

La compensación de contribuciones a partir de 2019

Compensation for contributions from 2019

BÁRCENAS-PUENTE, José Luis†*, GARCÍA-PICHARDO, Sandra Ivette y IBARRA-RUÍZ, José Alfredo

Universidad Tecnológica del Suroeste de Guanajuato. Carretera Valle de Santiago - Huamimaro Km. 1.2, 20 de Noviembre, 38400 Valle de Santiago, Gto.

ID 1^{er} Autor: *José Luis, Bárcenas-Puente* / **ORC ID:** 0000-0002-1051-8861, **Researcher ID Thomson:** S-8603-2018, **CVU CONACYT ID:** 743962

ID 1^{er} Coautor: *Sandra Ivette, García-Pichardo* / **ORC ID:** 0000-0002-0671-7964, **CVU CONACYT ID:** 745583

ID 2^{do} Coautor: *José Alfredo, Ibarra-Ruíz* / **ORC ID:** 0000-0001-8178-6460, **CVU CONACYT ID:** 1006990

DOI: 10.35429/JLA.2019.8.3.1.12

Recibido 15 de Abril, 2019; Aceptado 30 de Junio, 2019

Resumen

Este material busca exponer de manera crítica las restricciones establecidas para 2019 en la compensación de contribuciones. Para ello, se realiza un análisis técnico de la reforma incluida en la Ley de Ingresos de la Federación para este año y su comparativo textual con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación tal como se conocía hasta 2018 y aun hasta hoy, así como las propuestas de reforma impulsadas por algunos grupos políticos; utilizando para ello un método deductivo y documental donde se describe la compensación y el acreditamiento de contribuciones desde su naturaleza semántica y jurídica, las motivaciones del legislador para efectuar cambios en este rubro y las implicaciones de haberlo hecho en una ley diferente al propio Código Fiscal de la Federación. El tema, abordado de esta manera, pretende contribuir a la doctrina fiscal, nutriéndose de los aspectos más actuales a y vislumbrando la tendencia que se espera el resto de este sexenio en cuanto a recaudación de contribuciones.

Compensación, Acreditamiento, Contribuciones

Abstract

This material seeks to expose critically the restrictions for 2019 compensation for contributions. To do so, is a technical analysis of the reform included in the law of Federation income for this year and its comparative textual with article 23 of the Fiscal Code of the Federation as it was known until 2018 and today yet, as well as the reform proposals driven by some political groups; using a method deductive and documentary which describes the compensation and the accreditation of contributions from its semantic and legal nature, the motivations of the legislator to make changes in this area and the implications of it done at a different from the own Fiscal Code of the Federation law. The topic addressed in this way, aims to contribute to the fiscal doctrine, nurturing of more contemporary aspects to and glimpsing the tendency which expected the rest of this administration in terms of fundraising of contributions.

Compensation, Accreditation, Contributions

Citación: BÁRCENAS-PUENTE, José Luis, GARCÍA-PICHARDO, Sandra Ivette y IBARRA-RUÍZ, José Alfredo. La compensación de contribuciones a partir de 2019. *Revista de Aplicaciones del Derecho*. 2019. 3-8: 1-12.

*Correspondencia al Autor (Correo Electrónico: jlbarcenasp@utsoe.edu.mx)

† Investigador contribuyendo como primer autor.

Introducción

La compensación de contribuciones es una forma de extinción de las obligaciones fiscales en nuestro marco jurídico. En efecto, además del pago, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 23 un mecanismo para restar de un saldo a cargo, un saldo a favor que se haya generado con anterioridad; constituyendo además una vía para recuperar este último, frente a la solicitud de devolución, consagrada en los artículos 22 a 22-D del mismo ordenamiento.

Ambas, la compensación y la devolución habían sido durante años dos alternativas para el contribuyente de las que podía hacer uso con relativa facilidad, aunque esta segunda contempla supuestos y plazos que suelen ser engorrosos. A partir de 2019, sin embargo, la compensación ha sido drásticamente limitada, argumentando la detección de casos en los que tales saldos a favor no eran reales, repercutiendo en un perjuicio para el erario público.

