si es factible compensar saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA) posteriores contra saldos a cargo a favor de ese mismo impuesto de meses anteriores. En el presente artículo haré un análisis de esta situación.

COMENTARIOS

El artículo 25, párrafo VI de la LIF 2019 establece lo siguiente:

- VI. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, *en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación* de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:
 - a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a

favor, hasta aquél en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado.

[...]

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

[Énfasis añadido]

En primer término, conviene precisar que lo dispuesto en el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como el artículo 6 de la LIVA en su primer y segundo párrafos, no fueron modificados y solo se sustituye su contenido por 2019, exclusivamente en lo que respecta a la figura de la compensación de impuestos contenida en esos párrafos.

En consecuencia, específicamente en materia de IVA, subsiste lo dispuesto en el artículo 6, primer y segundo párrafos respecto de acreditamiento y solicitud de devolución de saldos a favor del IVA. Es decir, en virtud de que el primer párrafo de la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019, se señala que la sustitución es en materia de compensación; para efectos de acreditamiento y devolución de IVA, es aplicable lo dispuesto en la ley de la materia y, desde luego, por lo que se refiere a solicitudes de devolución, es aplicable lo dispuesto en los artículos 22 a 22-D del CFF.

Al respecto el primer párrafo del artículo 6 de la LIVA, sustituido por 2019 en materia de compensación, establece que los saldos a favor del IVA podrán ser:

- a) Acreditados contra el impuesto a cargo que corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo.
- b) Solicitar su devolución, si esta se lleva a cabo deberá ser sobre el total del saldo a favor.

No se señala en este primer párrafo del artículo 6 de la LIVA, que los contribuyentes puedan compensar saldos a favor de IVA posteriores contra saldos a cargo de ese mismo impuesto de meses anteriores, por lo que es de interpretarse que, ante tal omisión, pueda ser aplicado en materia de compensación, por 2019, lo dispuesto en el artículo 25-VI de la LIF 2019, que permite la compensación de cantidades a favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre y cuando ambas se deriven del mismo impuesto.

El inciso a) de la fracción VI del artículo 25 de LIF 2019, establece que, al efecto, bastará que los contribuyentes efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en

el artículo 17-A del CFF, desde el mes en que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice; es decir, ante la situación en análisis, la compensación de un saldo a favor de IVA de un mes posterior debería actualizarse desde que se presentó la declaración que lo contiene hasta que se lleve a cabo la compensación del IVA a cargo correspondiente a algún mes anterior.

Ha de advertirse que el inciso b) de la citada fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019, señala que:

Tratándose del impuesto al valor agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente *únicamente* podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución

[...]

Lo cual, de no analizarse en el contexto general de las disposiciones en análisis, podría inducir a considerar que un saldo a favor de IVA solamente puede acreditarse hacia meses futuros o solicitarse en devolución, sin que pueda ser compensado contra IVA a cargo de algún mes anterior. La palabra “únicamente” contenida en el inciso comentado, no se contiene en el primer párrafo del artículo 6 de la LIVA

En mi opinión la interpretación señalada en el párrafo anterior es equivocada por virtud de lo siguiente:

- Porque el primer párrafo de la fracción VI del artículo 25 de LIF 2019 señala que la sustitución es en materia de compensación, lo cual significa que en materia de acreditamiento y devolución no debe ser aplicada la LIF 2019, sino lo dispuesto en la LIVA, concretamente el primer párrafo del artículo 6 de la LIVA.
- Porque sería contradictorio con lo dispuesto en el inciso a) de la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019, que permite la compensación de saldos a favor de un impuesto contra saldos a cargo del mismo impuesto, sin importar el periodo en que se generó el saldo a favor ni el periodo al que corresponda el saldo a cargo.

Por otra parte, cabe precisar que, hasta el 30 de junio de 2004, antes de que existiera en el artículo 23 del CFF, la compensación universal (que se reguló en dicho Código a partir del 1 de julio de 2004), se permitía compensar saldo a favor de determinado impuesto contra saldos a cargo de ese mismo impuesto y contra cantidades retenidas, siempre y cuando fueran del mismo impuesto.

En el actual artículo 25, fracción VI de LIF 2019, no se permite compensar contra impuestos retenidos, no obstante que se trate del mismo impuesto; es decir, en 2019 el margen de compensación de impuestos es aún más limitado respecto del que existía antes de la compensación universal.

CRITERIO 25/IVA/N DE RMF 2019

En adición a la interpretación de las disposiciones legales, robustece lo comentado, el hecho de que las autoridades fiscales federales han dado a conocer en el anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal

(RMF) un criterio que permite llevar a cabo la compensación del IVA posterior contra el IVA a cargo anterior, donde se establece lo siguiente:

25/IVA/N

- Compensación del IVA. Casos en que procede.
- El artículo 6 de la Ley del IVA dispone que cuando resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en términos de lo que dispone el artículo 23 del CFF.
- En ese sentido, de conformidad con los fundamentos citados, el saldo a favor del IVA de un mes posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a meses anteriores, con su respectiva actualización y recargos.

