



El arduo proceso de la recuperación de saldos a favor

La recuperación de recursos que se consideraban perdidos es comparable al momento en el que los funcionarios del SAT, encargados de revisar la procedencia de la solicitud de la devolución de un saldo a favor de impuestos, llevan a cabo la autorización de dicha solicitud en su totalidad a favor del contribuyente. No obstante, el lograr una resolución favorable dentro del proceso de una devolución de un saldo a favor de impuestos se ha tornado en una tarea cada vez más difícil y exhaustiva; lo cual ha permitido tener un mayor conocimiento de las operaciones en las empresas, así como de los aspectos técnicos aplicables que la autoridad fiscal considera indispensables, para efecto de soportar que se garantice la procedencia de la referida solicitud de devolución.

31

GARRIDO  LICONA®



C.P. José Manuel Palma
Herrera, Socio del Área fiscal
de Garrido Licona y Asociados

INTRODUCCIÓN

Para efecto de lograr la autorización de una solicitud de devolución de saldo a favor, se hace necesario haber cumplido satisfactoriamente con todos y cada uno de los puntos o requisitos solicitados por la autoridad fiscal dentro del proceso. Al respecto, conviene señalar que obtener la devolución de saldos a favor de impuestos no es el mismo procedimiento aplicable para todas las empresas, toda vez que cada impuesto, según su propia naturaleza, tiene sus características particulares y, en ocasiones, los criterios entre los funcionarios responsables para resolver dicha devolución de las administraciones del Servicio de Administración Tributaria (SAT) son distintos.

Derivado de lo anterior, desde mi perspectiva, actualmente, no solo es necesario ingresar la solicitud de devolución; contestar los requerimientos aportando los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI); proporcionar la documentación que ampare el acuerdo de voluntades para llevar a cabo las operaciones en la empresa o el estado de cuenta que demuestre el pago de dichas operaciones, sino que hay que ir más allá de los requerimientos solicitados por la autoridad.

Recientemente, las autoridades fiscales han ido más allá, cuestionando la razón de negocios de las operaciones realizadas por las empresas, en los términos del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación (CFF). Además, solicitan entregar aclaraciones y, en su caso, elaborar conciliaciones entre la información que aportan los contribuyentes y la que se tiene en los diversos sistemas Institucionales a los que el propio SAT tiene acceso; entre otras:

- Los datos precargados en la nueva plataforma de declaraciones del impuesto al valor agregado (IVA) y en la reciente plataforma para la presentación de la declaración anual de las personas morales;
- Los CFDI emitidos y recibidos en sus distintas modalidades (ingresos, egresos, de nómina, de retenciones, de pago, etcétera);
- Los registros de la Agencia Nacional de Aduanas de México, del Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas (Repse), de los proveedores que prestan este tipo de servicios.

En ese contexto, a continuación, se detallan los aspectos que, desde mi perspectiva, son necesarios observar y tener debidamente documentados, para efecto de tener mayores posibilidades de lograr una autorización de la solicitud de devolución del saldo a favor de que se trate.

ISR

Origen del saldo a favor: característica particular por la que se generó el saldo a favor

La autoridad fiscal solicita describir cuál fue el evento o situación particular que se suscitó durante el ejercicio fiscal por el que se solicita la devolución del saldo a favor y cómo impactó directa o indirectamente en la generación de dicho saldo; por ejemplo, nuevas inversiones en activo fijo o nuevos proyectos; disminución de ingresos; aumento en costos, alguna contingencia; remodelación y/o construcción de plantas u oficinas, etc.; asimismo, requiere aportar la documentación que soporte lo manifestado por el contribuyente.

Ingresos

Proporcionar una conciliación de los CFDI de ingresos emitidos vs. los registros contables y los datos declarados mensualmente a través de la plataforma de declaraciones y pagos del SAT. Así como asegurarse de que las devoluciones que reciban o los descuentos o bonificaciones que se realicen en el ejercicio no disminuyan la base de los ingresos acumulables y que, a su vez, sean registrados en la contabilidad de manera separada a los ingresos.

Utilidad cambiaria

Brindar un papel de trabajo que contenga la integración y determinación detallada de la totalidad de las operaciones que dan origen a la utilidad cambiaria, en el que se observe la valuación inicial de cada una de las operaciones y las variaciones que tuvo con sus respectivos tipos de cambio, así como la fecha de publicación en el DOF. Además, la autoridad fiscal requiere los registros contables de las principales operaciones realizadas por la empresa, incluyendo la documentación comprobatoria que lo soporta.