En lo que va de este año ya mucho se ha escrito sobre el tema, producto de la inquietud y preocupación de parte de los contribuyentes; sin embargo, este material no se limita a representar un mero “boletín informativo” sobre el nuevo panorama de la compensación de contribuciones, sino que busca analizar desde la semántica y legislación aplicable, la viabilidad jurídica de las restricciones establecidas. ¿Es lo mismo compensación y acreditamiento?, ¿es una práctica correcta y legal incluir esta modificación a la compensación en la Ley de Ingresos de la Federación para 2019 en lugar de hacerlo en el propio artículo 23 de Código Fiscal de la Federación?, ¿esta modificación persigue fines recaudatorios o políticos?, ¿cuáles han sido las reacciones de los grupos parlamentarios?, ¿es la devolución de contribuciones una alternativa factible para recuperar saldos a favor, frente a una compensación tan castigada?

Nunca tan importante como ahora, es menester tratar este tema con un sentido crítico, ante la desinformación e incertidumbre que para muchos expertos muestra nuestra economía, donde los “otros datos” parecen prevalecer.

La compensación de contribuciones de acuerdo al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación

A continuación se transcribe el actual artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, a manera de antecedente y punto de partida, para su análisis:

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 aquel 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. Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

BÁRCENAS-PUENTE, José Luis, GARCÍA-PICHARDO, Sandra Ivette y IBARRA-RUIZ, José Alfredo. La compensación de contribuciones a partir de 2019

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación. (Código Fiscal de la Federación, 2019).

De donde se desprenden las siguientes ideas:

- Aplica la compensación en contribuciones por adeudo propio o por retención a terceros (ISR sobre salarios, por ejemplo).
- Nos marca tres requisitos para efectuarla:
 - a) Que deriven de impuestos federales distintos de la importación.
 - b) Que los administre la misma autoridad.
 - c) Que no tengan un fin específico.
- Los saldos a favor son susceptibles de actualización.
- Debe presentarse aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquél en que se llevó a cabo.
- Efectuada la compensación, de existir un remanente, puede solicitarse en devolución.
- Si la compensación no procediera, se causarían recargos.
- No procede la compensación en cantidades solicitadas en devolución.
- Aplica la compensación de oficio.
- Aplica la compensación en pagos a plazos.

Abundando sobre los requisitos que aun menciona el citado artículo 23 en comento, tenemos lo siguiente:

La razón de ser del inciso a) reside en que los impuestos de importación son pagados en la aduana como requisito para retirar la mercancía, por tal motivo, no se acepta otra forma de extinción de obligaciones más que el pago.

Por lo que se refiere al inciso b), el requisito está más que justificado, puesto que cada autoridad fiscal es responsable de su recaudación; así, no es dable compensar el impuesto cedular, por ejemplo, siendo estatal, contra el ISR, siendo federal.

El inciso c) es en especial importante. Al decir que la contribución no debe tener un destino específico, habremos de remitirnos a lo que establece el artículo 2 del propio Código Fiscal de la Federación:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. (Código Fiscal de la Federación, 2019).

Al revisar estas definiciones, la correspondiente a la fracción I, los impuestos, es aquella que cumple el requisito, es decir, los impuestos no tienen un fin específico; a diferencia de las aportaciones de seguridad social, que cubren precisamente tales necesidades en la población; las contribuciones de mejoras tienen como base la obra pública; y, por último, los derechos son pagos al Estado por servicios públicos específicos. En conclusión, únicamente los impuestos son susceptibles de compensarse. Esto es lo dispuesto sobre la materia en el Código Fiscal de la Federación vigente; sin embargo, en las siguientes líneas se analiza la modificación efectuada en la Ley de Ingresos de la Federación para este año.

La compensación de contribuciones en la Ley de Ingresos de la Federación 2019

El artículo 25 fracción VI de esta Ley menciona lo siguiente:

VI. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:

a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, 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 que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en el presente inciso no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico. b) Tratándose del impuesto al valor agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores. (Ley de Ingresos de la Federación 2019, 2019).

De donde, en contraposición, se establece la siguiente modificación al tema que nos ocupa:

- Únicamente aplica la compensación tratándose de cantidades por adeudo propio y en relación al mismo impuesto.
- No aplica la compensación en impuestos relativos a la importación ni aquéllos que tengan un fin específico.
- Tratándose de IVA, se debe optar por acreditarlo en los meses siguientes o bien solicitar devolución, esto por el total del saldo a favor.

