

Compensación universal



La compensación es un método de extinción de obligaciones que se utiliza también en materia fiscal. A partir del 1 de julio de 2004 se permite compensar impuestos de diferente naturaleza, siempre y cuando no se tratara de impuestos de importación. Desde el 1 de enero de 2019, se limita a que se trate de un mismo impuesto, bajo el argumento de que la compensación universal abrió espacios para prácticas de evasión fiscal, debido a que se realizan acreditamientos ficticios

Mediante reglas administrativas se permite que las cantidades a favor generadas al 31 de diciembre de 2018 se puedan compensar contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudo propio, sin permitirlo contra las retenciones. Lo anterior nos lleva a analizar los cambios en la normatividad con más detalle

20



Mtro. Francisco José Bracamonte Prieto,
Socio de Impuestos Internacionales y Seguridad Social de Kreston BSG



ANTECEDENTES

En términos del Derecho Común, la compensación es una manera de extinción de las obligaciones, y tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores, teniendo como efecto extinguir las dos deudas hasta por el importe de la menor.

En materia fiscal, la compensación se regula en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Hasta el año 2003, la compensación sólo se podía hacer contra las cantidades que los contribuyentes estaban obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas derivaran de una misma contribución.

Esto es, no aplicaba lo que se conoce como compensación universal sino que sólo se permitía la compensación entre diferentes impuestos, conforme a las reglas generales que eran publicadas, las cuales la autorizaban para los sectores agrícola, ganadero o maquilador. También era válida para aquellos contribuyentes que dictaminaran sus estados financieros para efectos fiscales.

A partir del 1 de julio de 2004 entró en vigor la reforma al artículo 23 del CFF, la cual permitía lo que se conoce como la compensación universal, que significa compensar cantidades que tenga el contribuyente a favor, contra:

1. Cualquier impuesto federal distinto de los de importación.
2. Retenciones a terceros.
3. Recargos.
4. Sanciones (multas).
5. Gastos de ejecución.
6. La indemnización por cheques no cobrados por falta de fondos.

Ello, bajo las siguientes dos condiciones:

1. Que los administre la misma autoridad.
2. No tengan destino específico.

Esta compensación estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2018, pues a través del artículo 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2019, se limita a que se trate de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios.

Evidentemente, el impuesto al valor agregado (IVA) ya no puede ser compensado, debido a que los saldos a favor sólo pueden ser acreditados contra saldos a cargo de éste o solicitados en devolución, siempre y cuando sea sobre el total del saldo a favor.

Esta situación generó un gran malestar en distintos grupos de contribuyentes que se vieron afectados, en particular en el sector importador que, por su naturaleza, genera saldos a favor del IVA que venía compensando contra el impuesto sobre la renta (ISR) que causaba y contra las retenciones de éste a sus trabajadores.

Cabe señalar que el Ejecutivo Federal fundamentó esta medida por medio de los siguientes argumentos:

1. Aunque la compensación universal se trata de una medida que representó una simplificación administrativa, abrió espacios para prácticas de evasión fiscal porque se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, los cuales dan lugar a los saldos a favor que posteriormente se compensan contra otros impuestos, sin existir una revisión o autorización previa por parte de la autoridad.

2. Hay saldos a favor del IVA que provienen del acreditamiento de cantidades pagadas a proveedores, y que debieron ser enterados al fisco, lo que en muchas ocasiones no ocurre.

3. La tendencia de los montos de las compensaciones que los contribuyentes han aplicado en los últimos años ha sido creciente. En efecto, se observa que la tasa de crecimiento promedio de las compensaciones de los saldos a favor del IVA es mayor que la tasa de crecimiento promedio del monto de saldos respecto de los cuales se solicita su devolución. Esos saldos a favor del IVA se compensan contra pagos que deben realizarse del ISR por adeudo propio o enteros que deben realizarse de impuestos retenidos.

4. Se estima conveniente que la compensación se aplique únicamente respecto de adeudos propios del contribuyente, sin incluir los que deriven de retenciones a terceros, debido a que la carga impositiva no recae sobre el patrimonio del contribuyente y, por ello, deben ser efectivamente enterados al fisco.

...si se toman medidas como la limitación de la compensación de saldos, la cual afecta a sectores pilares de la economía, se pone en riesgo la generación de puestos de trabajo y el crecimiento económico.

Pese a lo anterior, las autoridades fiscales a través de la Sexta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2018 (DOF 30-I-2019) –que entró en vigor el 7 de enero– decidieron flexibilizar esta figura y permitir que las cantidades a favor generadas al 31 de diciembre de 2018 que hayan sido declaradas, y que no se hubieran compensado o solicitado su devolución, se puedan compensar contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudo propio. Es decir, se permite la compensación entre impuestos distintos, siempre y cuando no se trate de impuestos retenidos.

Lo anterior, si bien es un beneficio para los contribuyentes que tienen saldos a favor, no alivian por completo el perjuicio en algunos grupos de contribuyentes, tales como los que utilizan mano de obra intensiva y retienen cantidades importantes del ISR en los pagos de nóminas.

