



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

**ECEE
MAESTRÍA EN IMPUESTOS INTERNACIONALES
INCORPORADA A LA SECRETARÍA DE EDUCACIÓN
PÚBLICA RVOE 2014383**

TESIS

**“Repercusiones de la eliminación de la compensación
universal en 2019 a los contribuyentes que se dedican
a la exportación de bienes y servicios”**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO ACADÉMICO DE:
MAESTRO EN IMPUESTOS INTERNACIONALES**

PRESENTA:

Carlos Cruz Abel Santamaría

**Directora: Dra. Claudia Estrella Castillo Ramírez
Codirectora: Dra. Antonia Terán Bustamante**

Ciudad de México, 2019.

Agradecimientos

A Dios por darme la alegría de terminar una etapa más en mi desarrollo profesional y por ser mi compañero de toda la vida.

A mi esposa por su apoyo, dedicación, comprensión y cariño. Por estar conmigo en las buenas y las malas, por darme la felicidad de ser padre y por darme la oportunidad de ser inmensamente feliz a su lado.

A mi hijo Adán y a mis hijas Zoé y Ashley porque siempre serán la mayor bendición en mi vida, mi mayor inspiración y motivación para seguir adelante.

A mis padres por darme la vida, por su cariño, por educarme y convertirme en una persona de bien.

A mi directora y codirectora de tesis que con su apoyo, paciencia y profesionalismo fueron parte fundamental en el logro de este objetivo.

RESUMEN..... V

ABSTRACT..... V

INTRODUCCIÓNVI

1. CAPÍTULO I – MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL..... - 1 -

1.1. CONTRIBUCIONES FISCALES..... - 1 -

1.1.1. *CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES*..... - 2 -

1.1.2. *MEDIOS DE PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES* - 3 -

1.2. CANTIDADES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE..... - 4 -

1.2.1. *DEFINICIÓN DE CANTIDADES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE* - 4 -

1.2.2. *ORIGEN DE LAS CANTIDADES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE*..... - 5 -

1.2.2.1 *Pagos de lo indebido o pagos en exceso*..... - 5 -

1.2.2.2 *Saldos a favor derivados de una mecánica de ley* - 6 -

1.2.2.3 *Estímulos fiscales*..... - 7 -

1.2.3. *OPCIONES PARA RECUPERAR LOS SALDOS A FAVOR*..... - 8 -

1.2.3.1 *Acreditamiento de saldos a favor* - 9 -

1.2.3.2 *Solicitud de devolución de saldos a favor*..... - 11 -

1.2.3.3 *Compensación de saldos a favor* - 11 -

1.2.4. *REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO PARA RECUPERAR LOS SALDOS A FAVOR Y PAGOS DE LO INDEBIDO* - 13 -

-

1.2.4.1 *Requisitos para el acreditamiento de saldos a favor*..... - 13 -

1.2.4.2 *Solicitud de devolución de los saldos a favor y pago de lo indebido* - 13 -

1.2.4.3 *Compensación de saldos a favor y pagos de lo indebido* - 20 -

1.2.4.4 *Ventajas y desventajas del acreditamiento, la compensación y solicitud de devolución* - 21 -

1.3. REFORMA FISCAL 2019: ELIMINACIÓN DE LA “COMPENSACIÓN UNIVERSAL” - 22 -

1.3.1. *CONCEPTO DE COMPENSACIÓN UNIVERSAL* - 23 -

1.3.2. *EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA REFORMA A LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN 2019* - 24 -

1.3.3. *LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019*..... - 27 -

1.3.4. *CONCEPTO DE EVASIÓN FISCAL* - 28 -

1.3.5. *DIFERENCIAS ENTRE EL TRATAMIENTO DE LA COMPENSACIÓN EN 2018 Y 2019*..... - 32 -

1.3.6. *SALDOS A FAVOR AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018*..... - 35 -

2. CAPÍTULO II – CARACTERIZACIÓN DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS..... - 37 -

2.1. CONCEPTO DE EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS..... - 37 -

2.2. CIFRAS Y ESTADÍSTICAS DEL SECTOR EXPORTADOR - 39 -

2.3. BALANZA COMERCIAL..... - 44 -

2.4. CRITERIOS GENERALES DE POLÍTICA ECONÓMICA PARA 2019 - 45 -

2.5. AFECTACIONES FINANCIERAS.....	- 47 -
2.6. REFORMA CON FINES RECAUDATORIOS.....	- 50 -
2.7. SOLUCIONES Y ALTERNATIVAS.....	- 56 -
2.7.1. <i>REGLAS DE CARÁCTER GENERAL</i>	- 56 -
2.7.2. <i>AMPARO DIRECTO O INDIRECTO</i>	- 57 -
2.7.3. <i>INICIATIVA DE REFORMA AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y A LA LIF 2019</i>	- 62 -

CAPÍTULO III – METODOLOGÍA - 66 -

3. CAPÍTULO IV – RESULTADOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES. - 67 -

3.1. CASO EXPORTADORA, S.A. DE C.V.	- 67 -
3.2. CONCLUSIONES.....	- 77 -
3.3. RECOMENDACIONES.....	- 78 -

4. BIBLIOGRAFÍA - 80 -

ÍNDICE DE IMÁGENES

	Página
1.1 Opciones para recuperar los saldos a favor	-9-

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla A.	Preguntas, hipótesis y objetivos de la investigación	-XI-
Tabla 1.1.	Estimación de la tasa de evasión global	-31-
Tabla 1.2.	Esquema de compensación aplicable a 2018	-33-
Tabla 1.3.	Esquema de compensación aplicable a 2019	-34-
Tabla 2.1.	Exportaciones según tipo de bien	-40-
Tabla 2.2.	Balanza comercial de mercancías de México. Cifras originales	-41-
Tabla 2.3.	Exportaciones por entidad federativa	-42-
Tabla 2.4.	Número de establecimientos y empleos generados por la industria maquiladora y manufacturera de México. Cifras acumuladas	-43-
Tabla 2.5.	Balanza comercial de mercancías de México. Cifras acumuladas	-45-
Tabla 2.6.	Tabla comparativa del Presupuesto de Egresos de la Federación 2018 y 2019	-51-
Tabla 2.7.	Ingresos totales y tributarios para el ejercicio fiscal de 2019	-52-
Tabla 2.8.	Requerimientos Financieros del Sector Público (RFSP) Por sector institucional	-54-
Tabla 4.1.	Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2018	-68-
Tabla 4.2.	Estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018	-69-
Tabla 4.3.	Estado de resultados del 01 de enero al 30 de abril de 2019	-70-
Tabla 4.4.	Determinación de pagos provisionales de ISR	-71-
Tabla 4.5.	Determinación del IVA apagar de cada mes	-72-
Tabla 4.6.	Flujo de efectivo. Sin compensación universal (LIF 2019)	-73-
Tabla 4.7.	Acumulado de saldos a favor de IVA. Sin compensación universal (LIF 2019)	-74-

Tabla 4.8.	Flujo de efectivo. Con aportaciones para futuros aumentos de capital (LIF 2019)	-75-
Tabla 4.9.	Flujo de efectivo. Con compensación universal (LIF vigente en 2018)	-76-
Tabla 4.10.	Acumulado de saldos a favor de IVA. Con compensación universal (LIF vigente en 2018)	-76-

Resumen

La presente investigación tiene como objetivo señalar las repercusiones que trae la eliminación de la compensación universal de contribuciones fiscales a partir de 2019. Así como analizar los factores que provocaron su eliminación y señalar las afectaciones que tendrán los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes y servicios. Evaluaremos las alternativas que tienen los contribuyentes. Se compararán los beneficios que tenían las empresas, antes y después de la reforma y se comprobará mediante un caso práctico, las afectaciones financieras que tendrán las empresas del sector exportador.

Palabras Clave: compensación universal, saldos a favor, contribuciones fiscales, liquidez, flujo de efectivo.

Abstract

The objective of this research is to point out the repercussions of the elimination of universal tax compensation starting in 2019. To analyze the factors that led to their elimination and indicate the effects that taxpayers will have on exporting goods and services. We will evaluate the alternatives that taxpayers have. The benefits that the companies had before and after the reform will be compared and a practical case will be verified, the financial affectations that the companies in the export sector will have.

Keywords: universal compensation, balances in favor, tax, liquidity, cash flow.

Introducción

La presente investigación tiene como finalidad señalar las repercusiones que trae la eliminación de la figura denominada compensación universal de contribuciones fiscales a partir de 2019. Así como analizar los factores que provocaron su eliminación y señalar las afectaciones que tendrán los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes y servicios.

Planteamiento del problema

Desde el año 2004 hasta el año 2018 estuvo vigente el procedimiento de compensación universal, mediante el cual los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podían compensar las cantidades que tuvieran a su favor contra las que estaban obligados a pagar, siempre que ambas derivaran de impuestos federales distintos de los que se causaran por la importación, fueran administrados por una misma autoridad y no tuvieran un fin específico.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que las empresas dedicadas a exportar bienes y servicios causan IVA a la tasa del 0% por los actos o actividades que efectúan, esto origina, que el IVA que les trasladan sus proveedores por las compras que realizan, se conviertan en saldos a favor de IVA, sobre los cuales se tiene derecho a pedir su devolución o compensación.

Por lo anterior era muy común que las empresas del sector exportador compensaran un saldo a favor de IVA contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, esto permitía

que los contribuyentes no desembolsaran efectivo y tuvieran una buena liquidez para realizar sus operaciones relacionadas con su objeto social.

En diciembre de 2018, se aprobó la Ley de Ingresos de la Federación 2019, que entre otras cosas, elimina la compensación universal de contribuciones fiscales, en la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación 2019 se establece que fue para combatir prácticas de evasión fiscal derivadas del incumplimiento de los proveedores o por acreditamientos de IVA soportados con comprobantes apócrifos por lo que a partir de 2019 los contribuyentes solo podrán 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.

La eliminación de la compensación universal perjudica a las empresas dedicadas a exportar bienes y servicios, ya que a partir de 2019 no se les permite compensar sus saldos a favor de IVA que generan cada mes contra los pagos provisionales de ISR propio, ni del retenido a terceros y ahora tendrán que pagarlos en efectivo. Estos pagos de impuestos les originan problemas de liquidez, ya que en lugar de ocupar su dinero para pagar gastos relacionados con su operación ahora tendrán que pagar sus impuestos, de forma paralela tendrán que solicitar la devolución de sus saldos a favor, con el largo y tortuoso procedimiento que esto involucra.

Justificación

En la actualidad las actividades que realizan las empresas que se dedican a la exportación de bienes y servicios causan IVA a la tasa del 0% de conformidad con el artículo 2C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no obstante, por los gastos que incurren, le trasladan IVA a la tasa general del 16%, esto origina que determinen saldos a favor de IVA cada mes.

Para recuperar los saldos a favor, hasta 2018 los contribuyentes tenían tres opciones:

1. Acreditar los saldos a favor contra los saldos de IVA a cargo de periodos futuros. Esta no es opción para las empresas que se dedican exclusivamente a exportar bienes y servicios, porque por sus actividades causan IVA al 0%, es decir, nunca tendrán un saldo a cargo.
2. Solicitar la devolución de los saldos a favor, con los requisitos y plazos que involucra dicho trámite.
3. Compensar los saldos a favor contra otras contribuciones (compensación universal) como Impuesto sobre la renta propio y de terceros como retenciones por sueldos, asimilados a salarios o servicios profesionales.

La última opción es la que utilizaban las empresas del sector exportador hasta el año pasado, debido a que les evitaba un desembolso de dinero para pagar sus contribuciones fiscales, permitiendo destinar sus recursos en sus actividades empresariales en lugar de desembolsarlos para pagar impuestos.

No obstante, a partir de 2019, se elimina la compensación universal. Los legisladores argumentaron que fue para combatir la evasión fiscal. En la exposición de motivos de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2019, los legisladores argumentaron que “los mencionados saldos a favor se originan por la aplicación del acreditamiento de impuestos que fueron trasladados al contribuyente en los gastos o en las inversiones que realizan, acreditamiento que corresponde a impuestos causados previamente y que debieron ser enterados al fisco por parte de sus proveedores, lo que en muchas ocasiones no ocurre así, ya sea por una evasión lisa y llana del impuesto a pagar, o bien, porque se realizan acreditamientos ficticios soportados por

comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, que 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. Por ello, para combatir estas prácticas de evasión fiscal se hace indispensable limitar la compensación abierta entre los diferentes impuestos”.

En la presente investigación abordaremos las afectaciones fiscales y financieras que tendrán las empresas del sector exportador derivado de la eliminación de la compensación universal.

Asimismo, evaluaremos alternativas que puedan tener los contribuyentes al amparo de la normatividad vigente, para disminuir las afectaciones que puedan tener.

Analizaremos los precedentes judiciales, tesis y jurisprudencias relacionadas con la compensación de contribuciones, para evaluar si se pudiera interponer algún recurso legal contra la citada reforma.

Hipótesis:

La eliminación de la compensación universal afectará los flujos de efectivo de las empresas exportadoras y con ello la liquidez de su operación, ya que ahora tendrán que pagar en efectivo sus contribuciones a cargo mismas que hasta antes de la reforma pagaban mediante la compensación de sus saldos a favor de IVA. Ahora tendrán que solicitar en devolución los saldos a favor de IVA, atendiendo la infinidad de requisitos y a esperar al menos de dos a seis meses para recuperarlos, si bien les va.

Objetivo general: El objetivo general del presente trabajo es demostrar que la reforma perjudica al sector exportador debido a que afectará su flujo de efectivo y en consecuencia sus operaciones comerciales al restarles liquidez.

Objetivos Específicos:

Los objetivos específicos derivados del anterior son los siguientes:

- Demostrar que la reforma afecta el flujo de efectivo de los contribuyentes del sector exportador en consecuencia sus operaciones comerciales al restarles liquidez.
- Conocer que factores originaron la eliminación de la compensación universal, y si fue para combatir la evasión fiscal o con fines recaudatorios
- Analizar si la eliminación de la compensación universal cumplirá con su objetivo de combatir las prácticas de evasión fiscal (ver tabla A).

Tabla A. Preguntas, hipótesis y objetivos de la investigación

PREGUNTAS	HIPÓTESIS	OBJETIVO	ACCIONES A REALIZAR
•P1.- ¿Qué afectaciones fiscales y financieras tendrá el sector exportador por la eliminación de la compensación universal?	H1.- La eliminación de la compensación universal afectará los flujos de efectivo de las empresas exportadoras y con ello la liquidez de su operación, ya que ahora tendrán que pagar en efectivo sus contribuciones a cargo mismas que hasta antes de la reforma pagaban mediante la compensación de sus saldos a favor de IVA.	Demostrar que la reforma afecta el flujo de efectivo de los contribuyentes del sector exportador en consecuencia sus operaciones comerciales al restarles liquidez.	Analizar detalladamente la legislación fiscal, para determinar las afectaciones que tienen los contribuyentes del sector exportador. Comparar los beneficios que tenían las empresas, antes y después de la reforma. Comprobar mediante un caso práctico las afectaciones financieras que tendrán las empresas del sector exportador.
•P2.- ¿Qué factores originaron la eliminación de la compensación universal?	H2.- La reforma fiscal que elimina la compensación universal fue con fines recaudatorios y no para combatir prácticas de evasión fiscal.	Conocer que factores originaron la eliminación de la compensación universal, y si fue para combatir la evasión fiscal o con fines recaudatorios.	Investigar los factores que originaron la eliminación según la exposición de motivos y la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para 2019.

Fuente: Elaboración propia

1. Capítulo I – Marco teórico y conceptual

En el presente capítulo se presentan los principales conceptos que forman la base para el estudio de la compensación de los saldos a favor de las contribuciones fiscales, analizaremos los conceptos de contribuciones fiscales, su clasificación y medios de pago; la definición y origen de los saldos a favor; las opciones, requisitos y procedimientos para recuperar los saldos a favor; la compensación universal; evasión fiscal; la exposición de motivos; la Ley de Ingresos de la Federación con relación a la eliminación de la compensación universal; las diferencias entre la legislación de 2018 y 2019; y las alternativas que se tienen.

1.1. Contribuciones Fiscales

Nuestra investigación, se enfoca en analizar a la compensación de contribuciones, por lo tanto, es importante saber que es una contribución fiscal.