De la lectura de este texto legal, pueden detectarse cambios comprensibles pero también imprecisiones.

Al referirse este primer párrafo “... en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor...”, para posteriormente mencionar dos incisos; el a) dedicado efectivamente a la compensación, pero el b) dedicado al acreditamiento; el legislador considera, de esta manera, ambos conceptos como sinónimos...¿realmente lo son? Ésta y otras interrogantes serán analizadas en apartados posteriores.

En relación con los tres puntos mencionados con anterioridad; el primero limita la compensación a cantidades por adeudo propio y no por retenciones, lo cual es comprensible.

...Al respecto, resulta relativamente lógico (por cuanto a la línea económica) que la compensación con retenciones no sea debida, ya que son cantidades que corresponde pagar al contribuyente retenido y por tanto, podría pensarse que es un dinero al cual no debería invadirse con los resultados del propio contribuyente retenedor pese a que tiene en sus manos la obligación fiscal formal... (Burgoa, 2019).

Ese primer punto expresa también que las cantidades a compensar deben derivarse del mismo impuesto. Aquí es donde surge la crónica popular que inundó las planas especializadas desde principio de año que asegura que ha desaparecido la “compensación universal” y que en su lugar existe ahora una “compensación particular”. Ambos términos en realidad nunca antes se habían utilizado, y más allá de dar estas afirmaciones simplistas, justo es proporcionar elementos que sirvan para dimensionar los efectos de esta limitante.

El segundo punto contiene restricciones que ya existían, cuya razón ya fue expuesta en el apartado anterior.

Ahora, el tercer punto, relativo al IVA. Como se dijo, en este caso, el legislador hace gala de una confusión de conceptos, englobando la compensación y el acreditamiento en una misma disposición. Al respecto, el aludido artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su primer y segundo párrafo, aun establece:

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 en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Los saldos cuya devolución se solicite o sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2019).

Podemos apreciar que la restricción contenida en la Ley de Ingresos de la Federación respecto de este artículo 6 de la Ley del IVA es muy simple: Elimina la compensación como opción al acreditamiento. Sin embargo, de la lectura del primer párrafo de este artículo surgen ideas muy interesantes, al decir: “*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 en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.*”

- Expone tres alternativas al contribuyente para recuperar los saldos a favor: El acreditamiento, la devolución y la compensación.
- Por consecuencia, se interpreta que existe diferencia entre las tres alternativas.

Este argumento nos da la pauta para discernir sobre la naturaleza de ambos conceptos.

Compensación y acreditamiento, ¿son sinónimos?

Es innegable que ambas sirven para que el contribuyente disminuya el desembolso por pago de impuestos, por lo que podría hablarse de que aritméticamente se aplican igual.

No obstante, es necesario llevar a cabo un análisis que nos permita concluir si son conceptos sinónimos o no, tal como se propuso en la introducción de este trabajo.

El Código Fiscal de la Federación no define la compensación, sin embargo, el artículo 5 de este ordenamiento, en su segundo párrafo, sentencia: “A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.” (Código Fiscal de la Federación, 2019).

La doctrina nos dice que puede entenderse como “derecho federal común”, en general, cualquier otra rama del derecho, de índole federal, que sin ser fiscal, complemente o amplíe conceptos. Es así que, en este caso, habremos de remitirnos al Código Civil Federal vigente, el cual, en su Título Quinto “Extinción de las obligaciones”, Capítulo I “De la compensación”, nos define la compensación en los artículos 2185 a 2188:

Artículo 2185.- Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Artículo 2186.- El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

Artículo 2187.- La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas, son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.

Artículo 2188.- Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. (Código Civil Federal, 2019).

De donde podemos establecer lo siguiente:

- Puede darse la compensación cuando deudores y acreedores son recíprocos y por su propio derecho (contribuyente y fisco).

- Se usa para extinguir, por ley, las deudas, hasta por la cantidad que importe la menor (efecto aritmético, la resta).
- Las deudas deben ser en dinero (contribución); o siendo cosas fungibles, de la misma especie o calidad.
- Las deudas deben ser igualmente líquidas y exigibles.

¿Qué es, por su parte, el acreditamiento?

