

Saldo a favor de IVA pendiente de acreditar, ¿se debe actualizar?

Oton Christian Ortega Muñoz

Introducción

El saldo a favor de impuesto al valor agregado (IVA) de periodos anteriores puede tener antigüedad mayor a un mes, meses o años, por ende, cuando se va a acreditar contra el impuesto a cargo, la duda de si se debe actualizar surge porque la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) no lo regula, es decir, no lo considera ni lo prohíbe.

Desarrollo

El concepto de actualización se incluyó¹ en el Código Fiscal de la Federación (CFF) el 28 de diciembre de 1989² y la exposición de motivos fue la siguiente:

Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno, el Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esta honorable representación popular las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe [...]

1 Ver artículo 17-A de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 28 de diciembre de 1989.

2 El procedimiento de actualización entró en vigor en el ejercicio fiscal de 1990, según el Artículo Segundo, fracción II de las Disposiciones Transitorias de la citada ley.

Adicionalmente, y atendiendo a los principios de equidad y justicia, se plantea el mismo tratamiento para los casos en que las autoridades fiscales no devuelvan en el plazo establecido en este código las cantidades que los contribuyentes hubieran pagado indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

Acorde con los anteriores planeamientos se precisa en las disposiciones específicas, que esta actualización también deberá efectuarse a las cantidades que el contribuyente haya pagado con motivo de una determinación hecha por la autoridad, en los casos en que haya interpuesto los medios de defensa que las leyes establezcan, y obtenga resolución firme que le sea favorable.

También se efectuará la actualización en el supuesto en que las autoridades fiscales de oficio hayan devuelto contribuciones indebidamente, aquéllas que sean objeto de compensación que tengan a favor los contribuyentes o las que se compensaron indebidamente, así como las que son objeto de autorización para pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

(Énfasis añadido).

Obsérvese que la propuesta de la actualización aplica solo cuando:

1. el erario federal haya dejado de percibir contribuciones por la falta de pago oportuno;

2. la autoridad no devuelva en plazo establecido la cantidad indebidamente pagada por el contribuyente y las que procedan conforme a las leyes fiscales;
3. el contribuyente haya pagado cantidades por determinación hecha por la autoridad y obtenga resolución firme favorable al medio de defensa interpuesto;
4. las contribuciones sean objeto de compensación; así como de autorización para pago a plazos; y
5. por aquellas cantidades que las autoridades fiscales de oficio o a petición de la parte interesada considere objeto de devolución o compensación indebida.

En ese sentido, la Ley del IVA, en su artículo 5-D, tercer párrafo, dice que:

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

(Énfasis añadido).

En el tenor de la ley aludida, tratándose del acreditamiento del saldo a favor de IVA de periodos anteriores, no se encuentran los dos elementos que se requieren para actualizar una cantidad, a saber:

- i) el periodo sujeto a actualización, y
- ii) la forma para determinar el factor de actualización.

Ante tal omisión no opera la regla de carácter general contenida en el primer párrafo del artículo 17-A del CFF, porque el cuarto párrafo establece:

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales, definitivos y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

La excepción a lo anterior se da cuando la Ley del IVA expresamente permite el acreditamiento de la cantidad actualizada, ya que prevalece la regla especial, verbigracia, los gastos e inversiones en periodos preoperativos.³

Así las cosas, el sistema fiscal actual no prevé el proceso de indexación para el supuesto de saldo de IVA a favor cuando se optó por acreditarlo en meses posteriores; por esta razón procede el monto histórico.

Por otra parte, el saldo a favor de IVA no prescribe cuando se opte por acreditarlo, es lo que se comprende del primer párrafo del artículo 6 de la LIVA, cuyo texto es:

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos [...]

Incluso se sobreentiende que si resultara un remanente de saldo a favor de impuesto al valor agregado se deberá seguir acreditándolo hasta agotarlo. En esa tesitura, no debería haber acumulación de remanentes de saldos a favor de IVA. Sin embargo, si pudiendo acreditar un remanente de saldo a favor de este impuesto en un periodo en el que se tuviera impuesto a cargo, no se hubiera hecho, se conserva el derecho a hacerlo en los periodos posteriores conforme al precepto citado.

Para resumir, un saldo a favor es el resultado de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia,⁴ y el saldo a favor de IVA es uno de los tres resultados que se pueden obtener de la operación aritmética descrita en el tercer párrafo del artículo 5-D de la LIVA, como se ejemplifica a continuación:

³ Ver artículo 5-C, fracción VI, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

⁴ Concepto dado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en la tesis aislada de rubro PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS, 1a. CCLXXX/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, diciembre de 2012, p. 528.

IVA trasladado	<	IVA acreditable	=	Saldo a favor
----------------	---	-----------------	---	---------------

En otras palabras, cuando el IVA acreditable es mayor que el trasladado en el mes de calendario por el que se calculó el impuesto, el resultado es el exceso de pago(s), en consecuencia, un saldo a favor.

De hecho, así lo reconoce el primer párrafo del artículo 6 de la LIVA. De ahí que se tenga el derecho a recuperarlo, mismo que según lo analizado y lo ya conocido, se circunscribe a:

	Se recupera por	¿Se actualiza?	¿Prescribe?
	Acreditamiento	No	No
Saldo a favor	Devolución	Sí	Sí, en 5 años
	Compensación	Sí	Sí, en 5 años

Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 6, primer párrafo, de la LIVA, párrafos once y quince del artículo 22, primero y penúltimo párrafos del artículo 23, y primer párrafo del artículo 146, estos últimos del CFF.

Conclusión

Acorde con la Ley del IVA, el saldo a favor pendiente de acreditar no se debe actualizar porque dicho ordenamiento legal no prevé el mecanismo para hacerlo, además de que, en su defecto no cabe acudir supletoriamente al artículo 17-A, primer párrafo del CFF porque contraviene al cuarto párrafo, pues este último dice que el monto de la actualización no es acreditable.

Lo anterior, a pesar de que:

- a) el acreditamiento se hará en un periodo posterior, pudiendo ser mayor a la fracción de un mes entre el mes en el que se declaró saldo a favor y el mes en el que se acredita este, y
- a) el dinero pierde su valor por efectos inflacionarios al tratarse de cantidades que no pueden ser recuperadas de forma inmediata.

Finalmente, conforme al primer párrafo del artículo 6 de la LIVA no se extingue el derecho de acreditar el saldo a favor de IVA o remanente de este aun en el supuesto de que sea el acumulado de periodos.

Fuentes de consulta

- Código Fiscal de la Federación (última reforma del Diario Oficial de la Federación, 16 de mayo de 2017).
 - Exposición de motivos de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones legales, Iniciativa del Ejecutivo, 15 de noviembre de 1989.
 - Ley del Impuesto al Valor Agregado (última reforma del Diario Oficial de la Federación, 30 de noviembre de 2016).
 - Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989.
- Tesis aislada 1a.CCLXXX/2012 (10a.), Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, T. I, diciembre de 2012, p. 528.



L.C.P. Oton Christian Ortega Muñoz
Integrante de la Comisión
de Desarrollo Fiscal 3 - Bosques
del Colegio de Contadores Públicos de México
oton_@hotmail.com

¿Los impuestos le causan problemas?

ASESORÍA FISCAL GRATUITA

Coordinador:
L.C.C., E.F. y M.A.C. José Padilla Hernández
Teléfono: 5550 7998

Horario:
Lunes a Viernes
10:00 a 14:00 y 16:00 a 20:00 hrs.



consultoriofiscal@fca.unam.mx

Universidad Nacional Autónoma de México / Facultad de Contaduría y Administración