En nuestra legislación mexicana no hay una definición específica de lo que es una contribución fiscal, sin embargo, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

...” (Énfasis añadido) (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2019)

Por lo anterior podemos definir a una contribución fiscal, como una obligación económica de los mexicanos para con nuestras autoridades federales y locales, para que éstas puedan sufragar sus gastos relacionados con el ejercicio de sus funciones, de manera proporcional y equitativa que se establezca mediante una Ley.

1.1.1. Clasificación de las contribuciones

En esta sección definiremos los tipos de contribuciones que existen, ya que más adelante señalaremos que tipo de contribuciones serán susceptibles de compensarse.

De conformidad con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en:

“Artículo 2o.- 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.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

...”¹(Énfasis añadido) (CFF, 2019).

1.1.2. Medios de pago de las contribuciones

Existen diversos medios de pago para extinguir la obligación de pago de las contribuciones fiscales.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, salvo el caso de contribuciones que se paguen en el extranjero, las que podrán pagarse en la moneda del país de que se trate (CFF, 2019).

La resolución miscelánea Fiscal establece que adicionalmente al pago en efectivo, las contribuciones, podrán pagarse mediante tarjeta de crédito y débito (RMF, 2019).

¹ Para efectos de esta investigación los signos tienen el siguiente significado: (“) las comillas indican una cita textual, (“...) la comilla y tres puntos seguidos significan el inicio de la cita textual de una parte del artículo o disposición legal, (...”) los tres puntos y comilla significan el fin de la cita textual del artículo o disposición legal, (...) los tres puntos seguidos significan que se suprimieron algunas palabras o párrafos innecesarios.

La dación en pago es otra alternativa, se caracteriza como la transmisión de un bien a efecto de producir la extinción de una obligación; esto es, se trata de un acto voluntario del deudor, quien entrega al acreedor una prestación diversa a la que originalmente se encontraba obligado, quien a su vez consiente la sustitución (CCF, 2019).

Por su parte el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, indica que se podrá efectuar la compensación de las cantidades que el contribuyente tenga a su favor contra las cantidades que se tenga a pagar (CFF, 2019). Hay que recordar que la compensación es un medio de extinción de las obligaciones, de acuerdo con lo que establece el artículo 2185 del Código Civil Federal (CCF, 2019), y se da cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. De acuerdo con esta información la compensación es un medio de pago, que extingue la obligación del pago de contribuciones fiscales.

1.2. Cantidades a favor del contribuyente

De acuerdo con el punto anterior, se podrá efectuar la compensación de las cantidades a favor que tenga un contribuyente contra las cantidades que se tenga a pagar. Las cantidades por pagar como ya lo vimos, corresponden a las contribuciones fiscales a cargo del contribuyente y las cantidades a favor del contribuyente se definirán en el siguiente apartado.

1.2.1. Definición de cantidades a favor del contribuyente

En materia fiscal no hay una definición expresa de lo que es una cantidad a favor del contribuyente, sin embargo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que el pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeuda al Fisco Federal, pero que se dieron

por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia. En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia (SCJN, 2012).

Después de analizar la definición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación podemos determinar que una cantidad a favor del contribuyente puede provenir de un pago de lo indebido, que es un pago en exceso; o bien de un saldo a favor derivado de la aplicación de una mecánica establecida en Ley.

1.2.2. Origen de las cantidades a favor del contribuyente

Después de analizar su definición, observamos que las cantidades a favor del contribuyente pueden provenir de distintas fuentes como lo son:

1. Pagos en exceso o pagos de lo indebido
2. Mecánica de ley
3. Estímulos fiscales

1.2.2.1 Pagos de lo indebido o pagos en exceso.

Los pagos de lo indebido, de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, son los montos que el particular no adeuda al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia, entonces para la Corte Suprema es lo mismo un pago en exceso y un pago de lo indebido (SCJN, 2012).

En los pagos en exceso se tiene la obligación tributaria, pero se hace en exceso, y los pagos de los indebido no se tiene la obligación tributaria y se realiza el pago. Un ejemplo de pago en exceso puede ser cuando se realizan pagos provisionales de ISR que se está obligado a efectuar, pero que se hizo por una cantidad superior, y un ejemplo de pago de lo indebido se da cuando se pagó ISR sobre la venta de una casa habitación que cumple con todos los requisitos de ley para considerarse exenta, por lo que se pagó indebidamente, es decir, sin deberlo.

Tanto los pagos de lo indebido como los pagos en exceso podrán solicitarse en devolución o en compensación. (CFF,2019).

1.2.2.2 Saldos a favor derivados de una mecánica de ley

Las cantidades a favor del contribuyente también pueden provenir de la aplicación de una mecánica determinada en ley, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que cuando el IVA acreditable efectivamente pagado es mayor que el IVA causado efectivamente cobrado, el resultado es un saldo a favor, que será susceptible de acreditarse contra el impuesto a cargo de periodos posteriores o bien solicitarse en devolución (LIVA, 2019).

La ley del impuesto sobre la renta establece que cuando los contribuyentes del régimen general, ya sea personas físicas o morales, realicen pagos provisionales mayores al impuesto del ejercicio, se genera un saldo a favor que se puede pedir en devolución o compensarse. Similar es el procedimiento para las personas físicas cuando derivado de la aplicación de sus deducciones personales le resulta saldo a favor en su declaración del ejercicio (LISR, 2019).

La Ley del IEPS también establece que los saldos a favor que se determinen de conformidad con esa Ley podrán compensarse contra el mismo impuesto u otros de conformidad con el Código Fiscal de la Federación (LIEPS, 2019).

Hay otras leyes con una mecánica similar, y en las mismas se establece la mecánica para la recuperación de los saldos a favor, de forma supletoria se atenderá lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación y demás normatividad fiscal aplicable.

1.2.2.3 Estímulos fiscales

Los estímulos fiscales son beneficios que se establecen en Ley para apoyar a un sector productivo en específico, como lo son el sector agrícola, ganadero, transporte, etc. A dichos sectores, por ejemplo, se les otorgan beneficios mediante la Ley de Ingresos de la Federación, consistentes en acreditar el IEPS por la adquisición de diésel, contra el Impuesto sobre la Renta.

El artículo 25 del Código Fiscal de la Federación indica la mecánica para acreditar los estímulos fiscales, se cita a continuación:

*“Artículo 25.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica **podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales** a que tengan derecho, **contra las cantidades que están obligados a pagar**, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.*

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquél en que nazca el derecho a obtener el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo de este Artículo, se entenderá que nace el derecho para obtener el estímulo, a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo” (CFF, 2019).

Los estímulos fiscales, no son propiamente un saldo a favor, si no cantidades a favor susceptibles de acreditarse contra los impuestos o cantidades que se establezcan en la misma Ley de Ingresos de la Federación o que lo permita el Código Fiscal de la Federación.

Los estímulos fiscales pueden provenir también de decretos presidenciales para beneficiar a un sector productivo en específico o derivado de contingencias y desastres naturales.

1.2.3. Opciones para recuperar los saldos a favor

Después de analizar que conceptos originan los saldos a favor, es necesario conocer las opciones que tienen los contribuyentes para recuperarlos. De acuerdo con la normatividad fiscal vigente, los contribuyentes tienen tres opciones para recuperar esos saldos a favor (ver imagen 1.1).

Imágen 1.1 Opciones para recuperar los saldos a favor.



Fuente: Elaboración propia

1.2.3.1 Acreditamiento de saldos a favor

En nuestra normatividad fiscal, solo algunas leyes permiten el acreditamiento de contribuciones, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado (En adelante, Ley del IVA), la Ley del Impuesto sobre la Renta (En adelante, Ley del ISR) y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (En adelante, Ley del IEPS).

La Ley del ISR permite el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, hasta el monto del impuesto que se tenga que pagar de acuerdo con esta Ley.

Ley del IEPS permite el acreditamiento del IEPS que les fue trasladado por sus proveedores contra el IEPS que trasladaron a sus clientes.

Sin embargo, solo la Ley del IVA permite el acreditamiento de saldos a favor de IVA contra el IVA a cargo de periodos subsecuentes.

El artículo 4 de la Ley del IVA, define al acreditamiento como: “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” (LIVA, 2019). Entonces el acreditamiento es la resta de un impuesto acreditable de acuerdo con la ley.

El artículo 6 de la Ley del IVA, menciona que los saldos a favor de IVA se podrán solicitar en devolución, acreditarse contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses subsecuentes hasta agotarlo o bien compensar el saldo a favor contra otros impuestos, cito a continuación:

*“Artículo 6o. 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.

...” (Énfasis añadido) (LIVA, 2019).

1.2.3.2 Solicitud de devolución de saldos a favor

Otra opción para recuperar los saldos a favor de los contribuyentes es mediante la solicitud de devolución, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación indica que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. La devolución involucra un trámite, donde se proporciona información y documentación para que la autoridad revise la procedencia de la devolución, involucra tiempo, se espera que puede ser entre dos meses o más tiempo y como beneficio el pago del saldo a favor con actualización y en algunos casos con intereses (CFF, 2019).

Esta opción es buena para aquellos contribuyentes con finanzas sanas y con buena solvencia y liquidez, que no les afecte esperar algunos meses para recuperar sus saldos a favor.

1.2.3.3 Compensación de saldos a favor

Finalmente, la compensación es otra forma de extinción de obligaciones, mediante la cual se recuperan los saldos a favor de manera inmediata, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación establece los pormenores para aplicarla:

“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 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.

...” (Énfasis añadido) (CFF, 2019)

En esta opción al igual que en la solicitud de devolución, se actualiza el saldo a favor y no se obtienen intereses, sin embargo, el Reglamento del Código Fiscal de Federación, establece que no se causaran recargos si el saldo a favor se generó con anterioridad al impuesto a cargo contra el cual se está aplicando la compensación, se cita el artículo 15 del Reglamento del multicitado Código:

*“Artículo 15.- Para los efectos de los recargos a que se refiere el artículo 21 del Código, se entenderá que el pago de las contribuciones o aprovechamientos se realizó oportunamente cuando el contribuyente realice el **pago mediante compensación** contra un saldo a favor o un pago de lo indebido, hasta por el monto de los mismos, **siempre que se hubiere presentado la declaración que contenga el saldo a favor o se haya realizado el pago de lo indebido con anterioridad a la fecha en la que debió pagarse la contribución o aprovechamiento de que se trate.***

Cuando la presentación de la declaración que contenga el saldo a favor o la realización del pago de lo indebido se hubieran llevado a cabo con posterioridad a la fecha en la que se causó la contribución o aprovechamiento a pagar, los recargos se causarán por el periodo comprendido entre la fecha en la que debió pagarse la contribución o aprovechamiento y la fecha en la que se originó el saldo a favor o el pago de lo indebido a compensar.

...” (Énfasis añadido) (RCFF, 2019).

1.2.4. Requisitos y procedimiento para recuperar los saldos a favor y pagos de lo indebido

Ya se explicaron las opciones que tienen los contribuyentes para recuperar los saldos a favor, ahora se mencionará cuáles son los requisitos y procedimientos para recuperarlos.

1.2.4.1 Requisitos para el acreditamiento de saldos a favor

A diferencia de los saldos a favor, los pagos de lo indebido no se pueden recuperar vía acreditamiento. El acreditamiento de saldos a favor actualmente solo es permitido en la Ley del IVA.

En el artículo 6 de la Ley del IVA establece como requisito para el acreditamiento, que saldos a favor se hayan manifestado en una declaración y que no se hubieran solicitado en devolución o efectuado su compensación previamente.

El acreditamiento de los saldos a favor de IVA se podrá realizar utilizando la aplicación del “servicio de declaraciones y pagos” o en la aplicación de “Mi Contabilidad”, donde se proporcionarán los datos de la declaración y se manifestó el saldo a favor que se está acreditando. Como se puede apreciar, el mecanismo para el acreditamiento de saldos a favor de IVA es muy sencillo.

1.2.4.2 Solicitud de devolución de los saldos a favor y pago de lo indebido

El procedimiento para solicitar en devolución los saldos a favor que se han generado, es más tardado, toda vez que se hace mediante una solicitud de devolución electrónica, donde se adjunta la documentación que requiere el SAT para validar la procedencia de la devolución, el

fundamento legal es el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para 2019 que establece lo siguiente:

“Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

...

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que, de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el período que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y

documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que, de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

...

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada 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 y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

...
Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.” (Código Fiscal de la Federación, 2019).

Después de citar el artículo 22 del citado Código, podemos ver que el procedimiento de la devolución es muy largo. Inicialmente y si la autoridad no pide información, el SAT le devolvería al contribuyente en cuarenta días hábiles, que serían alrededor de dos meses naturales. Si la autoridad requiere información en un par de ocasiones, el plazo se puede ir de los dos a los seis meses naturales, dependiendo el plazo que tarde la autoridad en requerir información y el plazo que tarde el contribuyente en proporcionar la información.

El beneficio adicional que pueden tener los contribuyentes, es que sus saldos a favor les serán devueltos con actualización y en su caso con intereses. Resulta atractivo para contribuyentes que cuentan con buena liquidez, y que tienen finanzas sanas.

De acuerdo con la Cámara Nacional de la Industria de la Transformación (En adelante CANACRINTRA), las autoridades fiscales niegan sistemáticamente las devoluciones bajo cualquier argumento, entre otros porque el proveedor de bienes y servicios se encuentra como no localizado, no se proporciona toda la información y documentación que le fue solicitada al contribuyente mediante requerimientos excesivos y no guardan directa relación con verificar la procedencia de la devolución, el retenedor no presentó alguna declaración, la autoridad realiza dos

requerimientos de información sin justificación, como medida dilatoria, además, ejerce facultades de comprobación, igualmente como medida dilatoria, porque finalmente pese a todo ello, niega la devolución o decreta el desistimiento. Esta problemática ha puesto en riesgo a las empresas, ya que las ha hecho incurrir en gastos por intereses y comisiones por préstamos, así como obligarlas a interponer demandas de nulidad, amparos y otros medios de defensa (PRODECON, 2015).

El Consejo Nacional de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación, A.C. (En adelante INDEX), mediante queja presentada a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (En adelante PRODECON) menciona que para las devoluciones de saldos a favor, a las autoridades fiscales les falta de criterio lógico para emitir requerimientos, caen en exceso de requerimientos de información con la única intención de retrasar el proceso o caer en el desistimiento automático, no proporcionan información o atienden llamadas de los contribuyentes, ejercen sus facultades de comprobación como estrategia dilatoria de la devolución (PRODECON, 2015).

El Consejo Coordinador Empresarial (En adelante CCE) señala que no existe uniformidad en los requerimientos de información y documentación para solicitar las devoluciones de IVA a nivel nacional y cada nuevo administrador establece requerimientos diferentes, llegan a solicitar hasta el cien por ciento de la información de un ejercicio en un rubro específico, en las empresas de reciente creación, hasta que existan ingresos se devuelve el IVA, supuesto que no existe en ley, en empresas del sector primario que recurrentemente solicitan sus devoluciones, existe una gran demora, sobre todo en la región noroeste de nuestro país. En ciertos sectores de nuestra economía demoran la devolución del IVA hasta confirman que los proveedores de la empresa hayan enterado el IVA, objeto de la devolución. El que un contribuyente haya pagado un

IVA, le representa un derecho de recuperarlo, independientemente de que el proveedor lo entere o no (PRODECON, 2015).

De acuerdo con información obtenida de la PRODECON, este organismo autónomo advierte una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades; ya que en muchos casos los requerimientos, además de extemporáneos, resultan inconducentes, pues no guardan una relación advertible con el impuesto cuya devolución se solicita. Con este tipo de actuaciones o prácticas se retrasan las devoluciones, haciendo nugatorios los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 22 del CFF, en cuanto a plazos y oportunidad en materia de trámites de devolución, lo que viene a constituirse en una práctica administrativa ilegal e irregular; ya que al ser abrumadora la información y documentación que se le requiere al pagador de impuestos, un trámite que por regla general, debiera ser expedito y concluirse en los plazos legales, se torna muy prologando y con una serie de cargas probatorias para el contribuyente; las cuáles, además de resultar de difícil realización, exceden la facultad que les concede a las autoridades (PRODECON, 2015).

De acuerdo con la información obtenida, se puede observar un malestar generalizado respecto del trámite de las solicitudes de devolución, por el uso excesivo de las facultades de las autoridades fiscales al revisar la procedencia de las solicitudes de devolución, que repercuten en la dilación y en algunos casos negativa de devolución.