Acreditar es “tomar en cuenta un pago” (Real Academia Española, 2019).

La Ley de IVA, en su artículo 4, primero y segundo párrafos, dispone lo siguiente:

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2019).

Esta cita del artículo 4, en armonía con el primer párrafo del artículo 6, de la misma Ley, ya revisado; nos lleva a las siguientes conjeturas:

- El artículo 6 menciona la compensación contra otros impuestos, como alternativa para recuperar saldos a favor.
- Lo que representa, como ya se dijo, que la compensación, el acreditamiento y la devolución, son las opciones existentes, siendo éstas *diferentes*.
- El artículo 4 nos marca la mecánica del acreditamiento, que consiste en restar el impuesto acreditable (derivado de gastos, inversiones y compras deducibles para ISR), del impuesto causado.

- Tomando como referencia la definición de la Real Academia Española, acreditar es tomar en cuenta un pago, que en el caso del IVA es tomar en cuenta un saldo a favor anterior contra un saldo a cargo causado; todo esto, *tratándose del mismo impuesto*.

Algunos ejemplos de acreditamiento nos pueden ayudar a concretar una conclusión sobre este apartado:

- Acreditamiento de IVA (artículo 4 de la LIVA, ya comentado).
- Acreditamiento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) en algunos casos (artículo 4 de la LIEPS).
- Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero para personas físicas y personas morales (artículo 5 de la LISR).

Todos estos ejemplos tienen en común que se efectúan contra el mismo impuesto; es decir, IVA contra IVA, IEPS contra IEPS, ISR contra ISR. La compensación, por el contrario, en este sentido es más general, al confrontar saldos a favor contra saldos a cargo de diferentes contribuciones (léase impuestos, ya que es el único tipo de éstas que es susceptible de ello, como ya se analizó); así lo respaldan los textos del artículo 23 de Código Fiscal de la Federación y del artículo 6 de la Ley del IVA, aun vigentes, aunque sustituidos por la Ley de Ingresos 2019 artículo 25 fracción VI. De esta manera, se puede concluir lo siguiente:

- La compensación consiste en restar un saldo a favor de un saldo a cargo, entre diferentes impuestos, actualizando el primero, extinguiendo así obligaciones.
- El acreditamiento consiste en restar un saldo a favor de un saldo a cargo, tratándose del mismo impuesto, sin actualizar (ninguno de los casos expuestos lo previene), tomando así en cuenta un pago.
- Por tanto, al tratarse de dos conceptos que *no son sinónimos*, las restricciones contenidas en la citada Ley de Ingresos de la Federación contienen un texto desafortunado e impreciso, al confundir compensación y acreditamiento, acaso refiriéndose a ellos como sinónimos.

- Dicho de otra manera, no es que haya desaparecido la “compensación universal” y tengamos ahora una “compensación particular”; propiamente dicho, desaparece la compensación como tal y lo que tenemos ahora es un acreditamiento que permite la actualización, lo que lo hace diferente.

Se ha explorado hasta ahora la semántica en ambos conceptos, a raíz del texto restrictivo y confuso de la Ley de Ingresos de la Federación 2019; pero, ¿es correcto que se pretenda modificar el Código Fiscal de la Federación a través de una ley diferente?, ¿existe alguna repercusión al respecto?

Código Fiscal de la Federación vs. Ley de Ingresos de la Federación.

Antes de analizar el medio por el que se hicieron estos cambios, tengamos presente la motivación para llevarlos a cabo. Al respecto, se tiene lo siguiente:

- a) Evitar acciones de evasión lisa y llana del impuesto a pagar.
- b) Evitar la compensación de saldos a favor derivados de comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI) que amparan operaciones inexistentes.

El primero de ellos es algo igualmente debatible pues la evasión es un efecto que se da no sólo por compensación sino con cualquier otra medida que también pueda afectar al erario federal. Por cuanto a la compensación de saldos a favor derivados de CFDI que amparan operaciones inexistentes, de la misma forma, es de hacer notar que no todos los contribuyentes que adquieren tales comprobantes verdaderamente arriban a la compensación, máxime que no se muestra un estudio sobre ello. (Burgoa, 2019).