FORMALIDADES

Hay que mencionar que, adicionalmente, se imponen cargas administrativas a los contribuyentes, debido a que se establece la obligación de presentar el aviso de compensación cuando lo que se vaya a compensar sean saldos a favor generados hasta el 31 de diciembre de 2018, o cualquier saldo si se trata de personas físicas que tributan en el Régimen de

Incorporación Fiscal (RIF); obligación que se había eliminado desde el 5 de junio de 2016, en virtud de que en las declaraciones mensuales ya se incluía la información relativa.

El aviso se presenta a través del portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT) acompañado de los anexos que procedan, aumentando los plazos mediante reglas administrativas, de cinco días que se establecen en el CFF, a los que se señalan en el cuadro que se muestra a continuación:

Sexto dígito numérico de la clave en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC)	Día siguiente a la presentación de la declaración en que se hubiere efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y séptimo día siguiente
3 y 4	Octavo y noveno día siguiente
5 y 6	Décimo y décimo primer día siguiente
7 y 8	Décimo segundo y décimo tercer día siguiente
9 y 0	Décimo cuarto y décimo quinto día siguiente

Por otra parte, se ratifica la posibilidad de compensar cantidades que se tengan a favor hasta 2018 contra saldos a cargo del mismo mes o periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que, en el caso del IVA, hayan manifestado el saldo a favor y presentado la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

QUÉ NO SE PUEDE COMPENSAR

El artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPYS) establece que, en caso de resultar un saldo a favor en la declaración mensual de pago, sólo se podrá compensar contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes, hasta que éste se agote.

No obstante, sólo quienes exporten de manera definitiva alimentos de alta densidad calórica (275kc o más por cada 100 gr) y que para fabricarlos hayan usado insumos gravados por la misma razón, si esas exportaciones representan el 90% del valor de las actividades que realicen en el mes de que se trate, podrán optar por compensar los saldos a favor

del impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS) contra otros impuestos. Lo anterior, solamente por aquellos saldos a favor obtenidos hasta 2018.

Por otro lado, el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) prohíbe expresamente que se pueda realizar alguna compensación contra el IVA retenido, debiendo ser enterado, en todos los casos, en los plazos que marca la ley respectiva.

INICIATIVA PARA REFORMAR LAS REGLAS DE COMPENSACIÓN EN 2019

El 12 de febrero de este año se presentó por parte de los grupos parlamentarios de Movimiento de Regeneración Nacional (Morena) y el Partido Acción Nacional (PAN), una iniciativa de ley para derogar el artículo 25, fracción VI de la LIF para 2019, y modificar los numerales 23 y 32-D del CFF.

Lo que se menciona en la iniciativa de ley citada es que la eliminación de la compensación universal constituye un retroceso en materia de derechos del contribuyente, pues lo obliga a un desplazamiento innecesario del efectivo que se presentará cuando el contribuyente deudor le pague al fisco acreedor, para que éste a su vez, siendo deudor del primero, le hiciera un nuevo pago.

Lo que se pretende a través de esta iniciativa es que los contribuyentes puedan compensar las cantidades a 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, sólo cuando **tengan vigente la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas expedida por la autoridad fiscal en términos del artículo 32-D del CFF.**

Para ello, se pretende que la constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales que expida la autoridad fiscal en términos del artículo 32-D del CFF expresamente haga referencia a obligaciones sustantivas, es decir, las que se refieren al pago de contribuciones, y no a las formales, que si bien deben ser cumplidas, su incumplimiento no tendría un efecto importante en la recaudación fiscal.

Esa propuesta es técnicamente compleja, debido a que no se explica cómo pudiera saber la autoridad que un contribuyente ha cumplido con las obligaciones sustantivas y plasmarlo en una constancia, cuando es obligación de cada contribuyente el autodeterminar sus contribuciones, y sólo pudiera la autoridad conocer su cumplimiento cuando haya realizado algún acto directo de fiscalización.

¿RETROACTIVIDAD?

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mediante jurisprudencia de enero de 2005, con número de registro 179651, estableció que las reglas para realizar la compensación son de **carácter adjetivo** y, por tanto, debe atenderse a las vigentes en el momento en que se efectúe esa compensación, dado que la finalidad de las normas adjetivas es definir los procedimientos a utilizar.

El derecho para compensar saldos puede surgir en un determinado ejercicio fiscal, pero el contribuyente cuenta con cinco años para solicitar la compensación, lo que posibilita a que la autoridad pueda cambiar las bases para efectuarla, sin que ello implique violación a la garantía de irretroactividad de la ley, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

COMENTARIOS FINALES

La nueva política fiscal parece ir encaminada a combatir las prácticas de evasión fiscal que tanto daño hacen a las finanzas públicas y que distorsionan el mercado por existir competencia desleal. Sin embargo, si se toman medidas como la limitación de la compensación de saldos, la cual afecta a sectores pilares de la economía, se pone en riesgo la generación de puestos de trabajo y el crecimiento económico.

Finalmente, considero que las autoridades tienen que trabajar más de cerca con la sociedad antes de aprobar medidas como la mencionada en este artículo, pues si lo que se persigue en esta nueva administración es que exista mayor desarrollo económico, sin duda debe haber facilidades al pago de impuestos, y no nuevas “trabas” y procedimientos más complejos, los cuales acaben afectando al sector formal de la economía. •