1.2.4.3 Compensación de saldos a favor y pagos de lo indebido

Los requisitos para compensar los saldos a favor de acuerdo con Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

- Que deriven de adeudos propios o de terceros.
- Que corresponda a contribuciones federales distintas de las que se causen por motivo de la importación.
- Que sean administradas por una misma autoridad.
- Que las contribuciones no se destinen a un fin específico.
- Que los saldos a favor no se hayan solicitado en devolución previamente.
- Que no hayan prescrito los saldos a favor

A partir 2019, la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, solo permite la compensación de cantidades a favor contra impuestos a cargo propios, y siempre y cuando deriven de una misma contribución.

Para realizar la compensación se deberá observar lo que establece el artículo 23, que, entre otras cosas, pide que el aviso de compensación se presente dentro de los 5 días a aquel en que la misma de haya efectuado.

*“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 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.

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.” (Énfasis añadido) (CFF, 2019).

Como lo menciona el artículo citado, si después de haber compensado un saldo a favor, resultara un remanente el contribuyente lo podrá solicitar en devolución. No procederá la compensación de cantidades que se hayan solicitado en devolución, ni las que hayan prescrito. Si no resultara procedente una compensación el contribuyente tendrá que pagar actualización y recargos sobre el importe compensado indebidamente. Y finalmente la autoridad podrá compensar de oficio las cantidades que un contribuyente tenga a su favor contra las que tenga por pagar.

1.2.4.4 Ventajas y desventajas del acreditamiento, la compensación y solicitud de devolución

Después de analizar las opciones que tienen los contribuyentes para recuperar sus saldos a favor, ahora hay que analizar que les conviene más.

Elegir el acreditamiento tiene la ventaja de que en la misma declaración se puede hacer la aplicación del acreditamiento, es fácil y rápido de aplicar. La desventaja es que solo se permite en ciertas leyes, y no genera actualización ni intereses.

Solicitar en devolución los saldos a favor, tiene el beneficio que se te devolverán en efectivo mediante transferencia bancaria con actualización e intereses. No obstante, en ocasiones la autoridad tardar hasta seis meses y que, en algunas ocasiones, si se le pasan los plazos a la autoridad, no emite resolución y se considera como negativa ficta.

La ventaja de la compensación es que es fácil y rápida de aplicar, se actualiza y no se causan recargos si la declaración donde se manifestó el saldo a favor se presentó con anterioridad a la declaración donde se refleja la cantidad a pagar.

1.3. Reforma fiscal 2019: Eliminación de la “Compensación Universal”

Después de haber analizado los conceptos de contribuciones fiscales, saldos a favor, origen, opciones y requisitos para recuperar cantidades a favor, ahora analizaremos cuales son los cambios para 2019, que factores los originaron y cuáles son sus repercusiones.

El 28 de diciembre de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019, que, entre otras cosas, eliminó la compensación universal, un derecho que fue adquirido por los contribuyentes desde el año 2004, cuando se reformó el Código Fiscal de la Federación.

La citada reforma trae consigo una serie de afectaciones para diversos sectores de contribuyentes, debido a que ahora tendrán que pagar con efectivo, lo que antes pagaban mediante la figura de la compensación universal.

A lo largo de la investigación nos enfocaremos a las afectaciones que tiene el sector exportador específicamente.

1.3.1. Concepto de compensación universal

El tema central de la presente investigación es la eliminación de la compensación universal, por lo cual es necesario entender este concepto.

La compensación universal no tiene una definición en ley, simplemente en el Código Fiscal de la Federación y otras leyes fiscales se establece que es la posibilidad de compensar un saldo a favor o pago de lo indebido contra otra contribución de igual o distinta naturaleza, propia o retenida a terceros, siempre que sean distintas de las que se causen con motivo de la importación, las administre una misma autoridad y que no tengan un fin específico. Se vuelve a citar el artículo 23 del multicitado Código:

*“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 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.
...” (Énfasis añadido) (CFF, 2019).*

Lo resaltado anteriormente, es lo que se conoce comúnmente como compensación universal, es decir, sería el tipo de compensación que permite compensar una cantidad a favor de una contribución contra otra contribución por pagar de igual o distinta naturaleza, propia o retenida a terceros, con el único requisito de que deriven de impuestos federales distintos de los que se causan con motivo de la importación, las administre una misma autoridad y no tenga un destino específico.

1.3.2. Exposición de motivos de la reforma a la Ley de Ingresos de la Federación 2019

En la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, que elimina la compensación universal, presentada en el paquete económico por el ejecutivo federal, se exponen los siguientes razonamientos:

“... ”

En otro orden de ideas, es dable precisar que a partir del 1 de julio de 2004 entró en vigor la disposición establecida en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual se permite que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración puedan 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 fin específico, incluyendo sus accesorios.

Dicha medida, se estableció con la finalidad de permitir a los contribuyentes la recuperación inmediata de las cantidades que tuvieran a su favor de un impuesto contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retenciones a terceros en otros impuestos, lo que además permitiría a la administración tributaria reducir el número de solicitudes de devolución y, por lo tanto, una reducción de los costos operativos relativos a estos trámites.

Por su parte, en congruencia con la medida anteriormente mencionada, a partir del 2005 se modificó el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) para permitir que los saldos a favor manifestados en las declaraciones, se puedan recuperar mediante su compensación contra otros impuestos, además de mantener los mecanismos de acreditamiento contra el impuesto a cargo de los meses siguientes o mediante una solicitud de devolución.

*Si bien es cierto que estas medidas representaron una simplificación administrativa, también lo es que **abrieron espacios para prácticas de evasión fiscal**. 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**. Dichos 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.*

*Los mencionados saldos a favor se originan por la aplicación del acreditamiento de impuestos que fueron trasladados al contribuyente en los gastos o en las inversiones que realizan, acreditamiento que corresponde a impuestos causados previamente y que debieron ser enterados al fisco por parte de sus proveedores, lo que en muchas ocasiones no ocurre así, ya sea por una **evasión lisa y llana del impuesto a pagar, o bien, porque se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes**, que 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. Por ello, para combatir estas prácticas de evasión fiscal se hace indispensable limitar la compensación abierta entre los diferentes impuestos.*

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

*Así, se propone a esa Soberanía modificar, en la fracción VI del artículo 25 de la Iniciativa que se presenta, el mecanismo de compensación vigente a efecto de impedir las prácticas mencionadas y que la administración tributaria pueda tener un control eficaz sobre los acreditamientos del IVA, así como un mejor registro de la recaudación de cada uno de los impuestos. **La propuesta consiste en que la compensación de cantidades a favor, contra las cantidades a pagar por adeudo propio, sólo proceda cuando se trate de un mismo impuesto, sin que sea aplicable a las retenciones a terceros y, por lo que hace al IVA, la recuperación de los saldos a favor únicamente se realizará mediante el acreditamiento contra el impuesto a cargo que corresponda en los meses siguientes hasta agotarlos o solicitar su devolución sobre el total del saldo a favor.** Al igual que en la regulación vigente se establece que la compensación no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.*

***Esta modificación asegura mayor transparencia sobre el origen y aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos, situación que contribuye a mejorar la rendición de cuentas por parte de la autoridad tributaria a la sociedad, así como a las autoridades supervisoras.** Así mismo, la propuesta permitirá obtener información más precisa sobre el nivel de cumplimiento de los diferentes gravámenes para evaluar su efectividad desde el punto de vista de las finanzas públicas y de su impacto en los agentes económicos.*
... “(Énfasis añadido) (Iniciativa Ley de Ingresos de la Federación, 2019).

De acuerdo con la iniciativa, el 1 de julio de 2004 entró en vigor la disposición establecida en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual se permitía la compensación universal.

En diciembre de 2002, se precisó que era acertada la propuesta del ejecutivo que pretendía derogar la facultad discrecional que tenían las autoridades fiscales para autorizar la compensación de contribuciones de distinta naturaleza, sin embargo, consideraban prudente establecer una disposición transitoria que estableciera que la citada compensación universal entraría en vigor en el año de 2004, debido al problema de control que ocasionaría, permitiendo así a las autoridades mejorar y perfeccionar sus sistemas de control. Se cita la exposición de motivos de la iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación para 2003.

“...
En materia de compensaciones, en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente se establece la facultad de la autoridad fiscal de otorgar a los contribuyentes que tengan cantidades a su favor y que no deriven de la misma contribución, el derecho de compensar dichos saldos.

Los integrantes de esta Comisión estiman acertada la propuesta del Ejecutivo en el sentido de derogar la facultad que tienen las autoridades fiscales para permitir la

compensación de contribuciones de distinta naturaleza, de manera tal que ésta sólo opere tratándose de la misma contribución.

...

*Sin embargo, se considera importante aclarar que la propuesta antes comentada sólo resultaría aplicable para los ejercicios de 2002 y 2003 debido al **problema de control que ocasiona la llamada compensación universal**. Así las cosas, se propone establecer una disposición transitoria que establezca que la citada compensación universal entrará en vigor en el año de 2004, **permitiendo así a las autoridades mejorar y perfeccionar sus sistemas de control**.*

...” (Énfasis añadido) (Gaceta Parlamentaria, 2002).

Si bien es cierto que la compensación universal generó un problema de control, también lo es que, en 2002, se les otorgó a las autoridades un año y medio para poder mejorar y perfeccionar sus sistemas de control. Han pasado casi 15 años a partir de que se aprobó e implementó la figura de la compensación universal, tiempo en el cual se ha automatizado la emisión de comprobantes fiscales, recibos de nómina, contabilidad electrónica, buzón tributario, es decir, actualmente estamos en la era de la fiscalización en línea.

Uno de los argumentos de la autoridad para derogar la compensación universal en 2019, fue con el fin de tener un control eficaz sobre los acreditamientos del IVA, así como un mejor registro de la recaudación de cada uno de los impuestos, asegurando mayor transparencia sobre el origen y aplicación de los recursos recaudados o montos devueltos, mejorar la rendición de cuentas por parte de la autoridad tributaria a la sociedad, así como a las autoridades supervisoras, esto debido a que actualmente las autoridades cuentan con herramientas tecnológicas para llevar un perfecto control y fiscalización en línea sobre los acreditamientos y compensaciones realizadas por los contribuyentes.

Siguiendo el análisis de la exposición de motivos, el razonamiento central para la eliminación de la compensación universal fue que las autoridades fiscales detectaron que los contribuyentes realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de

operaciones inexistentes, que 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.

Las autoridades fiscales cuentan con facultades de fiscalización, para poder determinar si un contribuyente está evadiendo o no el pago de impuestos, en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se establecen sus facultades, entre otras, el requerir documentación, informes y contabilidad a los contribuyentes, el practicar visitas domiciliarias, revisión de dictámenes fiscales, revisión de comprobantes fiscales, revisión de gabinete, practicar revisiones electrónicas, etc., es decir, cuenta con muchas facultades para ejercer sus facultades de comprobación y fiscalización.

Para efectos de nuestra investigación y de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, los argumentos de la autoridad para eliminar la compensación universal fueron evasión fiscal y falta de control en la aplicación de las compensaciones.

1.3.3. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019

Después de analizar la exposición de motivos de la iniciativa de Ley, mediante la cual el Poder Ejecutivo expuso sus argumentos para eliminar la compensación universal y después de haberse discutido y aprobado por el Congreso de la Unión, enseguida mostramos como quedó la redacción del artículo 25, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019:

“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.

...” (Énfasis añadido) (Ley de Ingresos de la Federación, 2019).

A manera de resumen, a partir de 2019 los contribuyentes solo 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, sean distintas de las que se causen con motivo de la importación y no tengan un fin específico. En el caso de saldos a favor de IVA solo podrán acreditarse o solicitarse en devolución.

1.3.4. Concepto de evasión fiscal

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, uno de los factores que originaron la eliminación de la compensación universal fue el combate a prácticas de evasión fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación no hay una definición de que es “evasión fiscal”. Mejía la define como: “La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir” (Rodríguez Mejía, 2001).

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, define el concepto de defraudación fiscal que es sinónimo de evasión fiscal. El artículo es el siguiente:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

...

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a). - Usar documentos falsos.*
 - b). - Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.*
 - c). - Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*
 - d). - No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
 - e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.*
 - f) **Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.***
 - g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.*
 - h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.*
- ...” (Énfasis añadido) (CFF, 2019).*

Quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, será acreedor a penas económicas y corporales que el mismo artículo señala y que se cita a continuación:

“...
El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:
I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00.
II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00.
III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.
Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.
Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.
...
Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.
No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.
...” (CFF, 2019).

Podemos apreciar que las penas para quien comete el delito de evasión o defraudación fiscal son bastante considerables, por lo que de inicio cumplirían con su objetivo de inhibir estas conductas. Se equiparán y se castigará con las mismas penas que al delito de defraudación fiscal las siguientes conductas:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
...
VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querrela, si quien, encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. “(CFF, 2019).

De acuerdo con el estudio de “Evasión Global 2017”, elaborado por la Universidad de las Américas de Puebla (UDLA), la evasión fiscal en México se comportó de la siguiente manera (ver tabla 1.1).

**Tabla 1.1.- Estimación de la Tasa de Evasión Global
(MDP)**

Año	Monto de Evasión del IVA	Monto de Evasión de ISR	Monto de Evasión de IEPS Total	Monto de la Evasión del IGIE	Evasión Total	Tasa de Evasión Global
2005	161,228.70	326,590.60	5,603.60		493,422.90	41.90%
2006	145,734.00	317,744.50	5,941.90		469,420.40	36.70%
2007	178,367.00	298,110.90	5,881.20		482,359.20	34.70%
2008	151,432.90	360,187.80	6,549.70		518,170.40	34.00%
2009	193,254.30	430,803.70	6,252.20		630,310.20	40.40%
2010	195,136.80	458,290.30	10,990.70		664,417.80	37.10%
2011	252,091.50	436,895.40	17,095.40		706,082.30	35.90%
2012	262,464.40	464,114.90	18,423.90		745,003.20	35.70%
2013	253,438.90	461,666.80	18,366.70		733,472.40	33.60%
2014	208,003.30	523,286.10	17,433.20		748,722.60	30.30%
2015	203,705.50	375,057.10	12,209.30		590,971.90	22.40%
2016	188,589.40	295,797.40	20,215.70	5,489.80	510,092.30	16.10%

Fuente: UDLA, 2017

De acuerdo al estudio señalado, se observa que los mayores niveles de evasión fiscal se presentan en el ISR con un monto de poco más de doscientos noventa mil millones de pesos, seguido del IVA con una evasión de ciento ochenta y ocho mil millones de pesos, mientras que los niveles más bajos de evasión se presentan en el IEPS con una evasión de veinte mil millones de pesos, seguido del comercio exterior donde se pueden observar los menores niveles de evasión fiscal en México, siendo esta apenas de poco más de cinco mil millones de pesos. Esto no

sorprende, ya que IVA e ISR representan poco más del 80% de la recaudación en el país, por lo que la evasión en un impuesto al consumo como lo es el caso del IVA y sobre los ingresos, como lo es el ISR, son los que tienen un efecto inmediato en la población y, por ende, los que más se busca evadir (UDLA, 2017).

Cabe resaltar, que la información sobre evasión fiscal, con cifras oficiales se da a conocer uno o dos años después de cerrado el ejercicio fiscal de que se trate, por lo que, para efectos de nuestra investigación, no será posible verificar nuestro objetivo particular inicialmente planteado respecto conocer el efecto de la eliminación de la compensación universal en la evasión fiscal de 2019.

1.3.5. Diferencias entre el tratamiento de la compensación en 2018 y 2019

Para efectos de nuestra investigación se hizo un análisis de la compensación de contribuciones fiscales antes y después de la reforma fiscal, con la finalidad de observar los cambios más importantes.

Hasta 2018 se permitió compensar los saldos a favor de una contribución contra otra contribución por pagar de igual o distinta naturaleza, propia o retenida a terceros, con el único requisito que fuera distinta de las que se causan con motivo de la importación, las administre una misma autoridad y no tenga un destino específico, tal y como se muestra en la siguiente tabla (ver tabla 1.2):

Tabla 1.2.- Esquema de compensación aplicable en 2018

Saldo a favor en:	ISR propio	IVA propio	IEPS propio	Retención ISR	Retención IVA**	Retención IEPS
ISR propio (1)	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IVA propio	Sí	SI (No)*	Sí	Sí	No	Sí
IEPS (2)	No	No	Sí	No	No	No
Pagos de lo indebido	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí

1. No procede la compensación del ISR administrado por las entidades federativas.

2. La compensación del IEPS debe efectuarse en los términos del artículo 5 de la Ley de IEPS (cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el IEPS a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo). Salvo que se trate de contribuyentes que realicen exportaciones de conformidad con el artículo 2o., fracción III de esta Ley y dichas exportaciones representen, al menos, el 90% en el valor total de las actividades que el contribuyente realice en el mes, en este caso si procede la compensación en los términos del art. 23 del CFF.