Origen	Primer antecedente
5.1.5.	Oficio 325-A-VII-19856 de 25 de septiembre de 1995

(Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 29 de diciembre de 2017).

Es importante destacar que este criterio está vigente en 2019, en virtud de que el artículo primero transitorio de dicha resolución establece lo siguiente:

PRIMERO. La presente Resolución entrará en vigor el 1 de enero de 2018 y *estará vigente hasta en tanto el SAT emita la RMF para 2019 [...]*

La existencia del referido criterio normativo en la RMF que es aplicable en 2019, en su anexo 7, ha de verse como una precisión que es factible llevar a cabo la compensación del IVA posterior contra IVA a cargo anterior; esto, en virtud de que las autoridades fiscales prorrogaron para 2019 la RMF de 2018 en los términos en que lo estaba en este último año, sin que lo hubieran modificado para 2019.

INTERPRETACIÓN HISTÓRICA

El criterio normativo antes citado y transcrito fue dado a conocer por el SAT desde el 25 de septiembre de 1995.

Por otra parte, la llamada compensación universal fue introducida en el primer párrafo del artículo 23 del CFF, el 1 de julio de 2004; hasta antes de esa fecha solo se permitía que los contribuyentes compensaran cantidades que tuvieran a su favor contra las que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas derivaran de un mismo impuesto, es decir, no existía la comúnmente denominada compensación universal.

Bajo esa tesis de que, hasta antes del 1 de julio de 2004 no existía la compensación universal, sino sólo la compensación de cantidades a favor contra cantidades a cargo del mismo impuesto, y que el

criterio normativo antes referido ya existía en aquella época, nos hace concluir que con el hecho de que por 2019, de conformidad con la LIF 2019, no existe dicha compensación universal, el criterio no tiene por qué ser eliminado, ya que más bien, surgió y se aplicó durante varios años (de septiembre de 1995 hasta el 30 de junio de 2004) bajo la existencia y las reglas de compensación de impuestos de la misma naturaleza.

CONCLUSIÓN

Por lo que se refiere a la compensación de impuestos, por 2019, el primer párrafo del artículo 23 del CFF y los párrafos primero y segundo del artículo 6 de la LIVA fueron sustituidos por el artículo 25 fracción VI de LIF 2019, lo cual se llevó a cabo para suspender, temporalmente (2019) la llamada compensación universal.

En virtud de que el primer párrafo de la fracción VI del artículo 25 de LIF 2019 señala expresamente que la sustitución es en materia de compensación, para efectos de acreditamiento y devolución de IVA, es aplicable lo dispuesto en la ley de la materia, y desde luego, por lo que se refiere a solicitudes de devolución, es aplicable además lo dispuesto en los artículos 22 a 22-D del CFF.

Por lo que se refiere a compensar saldos a favor de IVA posteriores contra saldos a cargo de ese mismo impuesto de meses anteriores, es aplicable, por 2019, lo dispuesto en el artículo 25-VI de la LIF 2019, que permite la compensación de cantidades a favor contra cantidades a cargo por adeudo propio, siempre y cuando ambas sean del mismo impuesto, en consecuencia, por tratarse de IVA contra IVA es factible llevar a cabo tal compensación sin que sea impedimento para ello que el saldo a favor sea posterior y el saldo a cargo sea anterior. La existencia del criterio normativo 25/IVA/N en el anexo 7 de la RMF que es aplicable en 2019, ha de verse como una precisión de que es factible llevar a cabo la compensación de IVA posterior contra IVA a cargo anterior; lo anterior, en virtud de que las autoridades fiscales prorrogaron para 2019 la RMF de 2018 en los términos en que lo estaba en este último año, sin que lo hubieran modificado para 2019.

El criterio normativo 25/IVA/N antes citado, fue dado a conocer por el SAT desde el 25 de septiembre de 1995. Por otra parte, la llamada compensación universal fue introducida en el primer párrafo del artículo 23 del CFF el 1 de julio de 2004.

Es de considerarse que el criterio normativo mencionado no tiene por qué ser eliminado o desconocido en 2019, ya que este surgió y se aplicó durante varios años (1995 hasta el 30 de junio de 2004) bajo la existencia de compensación de impuestos de la misma naturaleza, es decir antes de que existiera la compensación universal. Hasta antes de que existiera la llamada compensación universal en el CFF, es decir, hasta antes del 1 de julio de 2004, cuando sólo se permitía compensar cantidades a favor de un determinado impuesto contra cantidades a cargo de ese mismo impuesto, se incluía la posibilidad de compensa contra retenciones, siempre y cuando estas fueran del mismo impuesto; el artículo 25 fracción VI de LIF 2019, no permite compensar contra retenciones, aun y cuando estas sean del mismo impuesto, es decir en 2019, por lo que se refiere a compensaciones, el margen para llevarlas a cabo es aún más limitado respecto del que existía antes de la compensación universal.