

ANTINOMIA EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN 2019 POR LA ELIMINACIÓN DE LA COMPENSACIÓN UNIVERSAL?



El día 28 de Diciembre de 2018 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la Ley de Ingresos de la Federación 2019 (LIF 2019), misma que entre sus novedades contiene una disposición por medio de la cual se deja sin efectos por el año 2019 la compensación universal regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Dicha disposición se contempla en la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 bajo los siguientes términos:

Artículo 25. Para los efectos del Código Fiscal de la Federación, del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado, así como lo referente a derechos, se estará a 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.

Como es posible observar de dicho texto, durante el año 2019, periodo de vigencia de la LIF 2019, los contribuyentes que tengan saldos a favor en los distintos impuestos a que se encuentren obligados con motivo de sus actividades, en vez de aplicar lo dispuesto en el artículo 23 del CFF para efectos de compensar tales saldos a favor, aplicarán en sustitución las reglas que en la citada fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 se establecen.

De esta forma se establece que los contribuyentes sólo 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, con lo cual se elimina la posibilidad de que durante el ejercicio 2019 se puedan compensar tales saldos a favor contra cualquier impuesto federal en el que se tenga monto a pagar.

Esta situación aparentemente podría ocasionar la existencia de una antinomia o contradicción entre dos ordenamientos legales sobre el tema de la compensación de saldos a favor en materia tributaria, ya que mientras el CFF permite la compensación universal, esta disposición de la LIF 2019 no la permite.

Antes que nada es necesario recordar que para que exista antinomia o concurso aparente de normas incompatibles entre sí, es necesario que participen leyes de similar nivel jerárquico y también se requiere que las normas que intervengan en la contienda regulen la misma conducta o hecho.

Situación que aunque aparentemente así ocurre en nuestro caso, pues en realidad no es así, ya que la disposición de la LIF 2019 no impide la compensación de saldos a favor regulada en el artículo 23 del CFF, ni le impide en general al contribuyente la posibilidad de recuperar el monto del saldo a favor que tenga.

Lo anterior es así ya que la LIF 2019 sólo restringe de manera temporal al contribuyente la posibilidad de compensar un saldo a favor contra otro impuesto de diferente naturaleza, ya que debemos recordar que la LIF 2019 sólo tiene vigencia durante el año 2019, por lo que si no hay disposición en expreso al respecto para el año 2020, pues entonces para el año 2020 ya no existirá disposición que limite lo dispuesto en el numeral 23 del CFF.

Situación distinta sería si la LIF 2019 impidiera de manera general al contribuyente compensar el saldo a favor que tuviera en algún impuesto, ya que entonces si habría una antinomia o contradicción con el CFF, ya que en éste ordenamiento si se permite a la compensación como un medio de recuperar los posibles saldos a favor que tenga el contribuyente, pero la LIF 2019 no impide al contribuyente el compensar el saldo a favor de un impuesto cualquiera, sino que simplemente establece que durante el año 2019 sólo podrá hacerse compensación contra cantidades a pagar que deriven del mismo impuesto, o bien, solicitar su devolución, con lo cual está acorde con lo señalado en el citado artículo 23 del CFF.

A este respecto, debemos recordar que en los años 2010, 2011 y 2012 se contemplaron disposiciones en la LIF vigente para esos años, que igualmente hacían pensar en una contradicción o antinomia a lo regulado en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), en el sentido que se impedía acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio el monto excedente en deducciones sobre los ingresos para efectos del IETU, mientras que la Ley del IETU si lo permitía.

Dicha controversia fue resuelta por Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en donde se señaló la inexistencia de antinomia en este caso, tal y como es posible apreciarlo en la tesis siguiente:

Época: Décima Época

Registro: 2009722

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 21, Agosto de 2015, Tomo I

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 16/2015 (10a.)

Página: 6

ANTINOMIA. ES INEXISTENTE ENTRE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 11, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, Y 22, PÁRRAFO ÚLTIMO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010, Y 21, FRACCIÓN II, NUMERAL 2, DE LAS LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA LOS EJERCICIOS FISCALES DE 2011 Y 2012 Y, POR ENDE, CON SU CONTENIDO NO SE PROVOCA INSEGURIDAD JURÍDICA. El artículo 11, párrafos segundo y tercero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establece que la acreditación del crédito fiscal determinado en los términos del artículo 8 de la propia ley, se efectuará contra: i) El impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o contra los pagos provisionales correspondientes a los 10 años siguientes hasta agotarlo; o, ii) El impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. Ahora bien, el hecho de que los artículos 22, párrafo último, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010, y 21, fracción II, numeral 2, de las Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2011 y 2012, eliminen la posibilidad de acreditar el crédito fiscal contra el impuesto sobre la renta

causado en el ejercicio en que aquél se generó, no provoca antinomia e inseguridad jurídica a los contribuyentes, ello, partiendo de un ejercicio interpretativo en el que se comprendan de manera exclusiva los elementos de tributación previstos para cada ejercicio en particular por el legislador. Así, por ejemplo, si la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010 en el precepto indicado impide acreditar el crédito fiscal citado contra el impuesto sobre la renta causado en ese ejercicio, tal situación no transgrede el principio de seguridad jurídica, pues si bien es cierto que restringe la aplicación del crédito, también lo es que ello sólo ocurre durante su ámbito de vigencia, sin que tenga aplicación sobre otro crédito fiscal o en otro ejercicio y, desde luego, sin incidir en el derecho de acreditar el crédito fiscal contra el propio impuesto empresarial a tasa única.