Costo de ventas

Papel de trabajo, debidamente conciliado, de la determinación del costo de ventas, manifestado como deducción autorizada en la declaración anual. Este debe contener, al menos, los siguientes datos:

- Nombre del proveedor de bienes y/o prestador de servicios.
- Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o similar.
- Folio fiscal (32 dígitos).
- Fecha de emisión.
- Descripción del bien o servicio adquirido.
- Importe de la operación.
- Desglose de impuesto –impuesto sobre la renta (ISR), IVA, retenciones, etcétera–.
- Importe total de la operación.
- Fecha de pago.
- Referencia bancaria.
- Nombre de la institución financiera.
- Importe del pago efectuado.

Dependiendo del giro y tamaño de la empresa, este es uno de los papeles de trabajo más laboriosos, ya que se debe integrar la totalidad de las operaciones, hasta el origen de la partida denominada “costo de lo vendido”.

Devoluciones, descuentos o bonificaciones

Se requiere el debido registro en la contabilidad de las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

Lo anterior tomó más fuerza, debido a que, el 19 de enero de 2024, se publicó en el *Semanario Judicial de la Federación* una tesis aislada por parte de los Tribunales Colegiados de Circuito, con registro digital 2028021, mediante la cual se establece que *Para la deducibilidad de las notas de crédito es necesario su debido registro en la contabilidad del contribuyente*; es decir, que las transacciones que amparan las notas de crédito, ahora correspondientes a los CFDI de egresos, no deben disminuirse directamente de los ingresos, sino registrarlos en las cuentas contables que corresponda y no disminuirlas directamente de la base de ingresos acumulables.

... las transacciones que amparan las notas de crédito, ahora correspondientes a los CFDI de egresos, no deben disminuirse directamente de los ingresos, sino registrarlos en las cuentas contables que corresponda y no disminuirlas directamente de la base de ingresos acumulables.

Timbrado de los CFDI de nóminas (“amarre”) vs. registros contables y entero de retenciones

Hemos identificado que la autoridad fiscal realiza pruebas a los CFDI de nómina emitidos durante el ejercicio, haciendo una conciliación entre los saldos de balanza de las cuentas de gastos por conceptos de sueldos, salarios y demás prestaciones que reciben los trabajadores, tanto exentas como gravadas; determinando diferencias que deben ser aclaradas por los contribuyentes, las cuales se deben, en ocasiones, por un mal timbrado de nóminas o por un error en los registros contables de dichas cuentas.

Adicionalmente, la autoridad hace una validación de las cantidades que efectivamente fueron enteradas mensualmente vs. los CFDI de nómina emitidos; o bien, en su defecto, solicita hacer las aclaraciones correspondientes o invita al contribuyente a pagar las diferencias detectadas.

Pérdida cambiaria

En línea con lo requerido en el apartado de la utilidad cambiaria, la autoridad fiscal solicita proporcionar el papel de trabajo que contenga la integración y determinación detallada de la totalidad de las operaciones que dieron origen a la pérdida cambiaria; así como la demás documentación que la soporte.

IVA

Origen del saldo a favor y su fundamento legal

Descripción del producto enajenado y fundamento del porqué se considera que el mismo está sujeto a la tasa del 0%, en su caso. En este punto, ha sido necesario acudir a ingenieros en alimentos para que, a través de un dictamen técnico, certifiquen que cierto producto cumple con las Normas Oficiales Mexicanas para considerarse como alimento o un producto destinado para la alimentación.

Asimismo, por lo que se refiere a soportar la debida exportación de bienes, la autoridad fiscal solicita la documentación que le permita asegurarse del traslado de la mercancía desde las instalaciones de la empresa hasta el lugar donde se considera exportada. En este sentido, es importante señalar que hay diversos tipos de exportación, de modo que hay que evaluar el correcto cumplimiento en materia de comercio exterior de cualquiera de estos, para evitar que la autoridad fiscal considere que la mercancía no se exportó y, por tanto, cuestione la aplicación de la tasa del 0%.

Por lo que se refiere a la exportación de servicios, la autoridad fiscal hace un análisis exhaustivo para confirmar el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país. Lo anterior es adicional al requisito que deben cumplir los contribuyentes, relacionado con la contratación de los servicios y pago por un residente en el extranjero, donde el flujo debe provenir de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Nueva plataforma para la presentación de las declaraciones mensuales del IVA

El mes de febrero de 2024, el SAT puso en operación una nueva plataforma para que las personas morales que tributan en el régimen general presenten los pagos definitivos del IVA del ejercicio 2024, la cual tuvo como finalidad el facilitar el cumplimiento mediante la precarga de la información de los CFDI emitidos y recibidos con el método de Pago en Una sola Exhibición, así como los CFDI complementos de pago, tanto emitidos como recibidos; no obstante, al día de hoy, el resultado de esta precarga difiere, en su mayoría, con las cantidades determinadas por los propios contribuyentes.

