



Universidad Autónoma de Querétaro  
Facultad de Contaduría y Administración

La compensación en el Impuesto al Valor Agregado

Tesis  
Que como parte de los requisitos para obtener el grado de  
Maestro en Impuesto

Presenta  
Amalia Hernández Rodríguez

Santiago de Querétaro, Qro; Febrero 2006

**BIBLIOTECA CENTRAL**  
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

No. Adq. H70900

No. Título \_\_\_\_\_

Clas TS 336.2714

H557c

**BIBLIOTECA CENTRAL**  
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO



Universidad Autónoma de Querétaro  
Facultad de Contaduría y Administración  
Maestría en Impuestos

## LA COMPENSACION EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro en Impuestos

**Presenta:**

Amalia Hernández Rodríguez

**Dirigido por:**

Dr. J. Arturo Sánchez Aceves

#### SINODALES

Dr. J. Arturo Sánchez Aceves  
Presidente


Dra. Graciela Lára Gómez  
Secretario


M.I. Jesús Hurtado Muñoz  
Vocal

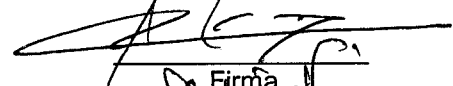
M.I. Luis Briseño López  
Suplente


M.I. Antonio Pérez Olvera  
Suplente


C.P. Héctor Fernando Valencia Pérez  
Director de la Facultad de Contaduría y  
Administración

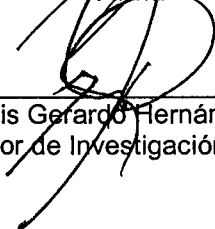
  
Firma

  
Firma

  
Firma

  
Firma

  
Firma

  
Firma

Dr. Luis Gerardo Hernández Sandoval  
Director de Investigación y Posgrado

Centro Universitario  
Querétaro, Qro.  
Febrero. 2006  
México

## RESUMEN

El principal objetivo de la presente tesis, es demostrar la procedencia y aplicación de la compensación en los saldos a favor del impuesto al valor agregado contra el mismo impuesto al valor agregado. Para ello se consideró a la compensación desde su origen como forma de extinción de las obligaciones fiscales, figura contemplada en el derecho común, hasta su aplicación en el derecho fiscal. Esta investigación se realizó documentalmente en diferentes centros culturales, en libros, revistas, diversos pronunciamientos de los Tribunales, criterios normativos emitidos por la autoridad tributaria, reformas del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Resolución de la Miscelánea Fiscal para, 2003, 2004 y 2005. Con respecto a la reforma al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de de 2004, los artículos 23 y 2º transitorio contemplan la introducción de la compensación universal a partir del 1º de julio del 2004, esto es, se podrán compensar los saldos a favor de distintas contribuciones. Esta modificación se ha cuestionado en virtud de que el Sistema de Administración Tributaria a través de criterios que ha publicado y conforme al artículo 6º. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que no se puede compensar el impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, sólo aplica el acreditamiento. En nuestra opinión, y después de haber realizado nuestra investigación, se concluye que si es aplicable la compensación universal en estos casos. lo anterior se funda tanto en principios generales de derecho, como a lo establecido en el artículo 23 del Código Tributario reformado, contrariamente a lo que establece la autoridad administrativa, al permitir sólo el acreditamiento, el cual no es actualizable, como lo es la compensación; en consecuencia el contribuyente está ante una situación de pérdida de poder adquisitivo y falta de derecho, pues el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación si contempla la compensación y no existe fundamento legal alguno que lo prohíba.

**(Palabras clave:** Extinción, acreditamiento, compensación, impuesto al valor agregado)

## SUMMARY

The main objective of this thesis is to demonstrate the legal basis and application of compensation when there are balance of payment surpluses in the value added tax compared to the value added tax itself. To achieve this, we considered the origin of compensation as a form of exemption from tax obligations, a point included in common law, and continued on to its application to tax law. This research was based on documents from different cultural centers, textbooks, journals, judgments handed down by the courts, normative criteria issued by tax authorities, reforms to the Federal Tax Code, the Value Added Tax Law and the Miscellaneous Tax Resolutions from 2003, 2004 and 2005. Regarding the reform to the Federal Tax Code, published in the Official Journal of the Federation on January 5, 2004, Articles 23 and Transitory 2 include the introduction of general compensation as of July 1, 2004; this means that balance of payment surpluses for different taxes can be compensated. This modification has been questioned since the Tax Administration System, through criteria that has been published and in accordance with Article 6 of the Value Added Tax Law, establishes that there should be no compensation regarding the Value Added Tax when compared to the Value Added Tax itself and that only a credit can be applied. It is our opinion, after having carried out this research, that the general compensation is applicable to these cases. This is based both on general legal principles and on what has been established in the reformed Tax Code, in contradiction to what the administrative authorities state, permitting only a credit to be applied which is not updatable as is a compensation. As a result, the taxpayer is faced with a loss of purchase power and a lack of legality since Article 23 of the Federal Tax Law does include compensation and there is no law whatsoever that prohibits it.