*Se podrá compensar IVA contra IVA conforme al Criterio 25/IVA/N (El saldo a favor del impuesto al valor agregado de un mes posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a meses anteriores, con su respectiva actualización y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

** Contra las retenciones de IVA no procede compensación o acreditamiento alguno de conformidad con la Ley del IVA.

Fuente: Elaboración propia

A partir de 2019, únicamente se permite que las cantidades a favor se compensen contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto. Con el mismo requisito de que correspondan a impuestos distintos de los que se causen con motivo de la importación y a aquéllos que tengan un fin específico. Es decir, a diferencia de la legislación vigente hasta 2018, solo se podrán compensar contra los impuestos propios, que deriven del mismo impuesto y que no corresponda a impuestos retenidos a terceros. En la siguiente tabla se muestran las combinaciones que se pueden presentar (ver tabla 1.3):

Tabla 1.3.- Esquema de compensación aplicable en 2019

Saldo a favor en: (1)	ISR propio	IVA propio	IEPS propio	Retención ISR	Retención IVA**	Retención IEPS
ISR propio	Sí	No	No	No	No	No
IVA propio	No	SI (No)*	No	No	No	No
IEPS	No	No	Sí	No	No	No
Pagos de lo indebido	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí

1.- Los saldos a favor generados antes del 31 de diciembre de 2018 podrán compensarse contra impuestos de distinta naturaleza atendiendo los requisitos de las reglas 2.3.8, 2.3.10, 2.3.11, 2.3.19 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

*Se podrá compensar IVA contra IVA conforme al Criterio 25/IVA/N (El saldo a favor del impuesto al valor agregado de un mes posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a meses anteriores, con su respectiva actualización y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

** Contra las retenciones de IVA no procede compensación o acreditamiento alguno de conformidad con la Ley del IVA.

Fuente: Elaboración propia

Para efectos de las dos tablas anteriores, se considera que los pagos de lo indebido se pueden compensar contra cualquier impuesto, excepto retenciones de IVA, debido a que no tienen una naturaleza definida, es decir, no corresponden a ningún impuesto en particular, solo son pagos indebidos o en exceso.

1.3.6. Saldos a favor al 31 de diciembre de 2018

De acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, cuando se presente el aviso de compensación, se acompañará de la documentación que se solicite mediante reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

El 30 de enero se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Sexta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, en la cual se publicaron las reglas que deben observar los contribuyentes para aplicar las compensaciones de las cantidades que tengas a su favor y que se hayan generado hasta el 31 de diciembre de 2018.

Por lo que respecta a saldos generados con anterioridad al 1 de enero de 2019, las reglas modificadas e incorporadas fueron las siguientes:

“2.3.10. Para los efectos del artículo 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, el aviso de compensación respecto de cantidades a su favor generadas al 31 de diciembre de 2018, se presentará a través del Portal del SAT, acompañado, según corresponda, de los anexos 2, 2-A, 2-A-Bis, 3, 5, 6, 8, 8-Bis, 8-A, 8-A-Bis, 8-B, 8-C, 9, 9-Bis, 9-A, 9-B, 9-C, 10, 10-Bis, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D, 10-E, 10-F, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A:

...”

La regla anterior se modificó para indicar que el aviso de compensación de los saldos a favor generados al 31 de diciembre de 2018, se seguirán presentando a través de la página del SAT, acompañándolos de los anexos que corresponda de acuerdo con los impuestos que se pretendan compensar.

“2.3.11. Para los efectos de los artículos 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019 y 6 de la Ley del IVA, los contribuyentes que opten por compensar las cantidades que tengan a su favor generadas al 31 de diciembre de 2018, contra las que estén obligados a pagar, podrán efectuarla, inclusive, contra saldos a cargo del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que además de cumplir con los requisitos a que se refieren dichos preceptos, hayan manifestado el

saldo a favor y presentado la DIOT, con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

...”

“2.3.19. Para los efectos del artículo 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, en relación con los artículos 23, primer párrafo del CFF y 6, primer y segundo párrafos de la Ley del IVA, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración que tengan cantidades a su favor generadas al 31 de diciembre de 2018 y sean declaradas de conformidad con las disposiciones fiscales, que no se hubieran compensado o solicitado su devolución, podrán optar por compensar dichas cantidades contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que deriven de impuestos federales distintos de los que 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 del CFF, 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 que apliquen lo dispuesto en la presente regla deberán presentar el aviso a que se refiere el artículo 23, primer párrafo del CFF, en los términos previstos en la regla 2.3.10., sin que le sea aplicable la facilidad contenida en la regla 2.3.13.

...”

Las dos reglas anteriores se modificaron para establecer que las cantidades a favor que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2018 podrán seguir con la mecánica de compensación universal, con el único inconveniente de que solo aplicará en contribuciones propias, ya no procederá contra impuestos retenidos a terceros.

2. Capítulo II – Caracterización de la exportación de bienes y servicios.

En el presente capítulo se abordará el concepto de exportación de bienes y servicios, su aportación al crecimiento económico, su relación respecto al Producto Interno Bruto (PIB), su contribución a la generación de empleos y a la balanza comercial; cifras y estadísticas de dicho sector, se mostrarán las afectaciones económicas que sufrieron a partir de la reforma fiscal y se analizará si la reforma se hizo con fines recaudatorios.

2.1. Concepto de exportación de bienes y servicios

De acuerdo con el artículo 102 de la Ley aduanera, el régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

El artículo 29, de la Ley del IVA define exportación de servicios de la siguiente manera:

“...

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

I.- La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera.

II.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.

III.- El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

IV.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

a). - Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

b). - Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se

aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.

c). - Publicidad.

d). - Comisiones y mediaciones.

e). - Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.

f). - Operaciones de financiamiento.

g). - Filmación o grabación, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto se señalen en el reglamento de esta Ley.

h) Servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

i) Servicios de tecnologías de la información siguientes:

...

V.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

VI. La transportación aérea de personas y de bienes, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

...

Lo previsto en el primer párrafo de este artículo se aplicará a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2019).

La definición de exportación involucra la salida de bienes del país y el aprovechamiento de servicios en el extranjero.

El sector exportador es impulsado por el Gobierno de México, se otorgan diversos estímulos económicos y fiscales, toda vez, que el País se beneficia de la captación de recursos del extranjero, y contribuye a fortalecer la macroeconomía mediante el equilibrio de la balanza comercial. Recordemos también que las exportaciones son un factor muy importante que contribuye al Producto Interno Bruto (PIB) y por ende al crecimiento económico del País.

Dentro de los estímulos fiscales, está el que los ingresos por exportación están gravados a la tasa del 0% para efectos de IVA y del IEPS, con la finalidad de hacer más competitivos los precios de los productos y servicios mexicanos en el comercio internacional.

El hecho de que los actos de exportación estén gravados al 0%, representa el beneficio de recuperar el IVA y IEPS que les fue trasladado por parte de sus proveedores, generando saldos a favor, susceptibles de recuperarse mediante el acreditamiento, compensación o su devolución.

Hasta 2018 los contribuyentes de este sector podían compensar los saldos a favor de IVA contra el ISR propio y el retenido por sueldos y salarios y servicios profesionales, de esta forma evitaban un desembolso de recursos aplicando la compensación universal que preveían las disposiciones fiscales.

2.2. *Cifras y estadísticas del sector exportador*

Las cifras que se muestran en este apartado de la investigación tienen la finalidad de resaltar la importancia que tiene el sector exportador en la economía del país, ya que contribuye significativamente con el Producto Interno Bruto (PIB), a generar empleos, a estabilizar el tipo de cambio y a equilibrar la balanza comercial.

De acuerdo con cifras del INEGI, en enero de 2019, las exportaciones tuvieron un incremento respecto del mismo periodo en un 5.7%, podemos observar también la cantidad de dólares que aportan y que influyen en la nivelación del tipo de cambio, debido a que entre más dólares existan en circulación el tipo de cambio disminuye. Los bienes de uso intermedio y bienes de capital son los bienes que más se exportan (ver tabla 2.1):

**Tabla 2.1.- Exportaciones según tipo de bien
(Millones de dólares)**

Periodo	Total	Bienes de consumo	Bienes de uso intermedio	Bienes de capital
2018				
Enero R	30,718.60	7 731.3	13 479.3	9 507.9
Febrero	35,077.70	9 435.1	15 295.5	10 347.1
Marzo	39,445.70	10 789.0	16 802.1	11 854.5
Abril	37,180.60	9 719.8	16 339.2	11 121.6
Mayo	39,177.10	9 518.2	17 555.8	12 103.1
Junio	37,484.20	9 488.2	16 067.4	11 928.6
Julio	36,720.60	8 477.0	15 958.7	12 284.8
Agosto	39,536.50	9 622.5	17 151.9	12 762.1
Septiembre	37,805.50	9 886.6	15 807.0	12 112.0
Octubre	41,352.20	10 626.7	17 172.0	13 553.5
Noviembre	38,544.30	9 959.3	16 187.5	12 397.5
Diciembre	37,529.30	10 192.9	15 564.8	11 771.5
2019				
Enero	32,453.40	8 070.5	14 002.3	10 380.6
R Cifras revisadas a partir de la fecha en que se indica.				

Fuente: SAT, SE, BANXICO, INEGI. Balanza Comercial de Mercancías de México. SNIEG. Información de Interés Nacional. Enero 2019

Según cifras del INEGI, las exportaciones se pueden desglosar por actividades petroleras y no petroleras y por actividades comerciales. Las exportaciones petroleras han sufrido una disminución de 12.4% respecto del mismo periodo del año pasado. También se puede observar que las actividades no petroleras son las que contribuyen en mayor medida a tener una balanza comercial más equilibrada, aunque con déficit (ver tabla 2.2).

Tabla 2.2.- Balanza Comercial de Mercancías de México. Cifras originales.
(Millones de dólares)
Enero 2019

Concepto	Millones de dólares	Variación anual
Exportaciones Totales	32,453.40	5.7
Petroleras	2,027.10	-12.4
Petróleo Crudo 1/	1,721.00	-13.1
Otras	306.1	-8.4
No Petroleras	30,426.30	7.1
Agropecuarias	1,515.40	-4.5
Extractivas	361.9	-27.6
Manufactureras	28,549.00	8.5
Importaciones Totales	37,263.00	6.1
Petroleras	4,131.10	6.6
No Petroleras	33,131.90	6
Bienes de Consumo	4,819.90	-2.3
Bienes Intermedios	28,555.40	7.8
Bienes de Capital	3,887.70	4.8
Balanza Comercial Total	-4,809.60	-

Cifras revisadas a partir de 2018/01

Notas y Llamadas:

1/ Información proporcionada por P.M.I Comercio Internacional, S.A. de C.V, misma que corresponde a sus cifras operativas y está sujeta a revisiones posteriores.

Fuente:

SAT, SE, BANXICO, INEGI. Balanza Comercial de Mercancías de México.
 SNIEG. Información de Interés Nacional. Enero 2019

Las exportaciones a nivel entidad federativa, muestran como contribuye cada entidad en el rubro de exportaciones. Se puede observar que las entidades federativas de la frontera norte son las que realizan más exportaciones, sin embargo, también observamos que entidades del centro y bajo contribuyen considerablemente en este mismo rubro (ver tabla 2.3):

Tabla 2.3.- Exportaciones por Entidad Federativa
Cifras originales
(Miles de dólares)

Entidades	2014	2015	2016	2017
Chihuahua	45,594,451	40,302,945	43,342,067	46,876,007
Coahuila de Zaragoza	34,786,504	36,217,647	37,639,775	39,395,985
Baja California	35,002,851	38,441,997	35,997,279	36,315,716
Nuevo León	31,531,228	34,522,816	32,187,302	35,289,203
Tamaulipas	27,423,025	26,263,710	24,919,631	25,390,734
Guanajuato	17,007,780	20,619,443	21,936,992	22,928,443
Jalisco	18,737,712	19,744,390	17,877,862	19,896,197
México	22,760,200	21,634,588	18,482,973	18,591,573
Sonora	15,611,884	16,895,882	17,544,422	17,128,380
Puebla	10,594,751	10,139,024	9,370,699	15,018,740
San Luis Potosí	8,430,793	9,758,557	8,533,962	12,692,499
Campeche	22,461,599	11,332,382	9,510,622	12,348,084
Querétaro	9,147,858	10,400,468	10,352,698	10,291,864
Aguascalientes	8,408,554	8,418,844	7,792,618	8,424,157
Tabasco	11,356,619	6,558,945	5,368,286	6,633,584
Veracruz	7,292,955	5,373,178	4,367,854	5,422,317
Morelos	3,772,451	3,387,887	3,770,698	2,885,176
Zacatecas	3,086,747	3,325,166	2,793,508	2,447,791
Ciudad de México	2,775,015	2,561,160	2,395,735	2,191,339
Hidalgo	1,721,650	1,726,505	1,677,729	1,608,482
Durango	1,861,965	1,752,494	1,654,783	1,534,667
Tlaxcala	1,230,410	1,267,222	1,275,321	1,340,745
Michoacán de Ocampo	1,099,319	822,901	979,214	1,272,044
Yucatán	1,422,476	1,470,940	1,262,655	962,964
Sinaloa	769,708	1,245,917	1,283,961	960,133
Chiapas	1,464,088	1,121,037	589,179	612,375
Oaxaca	1,359,228	737,200	627,162	603,487
Baja California Sur	182,855	199,662	237,515	249,572
Guerrero	493,996	334,522	647,788	236,957
Colima	269,703	288,409	272,612	133,681
Nayarit	112,608	101,253	166,361	124,554
Quintana Roo	19,223	31,075	23,156	33,172
Notas y Llamadas: La suma de los parciales puede no coincidir con el total debido al redondeo.				

Fuente: INEGI. Exportaciones por entidad federativa, 2019.

De acuerdo con cifras del Consejo de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación (INDEX, 2018), su gremio genera más de tres millones de empleos (ver tabla 2.4):

Tabla 2.4.- Número de establecimientos y empleos generados por la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación

Periodo	IMMEX Establecimientos Manufactureros	IMMEX Establecimientos no manufactureros	TOTAL EMPRESAS IMMEX	IMMEX empleo manufacturero	IMMEX empleo no manufacturero	TOTAL EMPLEOS IMMEX
	Número de establecimientos	Número de establecimientos	Número de establecimientos	Número de personas	Número de personas	Número de personas
2007/12	5,140	nd	nd	1,902,121	nd	nd
2008/12	5,254	nd	nd	1,738,182	nd	nd
2009/12	5,214	979	6,193	1,645,291	214,571	1,859,862
2010/12	5,108	1,090	6,198	1,810,482	236,082	2,046,564
2011/12	5,079	1,103	6,182	1,879,114	242,295	2,121,409
2012/12	5,104	1,148	6,252	1,991,760	262,004	2,253,764
2013/12	5,142	1,214	6,356	2,116,022	278,331	2,394,353
2014/12	5,020	1,126	6,146	2,256,652	288,171	2,544,823
2015/12	5,006	1,089	6,095	2,357,556	286,363	2,643,919
2016/12	5,018	1,074	6,092	2,479,127	288,790	2,767,917
2017/12	5,089	1,068	6,157	2,581,487	301,274	2,882,761
2018/12	5,115	1,073	6,188	2,695,592	320,599	3,016,191

Fuente: INDEX, 2018

El Producto Interno Bruto (PIB) es una forma de medir el crecimiento económico de un país. Si sumamos el valor de todos los bienes, servicios e inversiones que se producen en el país durante un año, obtenemos el Producto Interno Bruto o PIB. Es una forma de medir el crecimiento económico de un país. Si hay crecimiento en el PIB, significa que habrá más inversión en edificios, casas o maquinaria y que se producirán más bienes y servicios. Esto es beneficioso para todos porque habrá más empleo y más oportunidades para hacer negocios (Educa Banxico, 2019).