Contradicción de tesis 549/2012. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 23 de marzo de 2015. Mayoría de seis votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Juan N. Silva Meza, Eduardo Medina Mora I. y Alberto Pérez Dayán; votaron en contra Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos en revisión 95/2011, 575/2011, 446/2011 y 284/2011, y el diverso sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 493/2012.

El Tribunal Pleno, el siete de julio en curso, aprobó, con el número 16/2015 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a siete de julio de dos mil quince.

Nota: De las sentencias que recayeron a los amparos en revisión 95/2011, 575/2011, 446/2011 y 284/2011, resueltos por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivaron las tesis de jurisprudencia 1a./J. 2/2013 (9a.) y 1a./J. 1/2013 (9a.), de rubros: "LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO TERCERO, NO PRESENTA CONTRADICCIÓN O ANTINOMIA ALGUNA CON EL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA." y "LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. LA PROHIBICIÓN ESTABLECIDA EN SU ARTÍCULO 22, PÁRRAFO TERCERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.", publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013, páginas 422 y 424, respectivamente.

Esta tesis se publicó el viernes 14 de agosto de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 17 de agosto de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

INSEGURIDAD JURÍDICA

Es obvio que una incongruencia o antinomia, es decir, que una norma señale una cosa y luego otra norma señale lo contrario a aquella, ocasiona inseguridad jurídica en el contribuyente ya que no tendría certeza sobre cuál de las 2 normas aplicar, sin embargo, en el caso que nos ocupa no existe inseguridad jurídica ya que el artículo 23 del CFF establece la posibilidad de que los saldos a favor generados en algún impuesto federal puedan ser recuperados por el contribuyente vía 2 medios: la compensación o la devolución.

Estableciendo que la compensación del saldo a favor en un impuesto puede hacerse contra el monto a pagar en cualquier impuesto federal, mientras que en la LIF 2019 sólo se precisa que durante el año 2019 la compensación de saldos a favor únicamente podrá realizarse contra el monto a pagar del mismo impuesto, o bien, solicitar devolución, con lo cual también se reconoce que el contribuyente tiene 2 vías para recuperar los saldos a favor: la compensación y la devolución.

De esta forma, no existe antinomia o contradicción ninguna entre ambos ordenamientos, ni el contribuyente se encuentra en inseguridad jurídica sobre cuál aplicar, porque tales disposiciones no se oponen en realidad.

Si las disposiciones se opusieran, es decir, fueran contrarias o incompatibles entre sí, no podrían aplicarse de manera simultánea, sin embargo, en este caso si es posible aplicar de manera simultánea lo dispuesto en el artículo 23 del CFF y lo dispuesto en la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019, ya que el saldo a favor se podría compensar, conforme a la vía establecida en el artículo 23 del CFF, mismo que es el dispositivo legal que permite tal posibilidad para recuperar un saldo a favor del contribuyente, y tal compensación podría operar contra el monto a pagar en un futuro del mismo impuesto de donde se derivó el saldo a favor, según se establece en la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019.

En virtud de lo anterior no existe incompatibilidad entre ambas disposiciones ya que no son contrarias en su contenido.

LA LIF COMO UN MEDIO PARA REGULAR DISPOSICIONES DE OTRA LEY

Si la posibilidad de compensar saldos a favor de impuestos se encuentra regulada originalmente en el CFF, puede un ordenamiento distinto también contemplar disposiciones al respecto?

La cuestión es que no hay nada que impida esta situación, es decir, en el orden jurídico mexicano no existe precepto alguno conforme al cual la regulación de una misma materia debe quedar contenida en un mismo cuerpo normativo o código, por lo que es constitucionalmente válido que en la LIF se contemplen de manera temporal disposiciones que regulen las leyes fiscales, tal y como ocurre en el caso de la compensación de saldos a favor de impuestos, ya que la LIF solo complementaría o adecuaría lo establecido en el CFF al respecto.

FECHA DE GENERACION DEL SALDO A FAVOR

Si la disposición de la LIF 2019 está en vigor a partir del 1° de Enero de 2019, entonces la restricción a la no compensación universal aplicaría únicamente para saldos a favor que se generen a partir de esa fecha?

Lo anterior porque podría pensarse que por los saldos a favor generados hasta el 31 de Diciembre de 2018 ya se tiene el derecho a efectuar su compensación contra cualquier impuesto federal, ya que hasta esa fecha no existía una restricción a ello.