**(Key words:** Compensation, credit, exemption, Value Added Tax)

## **DEDICATORIAS**

### **A MI HIJO**

**Jesús Alberto**

Por ser la razón de mi existir y mi inspiración de triunfo, por su comprensión cuando lo tenía que dejar para acudir a las aulas de estudio.

### **A MI COMPAÑERO DE VIAJE**

Por su comprensión, apoyo incondicional y confianza que me ha brindado en cada momento de nuestra vida junta, compartiendo mis triunfos y fracasos.

### **A MIS PADRES**

Con especial cariño, por enseñarme, que lo más importante de trabajar con dedicación, es producir y disfrutar el fruto de nuestro esfuerzo.

### **A MI ASESOR DE TESIS**

**Dr. J. Arturo Sánchez Aceves**

Mi más sincero agradecimiento, por que sin sus consejos y sabiduría jamás hubiese podido hacer realidad la terminación de mi tesis; pero sobre todo por ser una gran persona que con su dedicación y paciencia, supo orientarme por el camino del éxito y enseñarme que el ser humilde es la mejor manera de aprender y de transmitir los conocimientos.

Eternamente, mil gracias.

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A DIOS**

Por dárme la fe y el valor necesario para realizar mi sueño y la fuerza para hacerlo realidad.

### **A MI ALMA MÁTER**

Quien siempre me ha acogido, y ha hecho crecer con cada uno de los conocimientos adquiridos, haciéndome más fuerte y capaz para enfrentar los que faltaban por venir.

# ÍNDICE

	Página
Resumen	i
Summary	ii
Dedicatorias	iii
Agradecimientos	iv
Índice	v
Índice de cuadros	vii
INTRODUCCIÓN	1
<b>CAPÍTULO PRIMERO</b>	
<b>LAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b>	
1.1. Las formas de extinción de obligaciones en el derecho común.	4
1.2. Extinción de las obligaciones en el derecho fiscal	11
1.2.1. El pago.	13
1.2.1.1. Fecha y Lugar de pago.	14
1.2.1.2. Formas de pago	16
1.2.1.3. Orden en la aplicación del pago.	18
1.2.1.4. Tipos de pago	19
1.2.2. La condonación.	24
1.2.2.1 conceptos.	24
1.2.2.2. Tipos de condonación.	26
1.2.3. La compensación.	29
1.2.4. La prescripción.	29
1.2.4.1. Principales características de la prescripción.	31
1.2.4.2. Interrupción de la prescripción.	32
1.2.4.3. Tipos de prescripción.	36
1.2.4.4. Diferencias entre prescripción y caducidad.	38
<b>CAPÍTULO SEGUNDO</b>	
<b>LA COMPENSACIÓN</b>	
2.1. Concepto.	42
2.2. Fundamento y origen.	44
2.3. Requisitos para la compensación	46
2.3.1. Requisitos en el derecho común.	46
2.3.2. Requisitos en el derecho fiscal.	50
2.4. Tipos de compensación en el derecho común.	55
2.4.1. Compensación legal.	56



	<b>Página</b>
2.4.2. Compensación Convencional.	59
2.4.3. Compensación Judicial.	61
2.5. Compensación fiscal	62
2.6. Compensación Universal.	67
2.6.1. Fundamento Legal.	70
2.6.2. Cantidades susceptibles de compensación universal.	71
2.6.3. Impuestos no susceptibles de compensación universal	73
2.6.4. Compensación del impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado.	81
2.6.5. Requisitos para realizar la compensación universal.	81
2.7. Compensación de pago de lo indebido.	86
2.8. Compensación de oficio.	89
 <b>CAPITULO TERCERO</b>	
<b>COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A FAVOR CONTRA EL PROPIO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>	
3.1. El impuesto al valor agregado y la compensación universal.	94
3.2. El Criterio de las autoridades fiscales con respecto a la compensación del impuesto al valor agregado contra el mismo impuesto.	98
3.3. Diferencia entre el acreditamiento y la compensación en el impuesto al valor agregado.	101
3.4. La necesidad de introducir la posibilidad de compensar el impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado.	110
<b>CONCLUSIONES</b>	122
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	125