México ha firmado diversos tratados de libre comercio y acuerdos de complementación económica, y ha participado en la Organización Mundial del Comercio, lo que se ha traducido en una mayor importancia del comercio internacional en el PIB, y en el desarrollo

y dinamismo de ciertas industrias fuertemente involucradas en el comercio (ej. la industria automotriz). Por otra parte, los acuerdos comerciales colocan a México en una posición competitiva para atraer inversión de empresas que buscan usar al país como origen de exportación (SHCP, 2019).

2.3. *Balanza comercial*

Las exportaciones juegan un papel relevante para tener una balanza comercial equilibrada. Una balanza comercial es el resultado de restar a las exportaciones las importaciones en un mismo periodo. En caso de que las primeras sean mayores se le conoce como superávit comercial, en el caso de que las segundas sean mayores se le conoce como déficit comercial. Se utiliza para registrar el equilibrio o desequilibrio en el que se encuentran estas transacciones respecto al comercio exterior (Banxico, 2019).

De acuerdo con el INEGI, en un mundo globalizado, es importante disponer de estadísticas que permitan conocer la evolución de los principales componentes del comercio internacional de mercancías, que apoyen el diseño y evaluación de políticas públicas, la toma de decisiones de particulares y la realización de diversas investigaciones (INEGI, 2019).

Cifras obtenidas de la página del INEGI, reportan un déficit comercial de 2016 a 2018, es decir, que las importaciones fueron mayores a las exportaciones en esos años (ver tabla 2.5).

Tabla 2.5.- Balanza Comercial de Mercancías de México. Cifras acumuladas
Anual
(Millones de dólares)

Concepto	2016 A	2017	2018 R
Exportaciones Totales	373,946.70	409,401.10	450,572.20
Petroleras	18,825.10	23,701.40	30,571.80
Petróleo Crudo^{1/}	15,582.30	20,023.50	26,482.80
Otras	3,242.80	3,677.90	4,089.10
No Petroleras	355,121.60	385,699.70	420,000.30
Agropecuarias	14,672.30	15,827.50	16,254.60
Extractivas	4,368.30	5,427.00	6,232.00
Manufactureras	336,081.00	364,445.10	397,513.70
Importaciones Totales	387,064.50	420,369.20	464,276.60
Petroleras	31,565.70	42,010.10	53,761.40
No Petroleras	355,498.80	378,359.00	410,515.20
Bienes de Consumo	51,950.30	57,333.00	63,111.30
Bienes Intermedios	295,395.40	322,021.70	355,280.20
Bienes de Capital	39,718.80	41,014.40	45,885.10
Balanza Comercial Total	-13,117.80	-10,968.10	-13,704.40

Cifras definitivas a partir de 2017/01

Cifras revisadas a partir de 2018/01

Notas y Llamadas:

1/ Información proporcionada por P.M.I Comercio Internacional, S.A. de C.V, misma que corresponde a sus cifras operativas y está sujeta a revisiones posteriores.

Fuente: SAT, SE, BANXICO, INEGI. Balanza Comercial de Mercancías de México. SNIEG. 2018

2.4. Criterios Generales de Política Económica para 2019

Para nuestra investigación, es necesario conocer los Criterios de la Política Económica que el gobierno tomó en consideración para el Paquete Económico del ejercicio fiscal

de 2019 y que sirvió de base para la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del mismo año.

Los indicadores macroeconómicos que se esperan para 2019 son los siguientes (SHCP. Criterios Generales de Política Económica, 2019):

- Se prevé una inflación anual para el cierre de 2019 de 3.4%
- Tasa de interés de 8.3%
- Balanza de pagos con un déficit de 27.3 mmd, el cual sería equivalente a 2.2% del PIB.
- PIB para 2019 de 2.0%
- Precio del petróleo, para la mezcla mexicana de exportación en 2019 de 55.0 dpb
- Tipo de cambio de 20 pesos por dólar americano

De acuerdo con los Criterios Generales de Política Económica el Paquete Económico para 2019 se centró en lo siguiente:

“El Paquete Económico para el ejercicio fiscal 2019 se elaboró con base en los principios de austeridad, honestidad y combate a la corrupción que caracterizan los compromisos del Gobierno de México. Este Paquete garantiza mantener la fortaleza de las finanzas públicas con la que cuenta el país y busca optimizar los recursos presupuestarios disponibles, en línea con los principios de equilibrio presupuestario y responsabilidad que señala la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH). En este sentido, los Criterios Generales de Política Económica (CGPE) contienen la propuesta del Ejecutivo Federal de los lineamientos de política económica y fiscal para 2019.

“El Paquete Económico 2019 no contempla incrementos en los impuestos existentes, ni la creación de nuevos impuestos y prioriza la eficiencia y transparencia del gasto para promover el desarrollo y la productividad, dentro de un marco de rendición de cuentas, al tiempo que refuerza la estabilidad macroeconómica y financiera del país.

Partiendo del derecho de los ciudadanos de exigir que sus contribuciones sean destinadas al gasto público y que este sea ejercido de manera eficiente, con transparencia y honestidad, el Gobierno de México tiene el compromiso de no incrementar los impuestos en la primera parte de su administración hasta mostrar una mayor eficiencia en el gasto público. Asimismo, en los primeros años de esta administración se buscará fortalecer la recaudación, mejorando la eficiencia de la administración tributaria, así como reducir los espacios regulatorios que pudieran permitir esquemas de elusión y evasión fiscales, con la finalidad de que el sistema impositivo sea más justo y equitativo. En la segunda mitad de la administración,

se propondrá una reforma fiscal con ejes rectores como la progresividad y la simplicidad del marco tributario, así como minimizar las distorsiones en precios relativos.

*Para 2019, los compromisos de no incrementar los impuestos, de garantizar la estabilidad macroeconómica y de mantener las finanzas públicas sanas **hace que sea necesario realizar una reasignación importante de recursos en el presupuesto.** Los recursos para los nuevos proyectos y programas se obtendrán a través de: eliminar gastos que se consideran innecesarios; reasignar presupuesto de partidas que eran utilizadas para un reparto discrecional de los recursos a programas y proyectos con reglas claras para su asignación; y eliminar, fusionar o reducir programas que se consideran duplicados, que no cumplen con su propósito o ya lo cumplieron. Con la eliminación de programas y gastos con poco impacto social y productivo se **contribuirá a financiar gasto en infraestructura y programas sociales prioritarios, lo cual incrementará la eficiencia en el presupuesto sin comprometer la disciplina fiscal***

...” (Énfasis añadido). (SHCP, Criterios Generales de Política Económica, 2019).

No incremento ni creación de nuevos impuestos, combate a la corrupción, reasignación de recursos a programas sociales de campaña, austeridad, honestidad transparencia, fortalecimiento de la recaudación, mejorar la eficiencia de la administración tributaria, simplicidad y progresividad tributaria, son algunos de los ejes sobre los cuales el gobierno centrará su política fiscal y económica en 2019.

Con base en estos Criterios Generales de Política Económica, fue que se presentó el paquete económico para 2019, que incluían a la Ley de Ingresos de la Federación para el presente año que elimina la compensación universal, tomando en consideración los objetivos del gobierno federal de fortalecer la recaudación, mejorar la eficiencia de la administración tributaria, simplicidad y progresividad tributaria.

2.5. Afectaciones financieras

De acuerdo con información obtenida en nuestra investigación, a partir de 2019, las empresas del sector exportador podrían enfrentar un nuevo reto, lidiar con sus flujos de efectivo, por la eliminación de la compensación universal.

Las contribuciones como el ISR propio y retenido a terceros que hasta 2018 pagaban mediante la compensación de sus saldos a favor de IVA, ahora tienen que pagarlos mediante el desembolso de recursos que ya estaban comprometidos con su operación.

La reforma fiscal, establece que ahora las contribuciones a favor solo podrán compensarse contra impuestos a pagar propios y que ambos correspondan a un mismo impuesto. Por lo cual orillan a las empresas del sector exportador a solicitar en devolución sus saldos a favor de IVA. Mientras no den reversa a esta reforma fiscal, no podrán compensar los saldos a favor de IVA, por que causan IVA al 0%.

Lo mismo aplica en el caso de empresas que exportan bienes que causan el IEPS, tampoco podrán recuperar sus saldos a favor de IEPS mediante la compensación, tendrán que realizarlo mediante la solicitud de devolución.

Como se mencionó anteriormente la solicitud de devolución (única opción que les quedaría a las empresas del sector exportador) involucra una espera de entre dos y seis meses para que sus saldos a favor les sean depositados, puede presentarse el caso de que se les niegue la devolución total o parcialmente, si sus proveedores no pagaran el IVA que les trasladaron, si sus proveedores no presentaron sus declaraciones informativas de operaciones con terceros (DIOT) o si la autoridad llega a solicitar información adicional y a su criterio no los satisface.

De acuerdo con la Procuraduría de Defensa del Contribuyente (En adelante PRODECON), mediante su recomendación sistemática 003/2014, “la devolución de saldos a favor de los contribuyentes juega un papel de suma importancia en la esfera económica y financiera de éstos, ya que la propia estructura de la Ley del IVA les da la posibilidad de acreditar el impuesto

pagado, logrando con esto que su proceso productivo o comercial no se vea incrementado en sus costos con un impuesto que incida sobre éstos, lo que sólo se alcanza si el contribuyente obtiene de manera oportuna su devolución cuando el impuesto pagado a sus proveedores supera el cobrado a sus clientes. En efecto, la restitución oportuna a los pagadores de impuestos de estos recursos representa ante todo la disposición de liquidez, lo que les permitirá la posibilidad de reinversión, pago de pasivos, cumplimiento de obligaciones, entre otros; por el contrario, el retraso en las devoluciones pone en riesgo la propia existencia de sus negocios, ya que pudieren incurrir en gastos extraordinarios tales como pago de intereses por préstamos extraordinarios” (PRODECON, 2014).

De acuerdo con la PRODECON éstas malas prácticas en los trámites de devolución del IVA, limitan la circulación de capital de las negociaciones, impiden el desarrollo ordinario de sus actividades y afectan gravemente sus intereses vitales, aunado a que coartan su derecho de disponer y utilizar sus recursos; tal y como lo han manifestado diversas Cámaras y Agrupaciones de contribuyentes cuyas afirmaciones muestran y exponen un malestar generalizado por las prácticas y criterios aplicados por la autoridad (PRODECON, 2014).

Ahora bien, las repercusiones pueden ser distintas entre cada empresa, dependerá de la situación financiera de cada una de ellas. Si es una empresa solvente, cuyos socios pueden realizar aportaciones a capital mientras las autoridades le devuelven sus saldos a favor, no tendrán mayor problema. Pero si se trata de empresas exportadoras con márgenes mínimos de utilidad, que cuentan con gran cantidad de empleados y que están apalancadas financieramente, seguramente la espera de la devolución de sus saldos a favor les generará un problema de liquidez que puede poner en riesgo los pagos de sueldos, proveedores y con ello la operación de la misma empresa.

En resumen, las afectaciones financieras que tendrán las empresas del sector exportador son problemas de liquidez temporal, por lo que tendrán que recurrir a financiamiento interno o externo para continuar pagando a sus proveedores, a sus empleados, al fisco federal y en general para cumplir con todos sus compromisos financieros. En caso de financiamiento externo tendrán que pagar intereses en tanto se regulariza la devolución de sus saldos a favor.

2.6. Reforma con fines recaudatorios

En 2018, se realizaron elecciones presidenciales, en el Presupuesto de Egresos de la Federación para 2019, se realizaron los ajustes para incluir los proyectos de inversión y programas sociales prometidos por el nuevo presidente de la República, entre los que se encuentran (PEF, 2019):

1. Construcción del tren maya
2. Cancelación del aeropuerto internacional de la Ciudad de México.
3. Modernización del aeropuerto actual y la habilitación de la base aérea de Santa Lucía.
4. Duplicar la pensión a personas de la tercera edad a \$2,550.00 bimestrales.
5. Beca de \$3,600.00 mensuales a personas que no trabajan ni estudian de entre 18 y 29 años de edad.
6. Créditos a Pymes sin intereses.
7. Becas para alumnos de educación media y superior
8. No incrementar impuestos.
9. Reducir impuestos en la frontera norte.

El monto de los egresos presupuestados para el ejercicio fiscal de 2019 es igual al monto de los ingresos esperados. Sin embargo, hay un incremento nominal en 2019 respecto del año anterior de 10.6%, que representa \$558,392.7 millones de pesos, similar al déficit autorizado para 2019 por \$503,841.3 millones de pesos (ver tabla 2.6).

De acuerdo con los Criterios Generales de Política Económica para 2019, parte de los recursos saldrían del combate a la corrupción y de los programas de austeridad del gobierno federal. En la Ley de Ingresos de la Federación para 2019 se presupuestaron los ingresos que el gobierno espera obtener para el ejercicio fiscal de 2019. Hacienda espera un incremento en la recaudación de impuestos de 11.97% en términos nominales, con relación al año pasado (ver tabla 2.7).

Tabla 2.6.- Tabla comparativa del Presupuesto de Egresos de la Federación 2018 Y 2019 (Pesos)

ANEXO 1. GASTO NETO TOTAL	2019	2018	VARIACIÓN	
			\$	%
A: RAMOS AUTÓNOMOS	97,511,908,481	118,131,650,829	- 20,619,742,348	-17.5%
RAMO: 40 INFORMACIÓN NACIONAL ESTADÍSTICA Y GEOGRÁFICA	12,129,702,814	7,788,876,174	4,340,826,640	55.7%
RAMO: 32 TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA	2,695,853,467	3,029,044,741	- 333,191,274	-11.0%
B: RAMOS ADMINISTRATIVOS	1,136,594,413,948	1,023,678,665,789	112,915,748,159	11.0%
C: RAMOS GENERALES	3,224,800,861,492	2,937,514,789,313	287,286,072,179	9.8%
D: ENTIDADES SUJETAS A CONTROL PRESUPUESTARIO DIRECTO	1,070,061,090,779	961,916,843,767	108,144,247,012	11.2%
E: EMPRESAS PRODUCTIVAS DEL ESTADO	1,054,071,488,373	915,720,047,868	138,351,440,505	15.1%
Neteo: Resta de: a) aportaciones ISSSTE; y, b) subsidios, transferencias y apoyos fiscales a las entidades de control directo y empresas productivas del Estado.	- 759,805,619,354	- 688,112,918,481	- 71,692,700,873	10.4%
GASTO NETO TOTAL	5,838,059,700,000	5,279,667,000,000	558,392,700,000	10.6%

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Egresos de la Federación de los ejercicios 2018 y 2019

Tabla 2.7.- Ingresos totales y tributarios para el ejercicio fiscal de 2019
(millones de pesos)

Ingresos del Gobierno Federal	2019	2018	VARIACION	
			\$	%
Ingresos totales de acuerdo a la LIF 2019	5,838,059.70	5,279,667.00	558,392.70	10.58%
1. Impuestos	3,311,373.40	2,957,469.90	353,903.50	11.97%
Impuestos sobre los ingresos:	1,752,500.20	1,566,186.80	186,313.40	11.90%
Impuesto sobre la renta.	1,752,500.20	1,566,186.80	186,313.40	11.90%
Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones:	1,443,843.30	1,309,336.20	134,507.10	10.27%
Impuesto al valor agregado.	995,203.30	876,936.10	118,267.20	13.49%
Impuesto especial sobre producción y servicios:	437,900.90	421,776.70	16,124.20	3.82%
Impuesto sobre automóviles nuevos.	10,739.10	10,623.40	115.70	1.09%
Impuestos al comercio exterior:	70,292.00	47,319.70	22,972.30	48.55%
Accesorios:	40,721.60	31,718.10	9,003.50	28.39%
Otros impuestos:	4,501.90	4,726.90	- 225.00	-4.76%
Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.	- 485.60	- 1,817.80	1,332.20	-73.29%
2. Cuotas y aportaciones de seguridad social	343,133.40	309,302.20	33,831.20	10.94%
3. Contribuciones de mejoras	38.30	36.10	2.20	6.09%
4. Derechos	46,273.60	46,399.50	- 125.90	-0.27%
5. Productos	6,778.10	6,427.10	351.00	5.46%
6. Aprovechamientos	67,228.80	117,792.30	- 50,563.50	-42.93%
7. Ingresos por ventas de bienes y servicios	1,002,697.50	884,070.90	118,626.60	13.42%
8. Participaciones y aportaciones				
9. Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas	520,665.20	456,793.50	63,871.70	13.98%
10. Ingresos derivados de financiamientos	539,871.40	501,375.50	38,495.90	7.68%
Endeudamiento interno autorizado (millones de pesos)	490,000.00	470,000.00	20,000.00	4.26%
Endeudamiento externo (millones de dólares)	5,400.00	5,500.00	- 100.00	-1.82%

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación de los ejercicios fiscales 2018 y 2019

En la tabla anterior se observa que la mayor parte de la recaudación tributaria la concentran el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Estos ingresos consideran el aumento en la recaudación derivados del incremento en la tasa de retención de ISR sobre intereses y de la eliminación de la compensación universal. Además, también se espera una mejor eficiencia recaudatoria derivada de la plataforma tecnológica heredada por las últimas tres administraciones del Gobierno, que implementaron el sistema de facturación electrónica, declaraciones con base en facturas electrónicas, buzón tributario, contabilidad electrónica, entre otras, que sin duda facilitarían la labor de fiscalización de las autoridades fiscales.

