Análisis de las reformas implementadas al procedimiento de "compensación universal"

Como parte de las Reformas Fiscales que el Ejecutivo Federal ha implementado para 2019, la limitante establecida al procedimiento de "compensación universal" ha resultado ser por demás controversial, tanto por la legalidad de su implementación como por las implicaciones que impactarán en la esfera económica de los contribuyentes. En el presente artículo se realiza un análisis que retoma los puntos clave de la reforma en la materia, con el propósito de brindar al lector un panorama y alternativas ante la posible vulneración de sus derechos a causa de ello

GRUPO ASESORES EN NEGOCIOS
ALIANZA PARA SUMAR VALOR

C.P.C. Eduardo García Hidalgo, Presidente de Grupo Asesores en Negocios

Mtro. y Lic. Rodrigo Rosales Rangel, Director de Consultoría Fiscal de García Hidalgo Tax Advisors

INTRODUCCIÓN

El procedimiento conocido como "compensación universal" se basa en una facilidad conferida por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF), por medio de la cual se faculta a los contribuyentes para que puedan compensar saldos a favor con los que cuenten, acorde a lo siguiente:

> ***Artículo 23.*** *Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, 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 presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.*
>
> ...

Esa opción faculta las siguientes compensaciones:

Saldo a favor	Compensable contra							
	ISR propio	IVA propio	IETU	IESPYS propio	Tenencia de aeronaves	Retención del ISR	Retención del IVA	Retención del IESPYS
Impuesto sobre la renta (ISR) propio	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Impuesto al valor agregado (IVA) propio	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPYS)	No	No	No	Sí	No	No	No	No
Tenencia de aeronaves	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí

REFORMA FISCAL 2019

Como parte de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio fiscal 2019, el Ejecutivo Federal acotó el procedimiento de "compensación universal" de saldos a favor, estableciendo las siguientes limitantes:

1. Los contribuyentes sólo podrán compensar saldos a favor contra las cantidades que estén obligados a pagar por **adeudo propio**.

2. Las cantidades (saldo a favor y saldo a cargo) **deberán derivar de un mismo impuesto** (incluidos accesorios).

> ...la inclusión de normas fiscales como parte del proyecto de decreto de la LIF va en el sentido de 'conferir estímulos y beneficios fiscales', y no así la de "restringir derechos o facilidades" o, incluso, contraponerse con lo dispuesto por las leyes especiales en la materia.

3. No será aplicable lo señalado tratándose de impuestos causados con motivos de importación ni aquellos que tengan un fin específico.

La exposición de motivos para la reforma propuesta por el Ejecutivo Federal se basó en la lucha en contra de evasores de impuestos, quienes comúnmente compensan saldos a favor (entre otros) del IVA, provenientes de la adquisición de facturas que amparan operaciones inexistentes. Es decir, se trata de impuestos compensados que, en última instancia, no tienen un entero efectivo a la autoridad fiscal.

Tras la formalización del ordenamiento en comento, diversas agrupaciones del empresariado mexicano mostraron su preocupación, debido a que la limitante para la compensación de saldos a favor afecta directamente al proceso mismo bajo el cual operan.

En ese sentido, el 7 de enero de este año se dio a conocer a través del portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT), el Anteproyecto de la Sexta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2018-2019;[1] misma en la que se establece –entre otras cuestiones– **una facilidad aplicable a la compensación de saldos a favor generados al 31 de diciembre de 2018**, de conformidad con lo siguiente:

1. Los contribuyentes sólo podrán compensar saldos a favor contra cantidades que estén obligados a pagar **por adeudo propio (se mantiene la restricción para compensar en contra de retenciones a terceros)**.

2. Los impuestos (a favor y a cargo) sean administrados por la misma autoridad (**con lo cual se abre la posibilidad de compensar impuestos de distinta naturaleza jurídica, por ejemplo, el IVA contra el ISR propio**).

3. No será aplicable lo señalado, tratándose de impuestos causados con motivos de importación ni aquellos que tengan un fin específico.

Resulta necesario mencionar que los contribuyentes que opten por compensar saldos a favor, generados al 31 de diciembre de 2018, en atención a la regla 2.3.19., **deberán presentar el aviso correspondiente a la autoridad fiscal.**

Por tanto, no será aplicable la facilidad prevista por la regla 2.3.13. de la RM 2018-2019; es decir, la no presentación del aviso de compensación cuando el saldo a favor y el saldo a cargo deriven de declaraciones presentadas a través del sistema de "declaraciones y pagos" del SAT.

COMENTARIOS

Si bien durante 2019 la compensación de saldos a favor generados previo al 31 de diciembre de 2018 no podrá efectuarse contra retenciones que los contribuyentes efectúen a terceros (dado la naturaleza de los mismos), la facilidad otorgada muestra apertura y flexibilización por parte de la autoridad fiscal ante la realidad que impera en la economía nacional.

Sin embargo, esa medida queda "corta" para resolver el **problema respecto de los saldos a favor que se causen a partir del 1 de enero de 2019.**

[1] La RM para 2018 se publicó en el DOF del 22-XII-2017, con vigencia del 1 de enero de 2018 al 31 de diciembre del mismo año; sin embargo, conforme al artículo sexto resolutivo de la Tercera Resolución de modificaciones a la RM para 2018 (DOF 19-X-2018), la misma se prorroga en tanto se publique la RM correspondiente al presente ejercicio

En nuestra opinión, consideramos que adoptar medidas que impacten la integridad de los contribuyentes bajo el argumento de la "erradicación" de prácticas de evasión de impuestos, en nada coadyuva al fortalecimiento de la estructura fiscal de nuestra nación, pues la reforma de fondo que se plantea **necesariamente debe ir aparejada a la creación de estructuras administrativas que permitan agilizar el procedimiento de devoluciones de saldos a favor generados por los contribuyentes (única opción para los contribuyentes causantes del IVA a la tasa del 0%).**

Por otra parte, la limitante resulta por demás cuestionable en cuanto a la legalidad del acto, toda vez que el nacimiento del derecho a la compensación de saldos a favor causados por los contribuyentes emana de una ley federal especial (como lo es el CFF), de manera que, si se pretende hacer una modificación al mismo, se tendría que efectuar el proceso legislativo correspondiente, y no así pretender su reforma a través de la LIF (como ley general), máxime cuando se trata de un ordenamiento cuya vigencia es de carácter anual.

Adicionalmente a ello, es importante recordar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 40, fracción II, inciso d) de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), el "proyecto de decreto de Ley de Ingresos" que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión para su análisis y aprobación, deberá contemplar, entre otros, los siguientes puntos:

> ***Artículo 40.*** *El proyecto de Ley de Ingresos contendrá:*
>
> ...
>
> ***II.*** *El proyecto de decreto de Ley de Ingresos, el cual incluirá:*
>
> ...
>
> ***d)*** *En su caso, disposiciones generales, regímenes específicos y estímulos en materia fiscal, aplicables en el ejercicio fiscal en cuestión;*
>
> ...

Situación que deja entrever que la intención del legislador para facultar la inclusión de normas fiscales como parte del proyecto de decreto de la LIF va en el sentido de "conferir estímulos y beneficios fiscales", y no así la de "restringir derechos o facilidades" o, incluso, contraponerse con lo dispuesto por las leyes especiales en la materia.

Ante ello, deberemos estar atentos para conocer cuál será la postura que el Poder Judicial adopte en última instancia, ante la escalada de amparos que podrían interponerse por parte de los contribuyentes afectados. •