Podemos advertir entonces que tales cambios carecen de suficiente sustento, lo que nos indica que existió, de inicio, cierta superficialidad. Esta urgencia por recaudar más, limitando la compensación (convirtiéndola en un acreditamiento con actualización, como ya se analizó), dejando los textos intactos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del IVA en sus artículos analizados, ocasionando así incertidumbre jurídica. ¿Estos textos deben entenderse derogados?

No se derogan ni se abrogan los textos actuales de los artículos 23 del CFF y 6 de la LIVA, solamente se “sustituyen” por el texto de la fracción VI del artículo 25 de la LIF para 2019, tal como lo dice ésta en su primer párrafo: VI. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente: (...) (Burgoa, 2019).

Estamos en presencia de una práctica distinta, a modo para el legislador, no deroga (eliminación de un artículo) ni abroga (eliminación de una ley completa), simplemente “sustituye”.

No se trata de una práctica nueva, ya el Presidente Fox a través de la legislatura correspondiente lo había hecho en 2004 adicionando en la Ley de Ingresos de la Federación de aquél año, cambios al IVA (sistema de flujo de efectivo) y la deducción del costo de ventas en lugar de las compras para personas morales; sin modificar el texto de las leyes respectivas. Lo que llama la atención es que esto ocurra en un gobierno cuyo partido mayoritario en el Congreso ha afirmado reiteradamente en voz del propio Presidente de la República que es diferente, ordenado, honesto, justo, etc.

Ahora bien, ¿esta “sustitución” es indefinida?, el mismo autor opina de esta manera: no es indefinida, pues la LIF para 2019 tiene una temporalidad exactamente marcada por el año al cual se dirige, de tal suerte que para 2020, en caso de querer continuar con la nueva inercia que ahora se marca, deberá nuevamente incluirse la disposición que en forma expresa hable de la “sustitución”, salvo que existiera una reforma real a los artículos 23 del CFF y 6 de la LIVA. (Burgoa, 2019).

Es decir, podría adelantarse que, dependiendo de la revisión y análisis de “los otros datos” que posee el gobierno, puede ser que para 2020 tengamos una disposición sustitutiva igual o bien se decidan a legislar de una manera más ortodoxa.

¿Esta “sustitución” es constitucional? El autor referido hace una excelente aportación al respecto:

Formalmente, la sustitución no tiene una cabida exacta en los textos normativos; sin embargo, ello no la hace per se indebida pues, como referente empírico inmanente al lenguaje natural, da a entender lo que busca. Sustancialmente, esto es, el efecto que genera, podrá considerarse inconstitucional o no, dependiendo de la circunstancia de cada contribuyente, pues es claro que no todos realizan compensaciones y no todos los que la realizan la llevan a cabo por los mismos montos, lo que en determinado momento determina el agravio que debe demostrarse en toda contienda constitucional, pues sólo a través de dicha afectación es posible legitimar el estudio de constitucionalidad que se busca, lo que es un punto de alto contenido que merece ser estudiado con detalle en aportación futura diversa a estas líneas. Basta decir hasta ahora que, si bien pudiera hablarse de “derechos adquiridos” o cualquier otro similar, es importante resaltar lo siguiente:

- a) La compensación universal no es un derecho humano (imposible pensarlo así);
- b) La compensación universal es un derecho derivado de obligaciones fundamentales pero no un derecho derivado de derechos fundamentales, por lo tanto;
- c) La compensación universal no cuenta con la universalidad a que se refiere el tercer párrafo del artículo 1 constitucional,¹ sino con particularidad, en la lógica de no ser un derecho humano sino inmanente a la tributación;
- d) La compensación universal no tiene esencia jurídica sino política, derivado de la política económica del momento en que se presenta y administración en turno (su esencia jurídica –realmente forma jurídica– se limita a la deóntica –modalidad de “permiso”– mas no a la ratio que le ve nacer, pues ésta es meramente política económica). Esto es, la modalidad deóntica constituye sólo la forma pero el fondo es de política económica. (Burgoa, 2019).

Estas reflexiones dejan ver los siguientes elementos en este tema:

- De suyo, la “sustitución” no es inconstitucional, pero si pueden serlo sus efectos.
- Estos efectos pueden menoscabar intereses privados, es decir, cada contribuyente valorará la pertinencia de ampararse, exponiendo para ello lo conducente.
- De acuerdo a esta opinión, la compensación (propia y no como ha resultado después de la “sustitución”), obedece más que a una esencia jurídica, a una de política económica.