Cifras oficiales del primer mes de 2019, en el rubro Requerimientos Financieros del Sector Público, que son los recursos que necesita el gobierno para hacer frente a sus obligaciones financieras, muestran que, los requerimientos financieros del sector público ascienden a \$18,474.80 millones de pesos en enero de 2019 (ver tabla 2.8).

A continuación, se mencionan algunas opiniones de expertos en materia fiscal y financiera.

“Es una medida recaudatoria y que pretende que los contribuyentes financien al fisco. La solución no es cerrar la llave a todos”, declaró Mario Barrera Vázquez, socio director del área fiscal de Thompson & Knight, durante su participación en el Congreso Reformas 2019, organizado por Thomson Reuters. Informó que la medida es deplorable y mal hecha, ya que la debida manera de haberse modificado la figura de compensación universal debió de haber sido a través del Código Fiscal de la Federación. “Es un tema que afecta significativamente el flujo de efectivo de las empresas. Por ello, grupos empresariales están analizando la posibilidad de interponer un medio de defensa, que sería un amparo contra la LIF 2019”, señaló (Saldivar, 2019).

De acuerdo con Barrera, “Ahora no se podrá usar ese saldo a favor para compensar impuestos que se deben. Mientras el fisco no me devuelve el dinero, es obvio que el gobierno estará haciendo algo con él sobre una base gratuita, es decir, sin el pago de intereses” (Saldivar, 2019).

**Tabla 2.8.- Requerimientos Financieros del Sector Público (RFSP), por sector institucional
(Millones de pesos)**

Concepto	Enero		
	2,018.0	2,019.0	Crec. Real %
SECTOR PÚBLICO FEDERAL (I+II)	- 2,669.1	- 18,474.9	n.s.
Resultado Primario	71,058.4	52,337.2	-29.4
I. SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO (I.1+I.2)	- 5,473.3	- 18,220.3	n.s.
Resultado Primario	57,922.2	41,096.9	-32
I.1 GOBIERNO CENTRAL	19,670.9	67,654.8	229.5
Resultado Primario (a-b.1)	60,364.7	108,970.0	73
a. Ingreso	403,320.8	441,193.7	4.8
b. Gasto	383,649.9	373,538.9	-6.7
b.1. Gasto primario	342,956.1	332,223.7	-7.2
b.2. Intereses, comisiones y gastos de la deuda	40,693.8	41,315.2	-2.7
I.2 EMPRESAS PÚBLICAS NO FINANCIERAS (a-b)	- 25,144.2	- 85,875.1	n.s.
Resultado Primario (a-b.1)	- 2,442.5	- 67,873.1	n.s.
a. Ingreso	199,169.4	186,038.8	-10.5
b. Gasto	224,313.6	271,913.9	16.1
b.1. Gasto primario	201,611.9	253,911.9	20.7
b.2. Intereses, comisiones y gastos de la deuda	22,701.7	18,002.0	-24
II. EMPRESAS PÚBLICAS FINANCIERAS (a-b)	2,804.2	- 254.6	n.s.
Resultado Primario (a-b.1)	13,136.2	11,240.3	-18
a. Ingreso	35,541.7	20,131.0	-45.7
b. Gasto	32,737.5	20,385.6	-40.3
b.1. Gasto primario	22,405.5	8,890.7	-62
b.2. Intereses, comisiones y gastos de la deuda	10,332.0	11,494.9	6.6

Fuente: SHCP. 2019

En este sentido, Enrique Ramírez Figueroa, presidente de la *International Fiscal Association* Capítulo México, comentó que la eliminación de la compensación universal tiene varios cuestionamientos. El primero de ellos, es justificarse diciendo que con su eliminación se podrá obtener más recursos, ya que al final ese dinero es del contribuyente, no es un impuesto. “La autoridad fiscal tiene las herramientas para hacer una mejor fiscalización. Hay que mejorarla y reforzarla”. Indicó que, al estar la modificación dentro de la LIF, da una esperanza de que dicho cambio sólo sea transitorio, y no se repita en los siguientes años (Saldivar, 2019).

Roberto Colín, Integrante de la Comisión Fiscal del CCPM, indicó que “Al tratarse de una medida con fines recaudatorios no se ve la posibilidad de que se cancele, más bien pareciera que va a persistir” (Ruiz, 2019).

“Lo más grave es que en lugar de hacer política fiscal se recurre a trampas administrativas para aumentar artificialmente la recaudación. Subir los costos relacionados con el cumplimiento tributario afecta en mayor proporción a los sectores de menores ingresos. Esto es particularmente evidente en el IVA que es, de por sí, un impuesto regresivo.” Comentó Alil Álvarez Alcalá, socia fundadora del despacho Álvarez Alcalá, profesora en el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), con Maestría en Derecho por la Universidad de Stanford y un Doctorado en Derecho por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (Álvarez, 2019).

Durante la comparecencia del subsecretario de Hacienda, Arturo Herrera Gutiérrez que se realizó el lunes 17 de diciembre de 2018 en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, explicó y aclaró las dudas sobre la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 2019, el funcionario expuso que estiman que la recaudación en la frontera norte disminuirá aproximadamente 20,000 mdp en el impuesto sobre la renta (ISR) y 20,000 mdp en el impuesto al valor agregado (IVA). Sin embargo, el subsecretario de Hacienda dijo que la propuesta de eliminar la compensación universal servirá para contrarrestar, por 20,000 MDP en IVA, lo que amortiguará parte de lo que dejarán de recaudar en la frontera (Gordillo, 2018).

La explicación del Subsecretario de Hacienda confirma que la eliminación de la compensación universal fue para contrarrestar la disminución en la recaudación por los beneficios

fiscales que se otorgaron a la Frontera Norte. Es decir, un funcionario de alto nivel confirma que la reforma fiscal que elimina la compensación universal fue con fines recaudatorios.

2.7. Soluciones y alternativas

En el presente apartado, señalamos algunas alternativas y medios de defensa que pudieran tener los contribuyentes para compensar sus saldos a favor como lo venía haciendo hasta 2018.

2.7.1. Reglas de Carácter General.

El 30 de enero se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Sexta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, en la cual se publicaron las reglas que deben observar los contribuyentes para aplicar las compensaciones de las cantidades que tengan a su favor al 31 de diciembre de 2018.

Esta sería la primera alternativa que tendrían los contribuyentes del sector exportador para compensar los saldos a favor que tenían al 31 de diciembre de 2018 contra sus contribuciones propias por pagar.

No obstante, la compensación solo se permite contra impuestos propios, no procede contra impuestos retenidos a terceros, como ISR retenido por sueldos y salarios o servicios profesionales.

2.7.2. Amparo directo o indirecto

Hay especialistas en derecho constitucional y fiscalistas que opinan que la eliminación de la compensación universal es inconstitucional y que es viable interponer el juicio de amparo como medio de defensa porque les sea restituido el derecho a la compensación universal a los contribuyentes que sufrieron alguna afectación económica. Enseguida citare lo que han opinado algunos especialistas:

Vera Crestani, Socio de BHR, menciona que la eliminación de la compensación universal, evidentemente afectará de manera grave la liquidez de las tesorerías y la economía de los contribuyentes que generan saldos a favor, pero en especial, la de aquellos cuyos actos o actividades se gravan a la tasa del 0% de IVA, y a partir de 2019, también la de quienes se encuentren en la franja fronteriza al gravar sus actos o actividades a una tasa de IVA menor a la del 16% generalizada en el resto del país (Vera Crestani, 2019).

Sigue mencionando que, tanto el Consejo Coordinador Empresarial, como la Confederación Patronal de la República Mexicana y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se han manifestado en contra de la limitación aludida dadas las serias afectaciones económicas que sufrirán los contribuyentes y han logrado entablar comunicación con la Secretaría de Hacienda para que mediante reglas de carácter general se puedan atemperar los efectos nocivos de la nueva medida.

Según Vera Crestani, más allá de lo que la eliminación repercuta en lo económico y las medidas administrativas que se tomen para tratar de no afectar a los contribuyentes cumplidos, desde la perspectiva jurídica, es inobjetable que con ella se vulnera a la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos y a los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano es parte por la flagrante violación a los Derechos Fundamentales de Seguridad Jurídica y Protección al Patrimonio, contraviniendo así el Principio de Progresividad en la protección de los mismos.

Vera Crestani opina que con la citada limitación se configura una antinomia jurídica frente a lo que establece la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en el sentido de que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que resulte menos onerosa para el pagador de impuestos y que en todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

Vera Crestani recomienda a los particulares que se vean afectados en sus flujos económicos de operación por la imposibilidad de efectuar la Compensación Universal y en sus Derechos Fundamentales, evaluar seriamente el defender sus intereses mediante la interposición del juicio de amparo indirecto, ya sea:

1. Dentro de los 30 días hábiles siguientes al inicio de la vigencia de la reforma, si al 31 de diciembre de 2018 el contribuyente afectado tuviera saldos a favor y a cargo de impuestos que pudiera haber compensado. En este caso, la fecha límite será el 12 de febrero de 2019.

2. Dentro de los 15 días hábiles siguientes a la presentación en 2019 de la primera declaración en la que le resulten al contribuyente afectado saldos a favor y a cargo de impuestos que no pueda compensar (aún y cuando correspondan a impuestos de 2018). Pensando que dicha declaración se presente el 17 de enero de 2019, la fecha límite sería el 8 de febrero de 2019.

Finalmente, Vera Crestani menciona, que si bien es cierto en las últimas tres administraciones federales el “juicio fiscal” no dio resultados satisfactorios a los ciudadanos por la convalidación final de medidas eminentemente recaudatorias, hoy en día el escenario de contrapeso e independencia del Poder Judicial Federal puede ser un factor de confianza para que el ciudadano afectado decida promoverlo y al final obtenga el dictado de una resolución sustentada única y exclusivamente en criterios técnicos jurídicos.

KPMG México, firma internacional de servicios de auditoría, impuestos y asesoría, señala “Consideramos que esta disposición va más allá de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que permiten la compensación entre distintos impuestos federales (compensación universal). Esta limitante va a obligar a los contribuyentes a solicitar saldos a favor en devolución, trámite que requiere inversión de tiempo y gestiones ante autoridades que muchas veces resultan ser infructuosas, teniendo efectos negativos en muchas ocasiones y afectando el flujo de efectivo de los contribuyentes, caso contrario a la compensación universal, cuyo efecto económico es inmediato, lo cual contribuye a optimizar el capital de trabajo de las empresas. Tomando en consideración el marco legal existente, consideramos que existen diversas violaciones a los derechos de los contribuyentes por la entrada en vigor de esta limitante, así como elementos suficientes para acudir a los medios de defensa correspondientes con el fin de que la Corte Suprema haga una revisión constitucional de esta situación” (KPMG, 2019).

Deloitte México, firma internacional de asesores, argumenta que “Consideramos que el artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, resulta violatorio de los derechos fundamentales y sus garantías reconocidos en la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que en su contra proceder el juicio de amparo, con el propósito de recuperar el derecho a compensar de forma universal” (Deloitte, 2019).

Durante el desarrollo de nuestra investigación observamos que también hay opiniones que refieren que el juicio de amparo no es viable.

El Corporativo García Landa, S.C., señala que “si bien la Ley de Ingresos de la Federación para 2019 elimina la compensación universal, lo cierto es que el contribuyente tiene la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor, con lo que se respeta el derecho del gobernado a la propiedad de sus bienes, desde la perspectiva del Juzgador. La compensación no participa en el cálculo del tributo, sino que sólo es un beneficio fiscal para pagar un impuesto a cargo mediante la ejecución de un saldo a favor, por lo que en esta figura no opera la proporcionalidad tributaria. Además, el hecho de que se limite el ejercicio de la compensación no genera legalmente un menoscabo en el patrimonio del contribuyente, ya que existe la opción de recibir su saldo a favor por medio de una devolución (Corporativo García Landa, S.C., 2019).

Sigue señalando, que tampoco podemos estar ante la presencia de una irretroactividad o aplicación retroactiva de la Ley, dado que, en primer término, la compensación no genera un derecho adquirido, sino un beneficio fiscal; y, en segundo, porque la SCJN ha establecido que no existe aplicación retroactiva en normas de procedimiento. En este caso, las normas que regulan la compensación se conciben como de procedimiento, dado que ésta figura no constituye un elemento del impuesto ni un derecho fundamental, sino un beneficio fiscal que podrá ser modificado o eliminado en función de las necesidades económicas del País (Corporativo García Landa, S.C., 2019).

Por último menciona, que el hecho de que la Ley de Ingresos de la Federación modifique el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, y en su caso no se haya llevado a cabo una reforma personal al artículo 23 del Código Fiscal, no genera que existan dos ordenamientos vigentes que disponen situaciones contrarias, ni mucho menos una antinomia, dado que el Pleno de la SCJN, mediante jurisprudencia, sostuvo que las Leyes de Ingresos poseen la misma jerarquía normativa que los ordenamientos fiscales de carácter especial, y por tanto pueden modificarlas y derogarlas en determinados aspectos que se consideren necesarios para una mejor recaudación impositiva. Por ello, no existe una antinomia -ni una transgresión al derecho fundamental de seguridad jurídica- entre la Ley de Ingresos de la Federación y el Código Fiscal de la Federación, dado que el artículo 23, fracción VI de la Ley de Ingresos, expresa textualmente que sustituye al primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal. El hecho de que se haya utilizado "sustituir" en lugar de "se reforma" no genera una violación a un derecho constitucional, puesto que se estaría pretendiendo anteponer una cuestión semántica sobre la voluntad del legislador, que fue la de modificar el primer párrafo del artículo 23 (Corporativo García Landa, S.C., 2019).

Como pudimos observar, existen opiniones a favor y en contra de la viabilidad del amparo, los expertos mencionan sus argumentos, ya será decisión de cada contribuyente si lo quiere interponer o no. Finalmente, será la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien analice y decida si la eliminación de compensación universal contenida en Ley de Ingresos de la Federación para 2019 es o no inconstitucional.

2.7.3. Iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación y a la LIF 2019

En el mes de febrero del presente año fue presentada la Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman lo artículos 23, primer párrafo y 32-D, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y se deroga a fracción VI del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019 (Ramos, 2019).

En la iniciativa se menciona que de acuerdo con el Ejecutivo Federal, el derecho a la compensación universal tal como se encuentra establecido en el artículo 23 del CFF, ha abierto espacios a la evasión fiscal, señalando como tipología de éste el hecho de que los saldos a favor del impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) sean compensados contra pagos que deban realizarse por concepto del impuesto sobre la renta (en adelante, ISR) propio o enteros que deben realizarse de impuestos retenidos (Ramos, 2019).

Indica que el Ejecutivo Federal cuestionó el origen de dichos saldos a favor, señalando que en muchas ocasiones se evade lisa y llanamente el impuesto a pagar o bien, se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes (coloquialmente conocidos como facturas falsas) que dan origen a saldos a favor que se compensan contra otros impuestos (Ramos, 2019).

A fin de combatir dicha tipología de evasión fiscal, el Ejecutivo Federal propuso que para el ejercicio fiscal de 2019 se limitara la compensación abierta entre los diferentes impuestos y que, asimismo, se estableciera que dicha compensación únicamente podría ser aplicada respecto de adeudos propios de contribuyente, sin incluir los que deriven de retenciones a terceros (Ramos, 2019).