## ÍNDICE DE CUADROS

<b>Cuadro</b>	<b>Página</b>
2.1 Saldos a favor contra los impuestos por los que se puede compensar.	72
2.2 El pago Indebido contra los impuestos por los que se puede Compensar.	72
3.1 Saldos a favor contra los impuestos por los que se puede compensar.	99
3.2. Comparativo que permite apreciar la conveniencia de aplicar la compensación o el acreditamiento en los saldos a favor del impuesto al valor agregado.	109

## INTRODUCCIÓN

El tema general de la extinción de la obligación tributaria y sus diversas formas, entre las cuales se encuentra "la compensación" será analizado en el desarrollo de la siguiente tesis, a partir del marco doctrinario que el derecho común en su carácter supletorio a la aplicación del derecho tributario

Comenzaremos por mencionar que se conoce como "extinción de obligaciones tributarias", a los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales un tributo deja de existir jurídica y económicamente.

Luego entonces, las obligaciones fiscales se extinguen por regla general, por los mismos medios que establece el derecho privado para la extinción de las obligaciones civiles, aún y cuando contemple modalidades especiales y propias que les imprime el derecho fiscal, debiendo aclararse que determinadas formas de extinción del derecho común no son contempladas por el derecho fiscal.

Ahora bien, una forma de extinguir la obligación tributaria es a través de la compensación, la cual se da cuando dos o más sujetos adquieren la doble calidad de deudores y acreedores entre sí.

La compensación "es un principio universalmente admitido, que tiene su origen en el derecho romano, en México, la figura de la compensación se establece en los artículos 2185 y 2186 del Código civil Federal, el cual menciona que el efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley dos deudas. Esta figura adoptada por el derecho fiscal es regulada en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 23, en el cual se exponen lineamientos necesarios para su operación; mismos que hasta junio del 2004 la compensación de saldos a favor se aplicaba contra saldos a cargo de una misma contribución, no obstante esta figura se encontraba limitada a compensarse contra impuestos de la misma naturaleza,

situación que se modificó a partir del 1º julio de 2004, fecha en que entra en vigor "la compensación universal", para permitir que los contribuyentes puedan compensar las cantidades que tengan a favor contra el adeudo de un impuesto distinto.

Una de los principales propósitos que motivó a la autoridad a modificar los lineamientos establecidos para la compensación universal, fueron entre otros los beneficios de simplificación administrativa, eliminar las distorsiones que provocan las complejidades de la legislación fiscal, así como mejorar la estructura del marco legal tanto para el fisco como para el contribuyente.

Sin embargo la entrada en vigor de la compensación universal presentó casos especiales en los que no es aplicable, y que por lo tanto, requieren de un estudio por separado, tal es el caso de la compensación del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, razón de ser del presente proyecto, en la cual el Sistema de Administración Tributaria no permite la compensación de este impuesto, y lo ha expresado así en criterios que ha emitido y corroborado en Reglas de Miscelánea, y en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde establece que se podrá llevar a cabo el acreditamiento, más no la compensación. Contrario a lo anterior, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación No restringe este tipo de compensación, luego entonces ¿Se puede compensar impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, aplicando lo establecido en el Código Fiscal de la Federación?, ¿Cuál es la diferencia que existe entre acreditamiento y compensación?, ¿La Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede limitar la compensación a través de criterios o Reglas de Miscelánea? ¿La entrada en vigor de la compensación universal está cumpliendo su cometido de simplificación administrativa?. Los anteriores cuestionamientos, han originado que el tema de la compensación haya sido considerado como tema de estudio para el desarrollo de la presente tesis, apoyándonos en diversos pronunciamientos emitidos por los Tribunales, criterios y opiniones de autores especialistas en la materia.

En el primer capítulo, se hace un estudio general sobre las diferentes formas de extinción de obligaciones dentro del derecho común, los cuales en algunos casos son diferentes a las que se establecen en el derecho fiscal, sin embargo las primeras constituyen el origen o talón de fondo de las normas tributarias.

En el segundo capítulo, se analizó a la figura de la compensación, como forma de extinción de obligaciones fiscales en forma particular, tanto en el derecho común, como en el derecho fiscal, concluyendo que la figura de la compensación constituye una forma de extinguir obligaciones entre el sujeto pasivo (contribuyente), y el sujeto activo (fisco), cuando en ambos casos se reúnen a la vez calidad de deudor y acreedor.