Vale la pena definir con claridad, en este sentido, el concepto de política económica, citando lo siguiente:

La política económica es el conjunto de instrumentos, procedimientos y medidas que se aplican en un sistema político para controlar el crecimiento económico. Se utiliza para lograr metas, objetivos y planes estratégicos. El encargado de implementar estas políticas es el Poder Ejecutivo. (Navarrete, 2012).

Uno de estos instrumentos definitivamente es la política fiscal, esto es, el abastecimiento de recursos mediante la recaudación, la administración y el destino de los mismos. Lo que viene a confirmar que, por encima de una adecuada técnica jurídica, se encuentran los planes y estrategias gubernamentales que marquen las directrices de estos instrumentos, lamentablemente, en ocasiones, atentando contra la certidumbre jurídica, amén de lo incorrectos y confusos que pueden ser.

Reacciones parlamentarias

A continuación, se exponen dos posturas pertenecientes a grupos políticos que han reaccionado sobre la eliminación de la llamada “compensación universal”, como son:

a) El 12 de febrero de 2019 se presentó ante la Cámara de Diputados, de parte de fracciones del Partido Acción Nacional (PAN) y el Movimiento de Regeneración Nacional (MORENA), la siguiente iniciativa:

Decreto por el que se reforman los artículos 23, primer párrafo, y 32- D último párrafo del Código Fiscal de la Federación y se deroga la fracción VI, del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

Primero. Se reforman el primer párrafo del artículo 23 y el último del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

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, incluyendo sus accesorios, 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, y tengan vigente la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas expedida por la autoridad fiscal en término del artículo 32-D de este código 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 aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquel en 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. (Secretaría de Gobernación, 2019).

Es decir, de acuerdo a esta propuesta, se vuelve a permitir la compensación como tal (contra otros impuestos), y a los tres requisitos ya analizados se agrega además el de contar con opinión positiva en el cumplimiento de obligaciones fiscales. Si esto puede parecer excesivo, revisemos la siguiente iniciativa.

b) El 19 de marzo de 2019 fue presentada al Senado de la República, de parte del Partido de la Revolución Democrática (PRD), la iniciativa que a continuación se transcribe en sus partes más esenciales:

DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN MATERIA DE COMPENSACIÓN DE CANTIDADES A FAVOR, PARA QUEDAR COMO SIGUE:

Artículo único.- Se reforma y adiciona el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación para quedar:

"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, no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios y cumplan con los requisitos señalados en el siguiente párrafo ...

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

- a) Contar con opinión positiva del cumplimiento de obligaciones fiscales para efectos de lo dispuesto en el artículo 32-D de este Código.
- b) Tener acceso al buzón tributario a través del Portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

No podrán solicitar la compensación a que se refiere este artículo, de actualizarse alguno de los siguientes supuestos:

- a) Los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos establecidos en las fracciones I, II, III, IV y V del penúltimo párrafo del artículo 69 de este Código.
- b) Los contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B de este Código. Asimismo, tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan un socio o accionista que se encuentre en el supuesto de presunción a que se refiere esta fracción.

Tampoco será procedente para aquéllos contribuyentes que hubieran realizado operaciones con contribuyentes a los que se refiere esta fracción y no hubieran acreditado ante el Servicio de Administración Tributaria, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales correspondientes o en todo caso hubieren corregido su situación fiscal, haciendo no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y no acreditable para efectos del impuesto al valor agregado las cantidades reflejadas en los comprobantes fiscales objetados.

- c) Los contribuyentes a los que se les haya aplicado la presunción establecida en el artículo 69-B Bis de este Código, una vez que se haya publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, el listado a que se refiere dicho artículo.

Las autoridades fiscales podrán emitir reglas de carácter general para regular los requisitos y supuestos antes señalados, atendiendo en todo momento al historial de cumplimiento de los contribuyentes..." (Senado de la Republica, 2019). Esta propuesta incluye entonces lo siguiente:

- Volver a permitir la compensación en su correcto significado, es decir, contra otros impuestos.
- Las cantidades pueden ser otra vez por adeudo propio o por retención de terceros, como ocurría hasta 2018.
- Permanecen los mismos tres requisitos ya comentados.
- Se agregan dos requisitos más: Contar con opinión positiva y tener acceso (activar) el buzón tributario.