Con la citada medida, señaló el Ejecutivo Federal, se asegura mayor transparencia sobre el origen y aplicación de los recursos o montos devueltos y permitirá obtener información más precisa sobre el nivel de cumplimiento de los diferentes impuestos para evaluar su efectividad desde una perspectiva de finanzas públicas (Ramos, 2019).

Sin embargo, lo cierto es que la medida anteriormente descrita y aprobada por el Congreso de la Unión, vulnera en forma flagrante los derechos de los contribuyentes y afecta principalmente a quienes debidamente cumplen con sus obligaciones fiscales, siendo evidente que esta Soberanía requiere establecer una nueva regulación que permita cerrar espacios a la tipología de evasión fiscal identificada por el Ejecutivo Federal sin que ello implique afectación alguna a los contribuyentes cumplidos (Ramos, 2019).

De lo expuesto hasta el momento, es por demás evidente que la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 constituye un retroceso en materia de derechos del contribuyente, puesto que un mecanismo de extinción de las obligaciones fiscales sustantivas –como lo es la compensación universal– injustificadamente se limitó en cuanto a: i) que las cantidades del saldo a favor y del adeudo en contra derivasen de un mismo impuesto; y, ii) que tratándose del IVA el saldo a favor únicamente pueda acreditarse contra el impuesto a su cargo (Ramos, 2019).

Señala, que tampoco puede soslayarse la tipología de evasión fiscal identificada por el Ejecutivo Federal, máxime cuando de conformidad con los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, entregados al Congreso de la Unión por parte de la Secretaría de Hacienda y correspondientes al cuarto trimestre de 2016 y 2017 y al tercer trimestre de 2018, se ha advertido lo siguiente en materia de compensaciones y devoluciones (Ramos, 2019).

En este sentido, dichos legisladores estiman procedente modificar el último párrafo del artículo 32-D del CFF a efecto de establecer que la constancia que el Servicio de Administración Tributaria emita sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente se debe encontrar referida a sus obligaciones de carácter sustantivo, es decir, sobre el debido y oportuno pago de las contribuciones a su cargo (Ramos, 2019).

En congruencia con el propósito de la presente iniciativa, los legisladores consideran oportuno reformar el primer párrafo del artículo 23 del CFF a fin de establecer que aquellos contribuyentes que cuenten con una opinión favorable del Servicio de Administración Tributaria respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales sustantivas, podrán ejercer plenamente su derecho a la compensación universal de las cantidades que tengan a su favor en contra de aquellas que estén obligados a pagar, por adeudo propio o por retención de terceros, sin que tenga que ser límite para ello el que deriven de un mismo impuesto, sino que sea procedente cuando deriven de impuestos federales distintos a los de la importación, siempre que los administre la misma autoridad y no tengan un destino específico (Ramos, 2019).

De esta manera se garantiza de manera inequívoca el respeto a los derechos de los contribuyentes y, para aquellos contribuyentes cumplidos, se restablece el ejercicio a la compensación universal sin que ello implique un obstáculo para el Gobierno Federal en el establecimiento de mecanismos tendientes a evitar la evasión fiscal identificada con motivo de los saldos compensados cuyo origen es contrario a derecho (Ramos, 2019).

Por lo expuesto anteriormente, los legisladores someten a la consideración del Congreso de la Unión la siguiente Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman los artículos 23, primer párrafo, y 32-D, último párrafo, ambos 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.

“Artículo Primero. - Se reforma el primer párrafo del artículo 23 y el último párrafo del artículo 32-D, ambos 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 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.

...

Artículo 32-D.- (...)

I. a IV. (...)

Los proveedores a quienes se adjudique el contrato, para poder subcontratar, deberán solicitar y entregar a la contratante la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas del subcontratante, que se obtiene a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo Segundo. - Se deroga lo establecido en el artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

Transitorios.

Artículo Primero. - El presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo Segundo. - Los contribuyentes que, al 31 de diciembre de 2018, tengan saldos a favor de impuestos o cuenten con algún remanente de saldos a favor por concepto de impuestos no compensados, aplicarán lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las normas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria que se encuentren vigentes hasta el 31 de diciembre de 2018.

...” (Énfasis añadido) (Ramos, 2019).

El Congreso de la Unión revisará y discutirá la aprobación de la iniciativa citada, de ser aprobada beneficiará a las empresas del sector exportador y en general a todos los contribuyentes.

3. Capítulo III – Metodología

La presente investigación es mixta, cuantitativa y cualitativa para lo cual se utilizó información secundaria que deriva de diversas leyes, reglamentos y normas en materia fiscal, así como datos estadísticos y de comercio exterior.

Por el lado cuantitativo, se realizó un caso para ver en la práctica la aplicación de la compensación universal y los efectos de su eliminación, así como para demostrar las afectaciones que tienen los contribuyentes del sector exportador y con esto demostrar que la eliminación de la compensación universal no era la solución para combatir la evasión fiscal y que provocará un problema de flujo de efectivo al sector exportador.

Se realizó una investigación documental de las alternativas con que cuentan los contribuyentes para disminuir los efectos negativos de la eliminación de la compensación universal.

Se analizaron los argumentos que están haciendo valer los contribuyentes mediante los recursos legales, en específico, amparo. Asimismo, se obtuvo la opinión de expertos en la materia

Se obtuvo documentalmente, la iniciativa que fue presentada ante el Congreso de la Unión que pretende otorgar nuevamente el beneficio de la compensación universal, y que será discutida en pleno, con altas probabilidades de aprobarse ya que fue presentada conjuntamente por legisladores del partido mayoritario y de posición.

4. Capítulo IV – Resultados, conclusiones y recomendaciones

Con la finalidad de poder ver en la práctica la afectación financiera de las empresas del sector exportador, se analizó un caso real, del que se cambiaron los datos del nombre o denominación por Exportadora, S.A. de C.V. y se reservaron aquellos que pudieran afectar la privacidad del contribuyente.

4.1. Caso Exportadora, S.A. de C.V.

Se trata de una empresa constituida en el 2014, tiene cinco socios, se dedica a la maquila de productos para exportación exclusivamente, envía sus productos vía aérea a Estados Unidos de América reside en la Ciudad de México, los artículos que produce son microprocesadores para teléfonos y computadoras. La nave industrial donde se localiza es rentada, una parte de los componentes son enviados por el mismo cliente, los cuales ingresan a territorio nacional bajo la modalidad de importación temporal, tiene solo un cliente para el cual produce solo la cuota de productos que éste le indica cada mes.

En 2018 adquirió un terreno. Tiene 45 empleados que están registrados en el IMSS e Infonavit. Su coeficiente de utilidad es de .0794, mismo que se aplicó en los pagos provisionales de enero a abril 2019 (toda vez que a hasta fecha aún no presenta su declaración anual).

En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2018 hay un saldo a favor de IVA de \$488,000.00 que se compensará contra el pago provisional del mes de diciembre de 2018 que se paga en enero de 2019 por la cantidad de \$599,940.00, de acuerdo con las facilidades de la Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018. No se

compensará contra el ISR retenido por sueldos y salarios que también se refleja en el estado de situación financiera porque las reglas señaladas solo permiten que se realice contra impuestos propios (ver tabla 4.1).

Tabla 4.1.- Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2018

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.
Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2018
(Pesos)

ACTIVO		PASIVO	
<i>Circulante</i>		<i>Circulante</i>	
Bancos	832,560	Proveedores	12,238,000
Inversiones en Acciones	0	Acreedores diversos	15,620,000
Clientes	20,655,945	Sueldos x Pagar	6,034,875
Saldos a favor de IVA	488,000	ISR por pagar	563,288
Otros activos cíclicos	52,682	ISR sueldos y salarios	317,625
Inventarios	<u>2,645,050</u>	Seguridad social x Pagar	2,032,800
Suma de Activo Circulante	24,674,237	Impuestos x Pagar	<u>190,575</u>
		Suma de Pasivo Circulante	36,997,163
Mobiliario y equipo	2,152,300		
Equipo de Computo	1,535,000	CAPITAL	
Maquinaria y equipo	25,623,000	Capital social	50,000
Terreno	18,594,058	Resultado de Ej. Anteriores	19,400,444
Suma Activo No Circulante	47,904,358	Resultado del Ejercicio	<u>16,130,988</u>
		Suma el Capital	35,581,432
Total Activo	<u>72,578,595</u>	Suma Pasivo + Capital	<u>72,578,595</u>

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

Del estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018, podemos observar ingresos por ventas de exportación de \$247,871,340.00, costos de producción de \$195,310,500.00 y una utilidad contable por la cantidad de \$16,130,988.00 (ver tabla 4.2).

Tabla 4.2.- Estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.
Estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018
(Pesos)

Ingresos	247,871,340
Costos de producción	195,310,500
Utilidad Bruta	52,560,840
 <i>GASTOS DE OPERACIÓN</i>	
Gastos de operación	34,199,252
Utilidad en Operación	18,361,588
 <i>RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO</i>	
Productos Financieros	125,353
Gastos Financieros	2,354,820
<i>Resultado integral de operación neto</i>	-2,229,467
 Otros ingresos neto	 520
Otros gastos neto	1,653
<i>Otros ingresos (gastos) neto</i>	-1,133
 Utilidad Antes de Impuestos	 16,130,988

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

Para observar los efectos de la reforma fiscal que elimina la compensación universal la empresa nos proporcionó los estados financieros de enero y febrero de 2019 con cifras finales, del mes de marzo de 2019 con cifras previas y del mes de abril 2019 con cifras estimadas. Los datos del estado de resultados muestran las siguientes cifras durante los primeros cuatro meses del ejercicio (ver tabla 4.3).

Tabla 4.3.- Estado de Resultados del 01 de enero al 30 de abril de 2019

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.				
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de abril de 2019				
(Pesos)				
	<i>Enero</i>	<i>Febrero</i>	<i>Marzo</i>	<i>Abril</i>
Ingresos	20,655,945	41,313,452	61,970,398	82,627,433
Costos de producción	16,275,875	31,901,750	47,977,625	64,053,500
Utilidad Bruta	4,380,070	9,411,702	13,992,773	18,573,933
<i>GASTOS DE OPERACIÓN</i>				
Gastos de operación	2,827,465	5,749,951	8,820,674	11,672,807
Utilidad en Operación	1,552,605	3,661,751	5,172,099	6,901,126
Otros ingresos neto	32	32	88	128
Otros gastos neto	3,652	23,893	37,852	50,866
<i>Otros ingresos (gastos) neto</i>	-3,620	-23,861	-37,764	-50,738
<i>RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO</i>				
Productos Financieros	2,530	5,329	7,590	10,120
Gastos Financieros	165,855	335,369	554,554	679,112
<i>Resultado integral de operación neto</i>	-163,325	-330,040	-546,964	-668,992
<i>Depreciación</i>	158,085	314,664	469,762	623,405
Utilidad Antes de Impuestos	1,227,575	2,993,186	4,117,609	5,557,991

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

Con base a los ingresos que refleja el estado de resultados al 30 de abril de 2019 y el coeficiente de utilidad de 0.0794, la determinación de pagos provisionales de ISR quedaría como sigue (ver tabla 4.4).

Tabla 4.4.- Determinación de pagos provisionales de ISR

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.				
Ejercicio Fiscal 2019				
DETERMINACION DE PAGOS PROVISIONALES DE ISR				
	Enero	Febrero	Marzo	Abril
Ingresos del mes	20,658,475.00	20,660,306.00	20,659,207.00	20,659,565.00
Ingresos nominales del periodo	20,658,475.00	20,660,306.00	20,659,207.00	20,659,565.00
Ingresos nominales acumulados	20,658,475.00	41,318,781.00	61,977,988.00	82,637,553.00
(x) Coeficiente de utilidad	0.0794	0.0794	0.0794	0.0794
(=) Utilidad fiscal	1,640,282.92	3,280,711.21	4,921,052.25	6,561,421.71
(+) Inventario acumulable	-	-	-	-
(=) Base	1,640,282.92	3,280,711.21	4,921,052.25	6,561,421.71
(-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar	0	0	0	0
(-) PTU Pagada				
(-) Deducción inmediata	0	0	0	0
(=) Utilidad gravable	1,640,282.92	3,280,711.21	4,921,052.25	6,561,421.71
(x) Tasa Art. 10 30%	30%	30%	30%	30%
(=) Pago provisional	492,084.87	984,213.36	1,476,315.67	1,968,426.51
(-) Pagos provisionales efectuados con anterioridad	-	492,084.87	984,213.36	1,476,315.67
(=) Impuesto a pagar	492,084.87	492,128.49	492,102.31	492,110.84
(-) Saldo a favor de IVA compensado				
(=) Diferencia por pagar	492,084.87	492,128.49	492,102.31	492,110.84

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

La empresa nos proporcionó información del IVA determinado cada mes, donde se puede observar que todos los meses genera saldos a favor, debido a que es una empresa dedicada a las ventas de exportación, actos gravados a la tasa del 0% de acuerdo con la Ley del IVA. Como ya lo vimos en los capítulos anteriores, la empresa solo podría acreditar o solicitar en devolución los saldos a favor de IVA, sin embargo, no tendría contra que acreditar sus saldos a favor porque nunca generaría un impuesto a cargo por las actividades que realiza, únicamente le quedaría la opción de solicitar en devolución sus saldos a favor de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019 (ver tabla 4.5).

Tabla 4.5.- Determinación del IVA a pagar cada mes

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.
Ejercicio Fiscal 2019

DETERMINACIÓN DEL IVA A PAGAR DEL MES

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL
Total de ingresos cobrados gravados a la tasa del 16%				
Total de ingresos cobrados gravados a la tasa del 0%	20,658,475.00	20,660,306.00	20,659,207.00	20,659,565.00
IVA efectivamente cobrado en el mes	-	-	-	-
IVA acreditable efectivamente pagado	1,691,526.00	1,692,782.00	1,729,337.00	1,744,573.00
Total de IVA acreditable	1,691,526.00	1,692,782.00	1,729,337.00	1,744,573.00
Saldo a favor de IVA	(1,691,526.00)	(1,692,782.00)	(1,729,337.00)	(1,744,573.00)

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

Con base en los estados financieros, los papeles de trabajo anteriores y los datos proporcionados por la empresa se elaboró el flujo de efectivo para los cuatro primeros meses del año 2019, en el que se incluyeron los impuestos que a partir de 2019 tendrá que pagar derivado de la eliminación de la compensación universal.

En el flujo de efectivo se puede ver claramente la falta de liquidez a partir del mes de febrero y de ahí en adelante. Esto se debe a que a partir de enero tiene que pagar íntegramente el impuesto retenido por sueldos y salarios, también el ISR propio, pero como se tenía un saldo a favor de IVA al 31 de diciembre de 2018 por la cantidad de \$488,000.00 se compensó contra el pago de ISR propio de diciembre de 2018 en cantidad de \$599,940.00 resultando una diferencia por pagar en el mes de enero en cantidad de \$ 111,940.00.

En el mes de febrero ya se visualizan las presiones financieras al requerir \$1,035,564.49 para hacer frente a sus obligaciones financieras. En el mes de marzo aumenta a \$1,667,155.98 y para abril ya se requieren \$2,838,039.31, esto debe a que a partir de 2019 tiene

que pagar íntegramente los impuestos, ya no se le permite compensar sus saldos a favor de IVA (ver tabla 4.6).

Tabla 4.6.- Flujo de efectivo. Sin compensación universal (LIF 2019)

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.
EJERCICIO FISCAL 2019
FLUJO DE EFECTIVO
SIN COMPENSACIÓN UNIVERSAL (LIF 2019)

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL
SALDO INICIAL EN CUENTA BANCARIA	832,560	107,397	(1,035,564.49)	(1,667,155.98)
ENTRADAS DE DINERO				
INGRESOS POR VENTAS DE EXPORTACIÓN	20,655,945.00	20,655,945.00	20,657,507.00	20,656,946.00
PRESTAMOS				
	20,655,945.00	20,655,945.00	20,657,507.00	20,656,946.00
SALIDAS DE DINERO				
PAGO DE MAQUINARIA	325,000.00	325,000.00	325,000.00	325,000.00
PAGO DE INTERESES Y OTROS	166,945.00	186,956.00	230,827.00	135,002.00
PAGO DE SUELDOS	6,034,875.00	6,032,244.00	6,032,092.00	6,024,092.00
PAGO DE SEGURIDAD SOCIAL	2,032,800.00	2,010,265.00	2,105,365.00	2,253,606.00
PAGO ISN	190,575.00	190,575.00	190,496.00	190,492.00
PAGO A PROVEEDORES	12,238,000.00	12,241,526.00	11,592,782.00	12,079,337.00
PAGO DE ISR PROPIO	75,287.62	492,084.87	492,128.49	492,102.31
PAGO DE ISR SUELDOS Y SALARIOS	317,625.00	320,256.00	320,408.00	328,408.00
	21,381,107.62	21,798,906.87	21,289,098.49	21,828,039.31
SALDO FINAL EN CUENTA BANCARIA	107,397.38	(1,035,564.49)	(1,667,155.98)	(2,838,249.29)

SE REQUIERE FINANCIAMIENTO

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

De acuerdo con información proporcionada por la empresa, los saldos a favor de enero y febrero ya se solicitaron en devolución, ambos el 8 de marzo del presente año, sin que a la fecha las autoridades fiscales les hayan requerido información para validar la procedencia de ambas. Los saldos a favor de la empresa han incrementado cada mes (ver tabla 4.7).

