

NO RECONOCIMIENTO A LOS EFECTOS DE SALDO A FAVOR GENERADO EN UNA CUARTA DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA



La devolución del saldo a favor generado como consecuencia del pago de lo indebido o de la mecánica de ley es un derecho a favor de los contribuyentes que se sitúan en el supuesto legal para ello, es decir, cuando han hecho un pago indebido o cuando con motivo de la aplicación de la mecánica de cálculo de la contribución se genera un saldo a favor, mismo que incluso se contempla en la fracción II del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC).

Evidentemente que el monto del saldo a favor sobre el cual se pretende obtener su devolución debe constar en una declaración debidamente presentada ante la autoridad fiscal, según las disposiciones fiscales correspondientes vigentes al momento de su presentación, y ya posteriormente efectuar el trámite de solicitud de devolución cumpliendo con los requisitos que se señalan en el artículo 22 y siguientes del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Recordando que conforme al diverso 32 del CFF, las declaraciones que presentan los contribuyentes sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en 3 ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Por lo que de acuerdo a tal precepto, el número de veces que un contribuyente puede modificar una declaración que ya ha presentado previamente es de sólo 3 ocasiones, no pudiendo modificarla de manera indefinida cada vez que encuentre posibles errores en su presentación.

Tal regla general tiene su excepción en los siguientes casos:

- 1.- Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
- 2.- Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
- 3.- Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

Esto es, que cuando el contribuyente detecte posibles errores en las cifras declaradas que correspondan a rubros que impliquen una mayor base de pago de impuesto, entonces si podrá modificar en más de 3 ocasiones la declaración originalmente presentada.

Por lo que de acuerdo a lo anterior, si el error se encuentra en un rubro que representa una disminución en la base de impuesto, el contribuyente ya no podrá presentar una cuarta declaración complementaria, encontrándose limitado a un máximo de 3 declaraciones complementarias.

Por supuesto que tal límite aplica únicamente mientras no se haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad, ya que conforme al primer párrafo del citado artículo 32 del CFF, la limitante sólo opera "siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación", por lo que es claro que cuando la autoridad ejerza tales facultades y se determinen las cifras exactas y correctas de los distintos rubros que componen la declaración de impuestos de que se trate, pues ahí el contribuyente podría presentar la cuarta declaración complementaria, aunque se modifiquen rubros que impliquen una disminución en la base de impuestos, para sí estar acorde a lo determinado por la autoridad en su revisión.

Pero si eso no sucede y el contribuyente por iniciativa propia y sin que medie el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, presenta una cuarta declaración complementaria en donde modifica rubros que implican una disminución en la base de impuestos, generando con ello en automático un saldo a favor por el pago en exceso realizado a través de la declaración o declaraciones precedentes, y luego procede a solicitar la devolución de tal saldo a favor, pues **ocurre que la autoridad fiscal rechaza tal solicitud** bajo el argumento de que la solicitud es improcedente en virtud de que la declaración en donde consta el saldo a favor no se ha ajustado a las formalidades legales en su presentación.

Tal criterio de la autoridad ha sido confirmado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), a través de un Criterio Aislado emitido por la Sala Especializada en Juicios en Línea, según lo siguiente:

VIII-CASE-JL-6

SALDO A FAVOR. ES PROCEDENTE NEGAR SU DEVOLUCIÓN CUANDO PROVIENE DE UNA CUARTA DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA QUE NO CUMPLIÓ CON LAS FORMALIDADES DE PROCEDENCIA DISPUESTAS POR EL ARTÍCULO 32 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- En términos del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, para la presentación de más de tres declaraciones complementarias de un impuesto es indispensable la actualización de alguno de los cuatro supuestos ahí previstos, relativos estos a que en las declaraciones posteriores a la tercera, los contribuyentes incrementen sus ingresos; disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables; se ajusten al resultado del dictamen financiero emitido por contador público autorizado; o bien se realice dicha declaración complementaria, en cumplimiento a una disposición legal expresa. De esta guisa, es inconcuso que si un contribuyente ha pretendido la devolución de un saldo a favor en materia del impuesto al valor agregado obtenido de una cuarta declaración complementaria, en la que se incrementó el impuesto acreditable respecto al monto declarado por ese concepto en la tercera declaración complementaria, resulta congruente a derecho el pronunciamiento de la autoridad fiscal de considerar improcedente aquella devolución de cantidades por no haberse ajustado formalmente la declaración de la cual se obtuvo a ninguno de los supuestos normativos previstos en ley para la modificación de las declaraciones de impuestos en más de tres ocasiones. Lo anterior en virtud de que aun cuando bajo una concepción garantista en favor de los contribuyentes podría considerarse que los aspectos modificados en las declaraciones complementarias posteriores a la tercera, sustituyen a los anteriores, tal extensión tutelar de sustitución no puede sostenerse en oposición a la norma, en que previéndose exclusivamente el caso de disminución de las cantidades acreditables, estas sean incrementadas.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 16/1030-24-01-03-06-OL.- Resuelto por la Sala Especializada en Juicios en Línea del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 2 de agosto de 2017, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Luis Edwin Molinar Rohana.- Secretaria: Lic. Laura Guadalupe Meza López.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 47. Octubre 2020, p. 973

Como se observa del texto de tal Criterio Aislado, el asunto versa sobre la solicitud de devolución de un saldo a favor en IVA derivado de haberse aumentado el monto de IVA acreditable a través de la presentación de una cuarta declaración complementaria, por lo que el tribunal confirma el criterio de la autoridad fiscal de rechazar la solicitud de devolución respectiva bajo el argumento de que aun cuando bajo una concepción garantista en favor de los contribuyentes podría considerarse que los aspectos modificados en las declaraciones complementarias posteriores a la tercera, sustituyen a los anteriores, tal extensión tutelar de sustitución no puede sostenerse en oposición a la norma, es decir, que aceptarlo sería ir en contra de lo dispuesto por el orden legal.

Tal criterio del tribunal, aunque sólo es un mero criterio aislado que no implica obligatoriedad al mismo, es importante tenerlo presente en casos como el comentado y con el fin de asegurar la devolución del saldo a favor, es necesario tratar de evitar caer en el supuesto ya citado de que el saldo a favor se genere en una cuarta declaración complementaria en donde el contribuyente de manera voluntaria y unilateral modifique algún rubro que represente o implique una disminución en la base de impuestos a pagar.

Lo anterior ya que aunque el contribuyente opte por compensar o acreditar el saldo a favor, y no solicitar su devolución, es claro que la autoridad igual rechazaría reconocer el efecto dado a tal actuación del contribuyente, es decir, desconocería la compensación o acreditamiento del saldo a favor efectuado por el contribuyente, cuando el saldo a favor se genere en una cuarta declaración complementaria.