Por último, en el tercer capítulo, se considera el tema de la compensación en su nueva modalidad de compensación universal, y es aquí donde surge el propósito del trabajo de tesis, por la importancia que reviste esta forma de extinción de obligaciones fiscales, se establece una investigación documental, concluyendo que, es procedente la aplicación de la compensación del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, en virtud de que los resultados después de efectuar los cálculos establecidos para la traslación y el acreditamiento establecidos en la propia Ley del impuesto al valor agregado, es un saldo a favor, que se convierte en un adeudo que tiene el fisco con el contribuyente, al cual ya no se le puede aplicar otro acreditamiento, sino que se convierte en una cantidad que normativamente puede ser compensada, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Código Fiscal, de la Federación, principios generales de derecho y diversos pronunciamientos y criterios emitidos por los Tribunales.

Por lo tanto, siendo la compensación una forma de extinguir la obligación tanto en el derecho común como en el derecho tributario, no encontramos fundamento alguno que prohíba la compensación universal del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado.

## CAPITULO PRIMERO

### LAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

**Sumario:** 1.1. Las formas de extinción de obligaciones en el derecho Común. 1.2. Las formas de extinción en el derecho fiscal. 1.2.1. El pago. 1.2.1.1. Fecha y Lugar de pago. 1.2.1.2. Formas de pago 1.2.1.3. Orden en la aplicación del pago. 1.2.1.4. Tipos de pago 1.2.2. La condonación. 1.2.2.1. Concepto. 1.2.2.2. Tipos de condonación. 1.2.3. La compensación. 1.2.4. La prescripción. 1.2.4.1. Principales características de la prescripción. 1.2.4.2. Interrupción de la prescripción. 1.2.4.3. Tipos de prescripción. 1.2.4.4. Diferencias entre prescripción y caducidad.

#### 1.1. Las formas de extinción de obligaciones en el derecho común.

Antes de dar inicio con el estudio concerniente a la extinción de obligaciones tributarias, resulta necesario realizar de manera somera un análisis de las formas de extinción de obligaciones en el derecho común, toda vez que el origen de este tema se encuentra precisamente en las figuras jurídicas que se han creado a través del tiempo en el derecho civil, muchas de las cuáles inclusive, provienen del derecho romano.

Las formas de extinción en el derecho común, son más numerosas que las que existen en otras ramas del derecho, de entre las cuales se distinguen las siguientes formas: El Pago, término extintivo, novación, dación en pago, compensación y confusión remisión de deuda, caducidad, condición resolutoria y prescripción.

Por su generalidad, iniciaremos por comentar el Pago, que es la forma natural de extinguir las obligaciones, pues se extinguen éstas dando una cosa, prestando un servicio u observando la abstención objeto de una obligación, tratándose de obligación de dar, de hacer o de no hacer.

Con el pago se aplaca al acreedor al satisfacer su interés.<sup>1</sup>

Además de lo anterior, debemos destacar que esta forma de extinción es la más importante y la más utilizada de todas, y por su sencillez en cuanto a la forma de enunciarla, nos remitimos al Código Civil en cuyo artículo 2062 Dice: "pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida", en tratándose de las obligaciones de dar y "la prestación del servicio que se hubiere prometido", para las obligaciones de hacer.

Lo anterior presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. Las más de las veces la determinación le corresponde al propio deudor tributario; en otras ocasiones, es la autoridad fiscal la que debe hacer tal determinación en uno u otro caso, la determinación es un requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y éste, a su vez, es un prerequisite para la realización del pago.<sup>2</sup>

En el derecho privado se han suscitado muchos debates sobre la naturaleza del pago. Algunos sostienen que es un acto jurídico (unilateral o bilateral; contractual o no contractual); para otros constituye un hecho jurídico, y para algunos más un acto debido. Nosotros concordamos con Sergio Francisco de la Garza en que "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.

En cuanto a **la novación**, está, tenemos que extingue una obligación preexistente, pues, en realidad lo que sucede, es que viene a crearse una nueva obligación que sustituye a la primera. Para que exista se debe cumplir con los siguientes requisitos: Preexistencia de una obligación, creación de una nueva

---

<sup>1</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. "Obligaciones Civiles", tercera edición, editorial HARLA, México, 1984, Pág. 310.

obligación, un cambio sustancial entre la primera obligación y la nueva y el propósito de novar.<sup>3</sup>

Ahora bien, la novación puede ser objetiva y subjetiva, será objetiva, cuando la obligación nueva tiene un objeto o bien una diferente relación jurídica. Al respecto, *será objetiva* cuando la obligación primitiva tenga un objeto de dar, y la nueva obligación uno de hacer o viceversa.