- Se agregan tres paquetes de restricciones: El primero, cuando el contribuyente tenga a su cargo créditos fiscales firmes; que tenga créditos no pagados o garantizados; que se encuentren como no localizados; que tengan sentencia ejecutoria de haber cometido un delito fiscal; y cuando el contribuyente haya tenido un crédito fiscal cancelado por incosteabilidad en su cobro; todas estas relativas al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. El segundo, por lo que respecta al artículo 69-B del mismo Código, cuando un contribuyente emita comprobantes falsos o bien los adquieran. Y el tercero, cuando la autoridad fiscal haya determinado presuntivamente una transmisión indebida de pérdidas fiscales y el nombre del contribuyente haya sido publicado en la página del SAT, como lo establece el artículo 69-B Bis del citado Código.

Las opiniones se dividen acerca de esta iniciativa, el Congreso no ha dado respuesta; existen posturas a favor y en contra, lo cierto es que concuerda con la reciente tendencia de fiscalización consistente en perseguir la simulación de operaciones a través de la materialidad de éstas.

La solicitud de devolución como única alternativa

Como ya se dijo, los artículos 22 a 22-D del Código Fiscal de la Federación establecen que el contribuyente puede solicitar la devolución de sus saldos a favor. Sin el propósito de iniciar un análisis sobre esta alternativa, sí se puede señalar que los plazos que estos ordenamientos contemplan para conseguir dicha devolución son extensos, complicándose con solicitudes de información de parte de la autoridad y la realización de compulsas, mismas que, a pesar de serlo, no son consideradas como ejercicio de facultades de comprobación.

Así las cosas, el contribuyente se encuentra actualmente en clara desventaja, acotando la extinción de obligaciones fiscales al mero pago de los impuestos, ante alternativas tan limitadas y complicadas.

Conclusiones

Habiendo analizado los antecedentes de la compensación, el nuevo esquema instrumentado por el actual gobierno, y las perspectivas para el siguiente año, se puede concluir lo siguiente:

- a) La compensación de contribuciones, o más concretamente dicha, de impuestos, se encuentra actualmente transformada en un “acreditamiento con actualización”.
- b) Dicha reforma obedece a una modalidad diferente de legislar, “sustituyendo” al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por la Ley de Ingresos de la Federación 2019.
- c) La redacción de estos cambios no es correcto, pues considera a la compensación y al acreditamiento como sinónimos, cuando en realidad la primera se efectúa entre impuestos diferentes y admite la actualización y el segundo es solamente entre el mismo impuesto y no se actualiza. Por tanto, ambos conceptos, son diferentes.
- d) Además de la incorrección semántica, dicha “sustitución” afecta en diferentes dimensiones a los contribuyentes tanto personas físicas como personas morales que han visto perjudicada su liquidez, teniendo al pago de impuestos como única manera de extinción de obligaciones; un trámite de devolución engorroso y excesivamente tardado.
- e) Los grupos parlamentarios en el congreso se han pronunciado por endurecer aún más la compensación, impregnándola con requisitos que forman parte de toda una campaña fiscalizadora.

Referencias

Burgoa, C. (2019). LIF 2019: Legislar por sustitución. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 19-28.

Código Civil Federal. (2019). México: Porrúa.
Código Fiscal de la Federación. (2019). México: Tax Editores.

Ley de Ingresos de la Federación 2019. (2019). México: Tax Editores.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2019). México: Tax Editores.

Navarrete, J. (2012). *Política Económica*. México: Red Tercer Milenio.

BÁRCENAS-PUENTE, José Luis, GARCÍA-PICHARDO, Sandra Ivette y IBARRA-RUIZ, José Alfredo. La compensación de contribuciones a partir de 2019

Real Academia Española. (7 de septiembre de 2019). *Diccionario de la Lengua Española*. Obtenido de <https://dle.rae.es>

Secretaría de Gobernación. (12 de febrero de 2019). *Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación*. Obtenido de <http://www.diputados.gob.mx>

Senado de la Republica. (19 de marzo de 2019). *Senado de la República*. Obtenido de www.senadodelarepublica.gob.mx