Tabla 4.7.- Acumulado de saldos a favor de IVA. Sin compensación universal (LIF 2019)

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.				
EJERCICIO FISCAL 2019				
ACUMULADO DE SALDOS A FAVOR DE IVA. SIN COMPENSACIÓN UNIVERSAL (LIF 2019)				
	Enero	Febrero	Marzo	Abril
Saldos a favor de IVA al inicio del periodo	488,000.00	1,691,526.00	3,384,308.00	5,113,645.00
(-) Compensación de saldos a favor de IVA vs ISR propio	488,000.00			
(+) Saldos a favor de IVA generados en el mes	1,691,526.00	1,692,782.00	1,729,337.00	1,744,573.00
(=) Saldos a favor de IVA acumulados	1,691,526.00	3,384,308.00	5,113,645.00	6,858,218.00

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

Ante las presiones financieras, los socios de la empresa decidieron realizar una aportación para futuros aumentos de capital en cantidad de tres millones de pesos, mismos que serán reintegrados a los socios una vez que se recuperen los saldos a favor. De acuerdo con información proporcionada por el director general, inicialmente se planteó la opción de contratar un préstamo con algún banco, pero se encontraron con que la documentación que pedían, plazos, condiciones y requisitos no se adaptaban a sus necesidades. La tasa de interés anual era del 18%, entre la preparación y revisión de la documentación tardaría poco más de un mes y sin la garantía de otorgárselos por el nivel de apalancamiento con que opera la empresa, por los pasivos derivados de la adquisición a crédito de maquinaria y equipo. Fue entonces que se planteó la situación de la empresa a los cinco socios de la empresa y éstos decidieron realizar aportaciones para futuros aumentos de capital con la condición de que se los regresaran en seis meses (ver tabla 4.8).

Tabla 4.8.- Flujo de efectivo. Con aportaciones para futuros aumentos de capital (LIF 2019)

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.
EJERCICIO FISCAL 2019
FLUJO DE EFECTIVO
SIN COMPENSACIÓN UNIVERSAL (LIF 2019)

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL
<u>SALDO INICIAL EN CUENTA BANCARIA</u>	832,560	107,397	1,964,435.51	1,332,844.02
<u>ENTRADAS DE DINERO</u>				
INGRESOS POR VENTAS DE EXPORTACIÓN	20,655,945.00	20,655,945.00	20,657,507.00	20,656,946.00
APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL		3,000,000.00		
	20,655,945.00	23,655,945.00	20,657,507.00	20,656,946.00
<u>SALIDAS DE DINERO</u>				
PAGO DE MAQUINARIA	325,000.00	325,000.00	325,000.00	325,000.00
PAGO DE INTERESES Y OTROS	166,945.00	186,956.00	230,827.00	135,002.00
PAGO DE SUELDOS	6,034,875.00	6,032,244.00	6,032,092.00	6,024,092.00
PAGO DE SEGURIDAD SOCIAL	2,032,800.00	2,010,265.00	2,105,365.00	2,253,606.00
PAGO ISN	190,575.00	190,575.00	190,496.00	190,492.00
PAGO A PROVEEDORES	12,238,000.00	12,241,526.00	11,592,782.00	12,079,337.00
PAGO DE ISR PROPIO	75,287.62	492,084.87	492,128.49	492,102.31
PAGO DE ISR SUELDOS Y SALARIOS	317,625.00	320,256.00	320,408.00	328,408.00
	21,381,107.62	21,798,906.87	21,289,098.49	21,828,039.31
<u>SALDO FINAL EN CUENTA BANCARIA</u>	107,397.38	1,964,435.51	1,332,844.02	161,750.71

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

De no haberse aprobado la reforma, veríamos que los flujos de efectivo de la empresa alcanzarían para cubrir sus compromisos financieros, no aparecerían impuestos por pagar como una salida de efectivo, debido a que seguirían compensando sus saldos a favor de IVA contra el ISR a pagar propio y retenido a terceros. Los flujos de efectivo que tendrían serían buenos y suficientes, para llevar eficientemente su operación (ver tabla 4.9).

Tabla 4.9.- Flujo de efectivo. Con compensación universal (LIF vigente en 2018)

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.
EJERCICIO FISCAL 2019
FLUJO DE EFECTIVO
CON COMPENSACION UNIVERSAL (LIF VIGENTE EN 2018)

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL
SALDO INICIAL EN CUENTA BANCARIA	832,560	500,310	169,689	350,634
ENTRADAS DE DINERO				
INGRESOS POR VENTAS DE EXPORTACION	20,655,945.00	20,655,945.00	20,657,507.00	20,656,946.00
PRESTAMOS				
	20,655,945.00	20,655,945.00	20,657,507.00	20,656,946.00
SALIDAS DE EFECTIVO				
PAGO DE MAQUINARIA	325,000.00	325,000.00	325,000.00	325,000.00
PAGO DE INTERESES Y OTROS	166,945.00	186,956.00	230,827.00	135,002.00
PAGO DE SUELDOS	6,034,875.00	6,032,244.00	6,032,092.00	6,024,092.00
PAGO DE SEGURIDAD SOCIAL	2,032,800.00	2,010,265.00	2,105,365.00	2,253,606.00
PAGO ISN	190,575.00	190,575.00	190,496.00	190,492.00
PAGO A PROVEEDORES	12,238,000.00	12,241,526.00	11,592,782.00	12,079,337.00
PAGO DE IMPUESTOS				
	20,988,195.00	20,986,566.00	20,476,562.00	21,007,529.00
SALDO FINAL EN CUENTA BANCARIA	500,310.00	169,689.00	350,634.00	51.00

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

Los saldos a favor de IVA se compensarían mes con mes contra los impuestos por pagar propios o retenido a terceros, los excedentes podrían solicitarlos en devolución, y solicitar en devolución sus remanentes porque sus flujos de efectivo se lo permitirían. (ver tabla 4.10).

Tabla 4.10.- Acumulado de saldos a favor de IVA. Con compensación universal (LIF vigente en 2018)

EXPORTADORA, S.A. DE C.V.				
EJERCICIO FISCAL 2019				
ACUMULADO DE SALDOS A FAVOR DE IVA. CON COMPENSACIÓN UNIVERSAL (LIF VIGENTE EN 2018)				
	Enero	Febrero	Marzo	Abril
Saldos a favor de IVA al inicio del periodo	488,000.00	1,298,613.38	2,179,054.51	3,095,855.02
(-) Compensación de saldos a favor de IVA vs ISR Propio	563,287.62	492,084.87	492,128.49	492,102.31
(-) Compensación de saldos a favor de IVA vs ISR Sueldos	317,625.00	320,256.00	320,408.00	328,408.00
(+) Saldos a favor de IVA generados en el mes	1,691,526.00	1,692,782.00	1,729,337.00	1,744,573.00
(=) Saldos a favor de IVA acumulados	1,298,613.38	2,179,054.51	3,095,855.02	4,019,917.71

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la empresa examinada

En resumen, de acuerdo con los datos de la empresa examinada, la eliminación de la compensación universal si afectó la liquidez de la empresa. La empresa al tener que pagar sus impuestos a partir de 2019 sin la posibilidad de aplicar la compensación universal, afecto su liquidez. Un factor importante fue que la empresa tiene un nivel de endeudamiento elevado, que complica aún más su situación financiera.

En el caso examinado, se realizaron aportaciones para futuros aumentos de capital por parte de los socios, al resultar complicado y costoso el obtener un préstamo bancario y ante la urgencia de cumplir con sus obligaciones financieras.

La afectación será temporal, en tanto las autoridades fiscales le devuelven sus saldos a favor, en los plazos que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

4.2. Conclusiones

Con base en la investigación, los resultados muestran que la empresa si es afectada en su liquidez en el corto plazo por la implementación de esta nueva modalidad de compensación de contribuciones. Con base en lo anterior queda confirmada la primera hipótesis.

En el caso de estudio, la empresa tuvo que evaluar en el corto plazo, la obtención de financiamientos internos o externos para tener la liquidez suficiente que le permitan cumplir con sus obligaciones. Para subsanar esta carencia de flujo de efectivo, se vio obligada a obtener una aportación para futuros aumentos de capital de sus socios.

La empresa del caso estudiado pertenece al sector exportador quienes solo tendrán la opción de solicitar en devolución sus saldos a favor de IVA y en algunos casos de IEPS.

De acuerdo con los resultados de la investigación, se confirmó nuestra segunda hipótesis debido a que los factores que originaron la eliminación de la compensación universal fueron para combatir la evasión fiscal y con fines recaudatorios para compensar la disminución de la recaudación por los beneficios fiscales otorgados a la frontera norte y por la necesidad de allegarse de recursos para cumplir con el Presupuesto de Egresos de la Federación para 2019.

Por último, cabe mencionar que se ha presentado una iniciativa para reformar el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019, que permitirá nuevamente la compensación universal a los contribuyentes que cumplan oportunamente con sus obligaciones fiscales, con la limitante de que solo podrá aplicarse contra impuestos propios.

4.3. Recomendaciones

De acuerdo con datos obtenidos, es recomendable que se tomen los beneficios de la Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 que permite la compensación de las cantidades a favor generadas al 31 de diciembre de 2018 contra cualquier contribución propia siempre que la administre una misma autoridad, sean contribuciones que se causen con motivo de la importación y que no sean para un fin específico, esto con la finalidad de no realizar pagos de impuestos que afecten la liquidez de las empresas.

También es recomendable que se evalúe la posibilidad de interponer un amparo ante el primer acto de autoridad que les impida la compensación universal. Analizar costos y beneficios sabiendo que cualquier recurso legal no garantiza un resultado favorable. Como ya se analizó a lo

largo de la investigación, hay opiniones a favor y en contra respecto de la viabilidad de los amparos.

5. Bibliografía

- Álvarez Alcalá, A. (2019). *Opinión- Los límites a la compensación universal*. Recuperado de <https://expansion.mx/opinion/2019/02/11/opinion-los-limites-a-la-compensacion-universal>
- Banxico. (2019). *Educa Banxico*. Recuperado de <http://educa.banxico.org.mx/economia/crecimiento-pib.html>
- Banxico. (2019). *Glosario*. Recuperado de [www.banxico.org.mx: http://www.anterior.banxico.org.mx/divulgacion/glosario/glosario.html](http://www.anterior.banxico.org.mx/divulgacion/glosario/glosario.html)
- Carrasco Iriarte, H. (2017). *Los derechos humanos de los contribuyentes*. México: Editorial Porrúa.
- Castillo, A. (2019). *Cómo quedó la compensación universal en 2019*. México. Recuperado de IDOnline: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/01/17/como-queda-la-compensacion-universal-en-2019>
- CCF, Código Civil Federal. (2019). *Congreso de la Unión*. México. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_090318.pdf
- CFF, Código Fiscal de la Federación. (2019). *Congreso de la Unión*. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_241218.pdf
- Corporativo García Landa, S.C. (2019). *Amparo indirecto contra la eliminación de la compensación universal*. Recuperado de <http://www.garcialanda.com.mx/es/24-comunicados/106-es-viable-promover-amparo-indirecto-en-contra-de-la-eliminacion-de-la-compensacion-universal>
- CPEUM, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2019). *Congreso de la Unión*. Recuperado de [Diputados. México: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf)
- Deloitte. (2019). *Impugnación eliminación de la compensación universal*. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/tax/articles/impugnacion-eliminacion-compensacion-universal.html>
- Gaceta Parlamentaria*, año VI, número 1152. (2002). Recuperado de <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/58/2002/dic/20021214.html#Dictamenes>
- Gaindo Cosme, M. I. (2005). *Estudio práctico de la compensación universal y la devolución de los saldos a favor*. México: Ediciones Fiscales ISEF.

- Gordillo, A. (2018). *El subsecretario de Hacienda, Arturo Herrera Gutiérrez, explicó que los impuestos que se bajan en un lado necesitan ser compensados en otro*. Recuperado de <https://www.elcontribuyente.mx/2018/12/eliminar-compensacion-universal-de-creditos-fiscales-amortiguara-la-perdida-de-recaudacion-en-la-frontera-norte/>
- IMCP. (2015). *Criterios sustantivos emitidos por la Procuraduría de Defensa del Contribuyente*. Recuperado de <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/12/ANEXO-3-NOTICIAS-FISCALES-379.pdf>
- Impuestum. (2018). *IMCP propone medidas ante cancelación compensación universal*. Recuperado de Impuestum Contadores. México: <http://www.impuestum.com/noticias/987/IMCP+propone+medidas+ante+cancelaci>
- INEGI. (2019). Recuperado de https://www.inegi.org.mx/temas/balanza/default.html#Informacion_general
- Iniciativa Ley de Ingresos de la Federación*. (2019). Recuperado de https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2019/paquete/ingresos/LIF_2019.pdf
- KPMG. (2019). *Compensación universal*. Recuperado de <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2019/01/compensacion-universal.html>
- LIVA, Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2019). *Congreso de la Unión*. Recuperado de Diputados: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_301116.pdf
- LISR, Ley del Impuesto sobre la Renta (2019). *Congreso de la Unión*. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019. (2019). *Congreso de la Unión* Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2019_281218.pdf
- LIEPS, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. (2019). *Congreso de la Unión* Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lieps.htm>
- Pérez Chávez, J. (2004). *Compensación, acreditamiento, y devolución de impuestos*. México: Tax.
- Pérez Chávez, J. (2008). *Compensación Universal: Aplicación práctica*. México: Tax.
- PRODECON. (2014). *RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 003/2014*. Recuperado de http://prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2014/RECOMENDACION_SISTEMICA_IVA_doc_FINAL_5mayo2014.pdf
- Ramos Hernández, M. (2019). *Iniciativa que reforma el CFF y la LIF 2019*. Recuperado de http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2019-02-08-1/assets/documentos/Inic_PAN_23_32-D_CFF_compen_universal.pdf

- RCFF, Reglamento del Código Fiscal de la Federación. (2019). *Congreso de la Unión* Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf
- Resolución Miscelánea Fiscal. SAT. (2019). *Resolución Miscelánea Fiscal*. Recuperado de <https://www.sat.gob.mx/normatividad/37231/resolucion-miscelanea-fiscal->
- Rodríguez Mejía, G. (2001). *Revistas Jurídicas UNAM*. Recuperado de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4485>
- Saldívar, B. (2019). *El economista*. "Eliminación de compensación universal, medida con fines recaudatorios: expertos". Recuperado de <https://www.economista.com.mx/economia/Eliminacion-de-compensacion-universal-medida-con-fines-recaudatorios-expertos-20190207-0112.html>
- SAT. (2017). *Boletín P057*. Recuperado de [www.sat.gob.mx: http://omawww.sat.gob.mx/sala_prensa/boletin_tecnico/Documents/Boletin2017_P057.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/sala_prensa/boletin_tecnico/Documents/Boletin2017_P057.pdf)
- SCJN. (2012). *SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN*. Recuperado de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/2002/2002346.pdf>
- SAT. (2019). *Sexta resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018*. Recuperado de https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5549191&fecha=30/01/2019
- SHCP. *Criterios Generales de Política Económica*. (2019). Recuperado de https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2019.pdf
- UDLA. (2017). *Evasión Global 2017*. Recuperado de [www.sat.gob.mx: http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Evasion_global2017.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Evasion_global2017.pdf)
- Vera Crestani, R. (2019). *La eliminación de la compensación universal es inconstitucional*. Recuperado de <https://www.bhrewmx.com.mx/2019/01/04/la-eliminacion-de-la-compensacion-universal-es-inconstitucional/>