

INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION EN LA COMPENSACION UNIVERSAL DE SALDOS A FAVOR DE IVA

FUENTE: CCPG COMISION DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE

CONTEXTO.

Dentro de las novedades incluidas en la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2024, el artículo Sexto Transitorio estipula que, aquellos contribuyentes obligados a pagar mediante declaración que tuvieran cantidades a su favor generadas al 31 de diciembre de 2018, que no se hubieran compensado o solicitado su devolución, podían seguir aplicando hasta el 17 de enero de 2024 la regla 2.3.10. de la RMF vigente hasta el 31 de diciembre de 2023, misma que, en resumidas cuentas, otorgaba la opción de compensar cantidades a favor generadas al 31 de diciembre de 2018 contra otros impuestos. En otras palabras, dicho artículo Transitorio permitía hacer uso de la denominada “compensación universal” hasta el pasado 17 de enero de 2024, ya que la citada regla 2.3.10. ya no fue incluida en la RMF para 2024. A continuación, desarrollaremos algunas reflexiones relativas a la no inclusión de la regla 2.3.10., hablando de manera específica de saldos a favor del impuesto al valor agregado (IVA), tendientes a determinar si aún fuera viable emplear dichos saldos a favor generados hasta diciembre del 2018.

PLANTEAMIENTO.

A manera de introducción, podemos señalar que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente establece que “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios.

Lo antes expuesto equivale a la restricción prevista de lo que se conoce como “compensación universal”, es decir, compensar saldos a favor de una contribución contra otra diversa; figura que fue restringida en primera instancia vía Ley de Ingresos de la Federación y posteriormente, a través del CFF; no obstante, en lo que respecta a los saldos a favor de contribuciones federales, la regla 2.3.10. de la RMF vigente hasta 2023, otorgaba la posibilidad a aquellos contribuyentes obligados a pagar mediante declaración que tuvieran cantidades a su favor generadas al 31 de diciembre de 2018, que no se hubieran compensado o solicitado su devolución, de optar por compensar dichas cantidades contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que derivaran de impuestos federales distintos de los que causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios, cumpliendo los requisitos aplicables, y sin la restricción de que deriven de un mismo impuesto estipulada en el CFF.

De lo hasta aquí mencionado, podemos concluir que los saldos a favor del IVA que no se hubieran compensado (en su totalidad) o solicitado en devolución, generadas al 31 de diciembre de 2018, podían compensarse contra otras

contribuciones distintas al IVA, cumpliendo los requisitos respectivos, como pudiera ser la presentación de la DIOT.

Tal como se menciona previamente, la prohibición de utilizar la figura de la compensación universal fue permitida a través de la RMF vigente hasta 2023, de lo cual pudiéramos inferir que la autoridad consideró que, transcurridos 5 años, el derecho de los contribuyentes de emplear dichos saldos a favor generados hasta diciembre del 2018, ha prescrito actualmente.

No obstante, dicha situación, procederemos a analizar si efectivamente han fenecido o no, los plazos legales para ello. Al respecto, el cuarto párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación estipula que “No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas,”.

En este contexto, el artículo 22 del CFF indica que la obligación de devolver saldos a favor prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

De lo anterior, se interpreta que se pueden compensar las cantidades cuya obligación para devolver no haya prescrito, o cuya devolución no se haya solicitado y dicha prescripción es en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para tales efectos, en el artículo 146 del CFF se visualiza que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y dado que, a contrario sensu, se pueden compensar cantidades cuya obligación para devolverlas no haya prescrito, es viable afirmar que la compensación tiene como plazo cinco años; ahora bien, es necesario visualizar si existe alguna causal de interrupción o suspensión del citado plazo.

Sobre este punto, acorde con la Tesis de Jurisprudencia 28/2020 aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el aviso de compensación que realiza el contribuyente respecto de un saldo a favor, constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción. Sobre esta base tenemos que, el aviso de compensación constituye una gestión de cobro tendiente a hacer efectivo el saldo a favor y cuyo efecto es la interrupción del plazo. Al respecto, acorde al Código Civil Federal, supletorio de la materia fiscal, en su artículo 1175 encontramos que “El efecto de la interrupción es inutilizar, para la prescripción, todo el tiempo corrido antes de ella”, con lo cual, es dable afirmar que una vez presentado el aviso de compensación, se interrumpe el plazo de prescripción y, por consiguiente, se vuelve a reiniciar el cómputo del plazo.