Derivado de lo anterior, la autoridad fiscal ha identificado estas diferencias y ha requerido a los contribuyentes las aclaraciones correspondientes, por lo que es necesario contar con las herramientas tecnológicas o humanas que permitan hacer las conciliaciones entre las cantidades determinadas conforme a las leyes fiscales y los resultados que arroja la nueva plataforma del SAT.

Depósitos no identificados

Se debe proporcionar toda la documentación que soporte el origen de los depósitos, relacionados o no relacionados con las actividades realizadas por la empresa, ya sean actas de asamblea para aportaciones de capital; contratos de financiamiento o préstamos; cartas de disposición de crédito; recibos de caja de devoluciones de gastos; indemnizaciones; recuperación de seguros; recibos de cualquier índole; correos electrónicos o cualquier otra comunicación que demuestren el origen del depósito.

Asimismo, la autoridad fiscal está facultada para determinar un ingreso presunto –en los términos del artículo 59, fracción III, del CFF– por aquellos depósitos que no correspondan a registros de su contabilidad, considerando que el artículo 28, fracción I, del CFF establece que la documentación comprobatoria forma parte de la contabilidad.

Criterio aplicable a la compensación

Actualmente, los requerimientos de información emitidos por la autoridad fiscal preguntan si los contribuyentes extinguen sus obligaciones con proveedores a través de la figura de la “compensación” y/o *netting*; en caso de responder de forma afirmativa a esta pregunta, es necesario confirmar si se llevó a cabo un convenio para llevar este tipo de extinción de obligaciones, así como proporcionar la documentación que soporte el proceso en que se hizo la operación, desde la adquisición del bien o la recepción del servicio hasta su fin; además de diversa información, entre otra: el contrato celebrado, pólizas contables, CFDI de la operación, auxiliares contables y, en su caso, las transferencias que demuestren el pago de ciertas diferencias a cargo o a favor con motivo de dicha “compensación” y/o *netting*.

Esto, en línea con la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada el 12 de mayo de 2023, de rubro: *LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO DE PAGO DEL IVA NI PUEDE DAR LUGAR A UNA SOLICITUD DE SALDO A FAVOR O ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO.*

Repse

En caso de que el contribuyente haya contratado servicios especializados, en el marco de la legislación laboral, la autoridad fiscal solicita la siguiente información:

- Inscripción en el Repse, así como su aviso y actualización en caso de que aplique.
- Recordemos que, en el ejercicio 2024, comienza el vencimiento de los registros autorizados en 2021, por lo que el registro debe renovarse.
- Declaración del IVA presentada por el prestador de servicios especializados.
- Papel de trabajo que integre la totalidad de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores con los que le hayan proporcionado el servicio, el cual debe contener los siguientes datos:
 - Nombre del emisor.
 - RFC del emisor.
 - Nombre del empleado o trabajador.



- RFC.
- Folio fiscal a 32 dígitos (comprobante de nómina).
- Fecha de emisión del comprobante fiscal.
- Conceptos pagados (sueldos, previsión social, horas extra, etcétera).
- Total.
- Digitalización del recibo de pago de las retenciones del ISR a los trabajadores.
- Digitalización del pago de cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Digitalización del pago de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

CONCLUSIONES

Como puede apreciarse a lo largo del presente documento, las autoridades fiscales, en un afán de asegurarse del origen del saldo a favor, así como de su correcta determinación y procedencia, han incorporado una serie de nuevos cuestionamientos y requisitos que los contribuyentes deben atender si desean verse favorecidos con la autorización total de su solicitud de devolución de impuestos.

Al respecto, es importante mencionar que la atención de algunos de estos nuevos cuestionamientos o requisitos representa una gran inversión de tiempo para los contribuyentes, por lo que es recomendable apoyarse de las herramientas tecnológicas que existen en el mercado para tales efectos, con el fin de optimizar los tiempos para la atención de los requerimientos efectuados por la autoridad fiscal.

Finalmente, considero necesario hacer un profundo análisis previo antes de presentar la solicitud de devolución del saldo a favor, con el fin de asegurarse de que:

- La determinación del saldo a favor es correcta.
- Se cumpla con todos los requisitos que las disposiciones fiscales establecen.
- Se cuenta con toda la documentación que soporte cualquier partida o concepto que pueda ser cuestionada por la autoridad fiscal.
- Se pueda proporcionar toda la información en tiempo y forma en los términos solicitados por la autoridad fiscal. •