Sin embargo, habría que recordar la distinción entre derechos adquiridos y expectativas de derecho, misma que también nos ayuda a determinar cuándo una disposición se aplica de manera retroactiva o no.

En el caso particular que nos ocupa, cuando un contribuyente ha generado un saldo a favor antes del 1° de Enero de 2019, pero que a la fecha no ha efectuado trámite ninguno para recuperarlo, sea compensación o devolución del mismo, pues únicamente tiene una expectativa de derecho consistente justamente en la posibilidad de recuperar ese saldo a favor a través de la compensación contra otros montos a pagar, o bien de solicitar su devolución, pero mientras no ejerza ni una ni otra posibilidad, no ha entrado en su haber jurídico ni la compensación ni la devolución.

Esto es, y en nuestro caso en análisis, para que se considere un derecho adquirido la compensación universal es necesario que el contribuyente la haya llevado a cabo antes del 1° de Enero de 2019, es decir, que el contribuyente haya generado un saldo a favor en un impuesto y lo haya compensado efectivamente, y no que únicamente se haya generado el saldo a favor pero no haya ejercido el derecho que tiene a compensarlo contra el monto a pagar de otro impuesto federal, ya que mientras no ejerza el derecho que tiene pues éste únicamente es una posibilidad, una expectativa de derecho, que puede o no ejercer, y por lo mismo si para cuando lo pretende ejercer ya no es posible hacerlo porque la disposición fiscal que lo permitía ya no existe o se ha modificado, o bien, se ha restringido para ese momento, tal y como ocurre en nuestro caso, pues entonces no es posible hablar de un derecho adquirido y que el contribuyente forzosamente puede aplicar aquella disposición que permitía la compensación universal porque, como se ha mencionado, cuando el contribuyente generó el saldo a favor sólo tenía una expectativa, representada por la posibilidad de compensar dicho saldo a favor, pero que mientras no se ejerza no entra en el patrimonio jurídico del contribuyente.

Esto trae a colación la cuestión de si la compensación universal es una regla de procedimiento o no, ya que si lo es, entonces con más razón no es posible hablar de que el contribuyente con saldos a favor generados antes del 1° de Enero de 2019 tiene un derecho a aplicar la compensación universal.

Como se mencionó anteriormente, la compensación es una vía para recuperar un saldo a favor en algún impuesto, y la forma en que se puede llevar a cabo la compensación sería el procedimiento para efectuarla, por lo que tal procedimiento puede ser de 2 maneras, según lo dispuesto en el artículo 23 del CFF:

- 1.- Compensación exclusivamente contra montos a pagar en el mismo impuesto de donde proviene el saldo a favor, o
- 2.- Compensación contra montos a pagar en impuestos federales, aunque sea un impuesto distinto de aquel en donde se tiene el saldo a favor (compensación universal).

Por lo que de acuerdo a esto, la compensación universal es una de las formas o procedimientos que debe seguir el contribuyente para llevar a cabo la compensación de un saldo a favor en algún impuesto. Dicho de otra forma, si se tiene un saldo a favor? Qué se puede hacer para recuperarlo?...Legalmente hay 2 vías: compensación o devolución?? Si se elige compensación, cuál es el procedimiento para hacerlo?.....Se puede compensar contra montos a pagar en el mismo impuesto en donde se generó el saldo a favor, o contra montos a pagar en otros impuestos federales.

Por lo que al ser la compensación universal la forma o el procedimiento en que el contribuyente podrá ejercer su derecho a compensar el saldo a favor generado, esto no constituye un derecho adquirido mientras no lleve a cabo tal procedimiento ya que los actos procesales deben realizarse conforme a la disposición legal vigente en el momento en que se realice el procedimiento, tal y como se concluye en el siguiente criterio de Tribunales Colegiados de Circuito:

Época: Novena Época

Registro: 199892

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo IV, Diciembre de 1996

Materia(s): Común

Tesis: I.6o.C.31 K

Página: 390

DERECHOS ADQUIRIDOS POR EL PARTICULAR. NO LOS CONSTITUYEN LAS NORMAS QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO. Las normas que regulan el procedimiento no constituyen derechos adquiridos por el particular, sino que los actos procesales deben realizarse conforme a la ley vigente en el momento en que ocurran.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2276/96. Seguros Comercial América, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Teresa Covarrubias Ramos, secretaria de tribunal, en funciones de Magistrada. Secretaria: Silvia Gutiérrez Toro.

CONCLUSIÓN

Es evidente que lo anteriormente expuesto no abarca todos los posibles efectos que la restricción a la compensación universal contemplada en la LIF 2019 pudiera generar, por lo que sin duda habrá otros argumentos para señalar la posible inconstitucionalidad de la misma, sin embargo, es conveniente recordar que si se pretende interponer el juicio de garantías hay que descartar como argumento sólido a la antinomia, la violación a la seguridad y legalidad jurídica, la violación a derechos adquiridos, a la naturaleza de la LIF y la imposibilidad de que en ella se regulen cuestiones que de origen están en otro ordenamiento, por las razones ya expuestas en este artículo.