No somos omisos en considerar que, no obstante no se haya presentado aviso de compensación, por lo menos desde hace 10 ejercicios, es decir desde el 2014, la

RMF incluía una regla para relevar a determinados contribuyentes de presentar aviso de compensación, siempre y cuando presentaran sus declaraciones de pagos provisionales y definitivos a través del “Servicio de Declaraciones”, en las que les resultara saldo a cargo y optaran por pagarlo mediante compensación de saldos a favor manifestados; así las cosas, por lo que dicha presentación a través del “Servicio de Declaraciones” hace las veces del aviso de compensación, ello se pudiera considerar una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción, esto en caso que el contribuyente no hubiera cumplido con la obligación de presentar aviso de compensación, adquirida conforme al CFF.

A manera de ejemplo, en el supuesto de que un contribuyente cuenta con un saldo a favor de IVA de diciembre 2014, presentado el 19 de enero del 2015, y cuya primera compensación fue efectuada el 20 de enero del 2020, donde se compensó parcialmente el IVA a favor contra ISR personas morales. Nos detenemos en este punto para resaltar que, no obstante cronológicamente transcurrieron más de 5 años entre la declaración del saldo a favor de IVA de diciembre 2014 (19 enero de 2015) y la primer compensación (20 enero de 2020), el término de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y, conforme al Pleno de nuestro máximo Tribunal, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución, tal y como se visualiza en la contradicción de tesis de rubro “Saldo a favor. Momento en que es exigible su devolución para efectos del cómputo del plazo de prescripción”

En el caso específico del IVA, el plazo para que el contribuyente efectúe la determinación de dicha contribución lo encontramos en el artículo 5o.-D de la ley de dicha contribución, mismo que señala que “Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago a las que se encuentra afecto”.

Por consiguiente, ya que el plazo para la presentación del pago mensual del IVA del mes de diciembre 2014 vencía inicialmente el 17 de enero del 2015, pero dicha fecha resultó caer en sábado, y conforme al artículo 12 del CFF no se cuentan los sábados y domingos, resulta entonces que el plazo vencía el lunes 19 de enero del 2015; en este sentido, y conforme a los pronunciamientos de la Suprema Corte, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución, esto quiere decir que a partir del 20 de enero del 2015, fecha en la que ya ha transcurrido el término para determinar el IVA de diciembre del 2014 (es decir, el 19 de enero del 2015), inició el cómputo de 5 años para la prescripción.

Teniendo como punto de partida del plazo de prescripción señalado, es decir el 20 de enero del 2015, conforme al propio artículo 12 del CFF, cuando los plazos se fijan por año, sin especificar que sean de calendario, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició, es decir, el término de prescripción vencería el 20 de enero del 2020, fecha en la que efectivamente se presentó la primera compensación del IVA y, por consiguiente, interrumpiendo en tiempo el plazo de prescripción, cuya duración máxima sería en enero del 2025, derivado de dicha interrupción.

De igual forma, es trascendental reiterar que conforme al propio artículo 146 del CFF, el plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido.

CONCLUSIONES

- El artículo 23 del CFF establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios; no obstante lo anterior, la regla 2.3.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, eliminaba la restricción de compensar cantidades que deriven de un mismo impuesto, pero tratándose de cantidades a favor generadas al 31 de diciembre de 2018 y, de manera específica en materia de IVA, establece la obligación de presentar la DIOT.
- Conforme al artículo 146 del CFF, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y, a contrario sensu, conforme al cuarto párrafo del artículo 23 del CFF, se podrán compensar las cantidades cuya devolución no se haya solicitado o no haya prescrito la obligación para devolverlas.
- El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y, acorde con el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución.
- El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Conforme a la Segunda Sala de la Suprema Corte, el aviso de compensación que realiza el contribuyente respecto de un saldo a favor, constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción.

- La Resolución Miscelánea Fiscal contenía una regla que señalaba que los contribuyentes que presentaran sus declaraciones de pagos provisionales, definitivos o anuales a través del “Servicio de Declaraciones y Pagos” y optaran por pagarlo mediante compensación de cantidades que tengan a su favor, tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso de compensación, por lo que de igual forma la compensación efectuada a través del Servicio de Declaraciones y pagos constituiría una gestión de cobro que, de igual forma interrumpe el plazo de prescripción.
- Conforme al artículo 1175 del Código Civil Federal, supletorio de la materia fiscal, “El efecto de la interrupción es inutilizar, para la prescripción, todo el tiempo corrido antes de ella”, por lo que, al darse una gestión de cobro, se considera que el plazo se reinicia. De igual forma es importante destacar que el artículo 146 del CFF señala que el plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido.
- Por todo lo anterior, vale la pena analizar aquellos supuestos en los que el plazo de prescripción del derecho de compensar saldos a favor generados hasta el 31 de diciembre del 2018, ha sufrido interrupción y, por consiguiente, no haya fenecido aún, no obstante lo dispuesto en el artículo Sexto Transitorio de la RMF para 2024, así como la no inclusión de la regla 2.3.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023.