En cuanto a la *relación jurídica*, ésta se puede identificar cuando la primera obligación tiene una relación pura y simple, y la segunda la tiene sujeta a una modalidad, o bien cuando se cambia el tipo de contrato o su reglamentación.

Por lo que respecta a la novación subjetiva, esta surge cuando el convenio solemne por el cual se extingue una obligación con consentimiento del deudor, viene a crear una nueva, en donde el acreedor es persona diversa del que figuraba en la que se extinguió.<sup>4</sup>

Continuando con otro tipo de extinciones de obligaciones en materia civil, corresponde ahora hacer el comentario sobre la dación en pago, el cual es considerado un convenio en que el acreedor acepta recibir del deudor, por pago de su crédito, un objeto diverso del que se le debe.<sup>5</sup>

Tradicionalmente, se considera a la dación en pago como un modo de extinción especial y más bien, como una variedad del pago, por excepción a la regla que obliga al deudor a entregar exactamente lo que debe. Pero cada vez más es abandonada esta opinión por los autores modernos, quienes sostienen que la

---

<sup>2</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", décima tercera edición, editorial Porrúa, S.A. México 1985, Pág. 597.

<sup>3</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Op. Cit. Pág. 451.

<sup>4</sup> GUTIÉRREZ GONZALEZ, Ernesto. "Derecho de las obligaciones", quinta edición, editorial CAJICA, S.A. México 1980. Pág. 840 y 845.

<sup>5</sup> *Ibidem*. Pág., 895



dación en pago implica una novación por cambio de objeto; el acreedor acepta sustituir su antiguo crédito por uno nuevo cuyo objeto es diferente; el nuevo crédito sólo ha durado un instante: el tiempo transcurrido entre el convenio de dación en pago y su cumplimiento; pero la rapidez con que estas dos operaciones se suceden no altera su naturaleza.<sup>6</sup>

De esta forma, para explicar la naturaleza jurídica de la dación en pago se han formado dos corrientes: La primera, estima que la naturaleza de esta figura, es la de una simple forma de pago, ya que en virtud de un convenio entre acreedor y deudor, aquél consiente en recibir un objeto diverso del debido sin que ello implique la creación de una nueva obligación. La segunda, sostiene que la dación en pago, es una novación objetiva por cambio del objeto.<sup>7</sup>

Otra forma de extinción de obligaciones, se da cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. A esta forma se le conoce como compensación, la cual tiene su fundamento y origen en la buena fe, pues nadie debe pretender el cobro de su crédito sin pagar al mismo tiempo el monto de su deuda frente a la misma persona.<sup>8</sup>

- a. En la doctrina se conocen cuatro clases de compensación:
- b. La compensación legal, tiene lugar por mandato de ley
- c. La compensación convencional, es la que se realiza a través de un convenio que celebran los acreedores recíprocos.
- d. La compensación facultativa. Es la que depende exclusivamente de la voluntad de una de las partes.
- e. La compensación judicial. Se verifica cuando en un juicio el

---

<sup>6</sup> ROJINA VILLEGAS, Rafael. "Derecho Civil Mexicano", Tomo quinto, volumen II, 5ª. edición, editorial Porrúa, S.A., México 1985. Pág. 626.

<sup>7</sup> GUTIÉRREZ GONZALEZ, Ernesto. Op. Cit. Pág. 897.

<sup>8</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel Op. Cit. Pág. 481.

demandado, acreedor a su vez del actor por un crédito ilíquido, reconviene a éste, buscando el reconocimiento y liquidación de su derecho personal, y la compensación respectiva.<sup>9</sup>

**La confusión**, es una forma muy peculiar de extinción de obligaciones, pues como su nombre lo indica existe confusión entre las calidades, tanto del acreedor, como del deudor, ya que se reúnen ambas calidades en una misma persona. En este caso la confusión renace si la confusión cesa.

Al respecto de lo anterior, la confusión supone que las dos calidades de acreedor y de deudor se hallan reunidas en la misma persona: Primus, deudor de secundus, hereda de éste. Su crédito queda paralizado, pues no puede uno ser deudor de sí mismo.<sup>10</sup>

Luego entonces, siendo un requisito indispensable para la existencia de toda obligación que haya dos sujetos, acreedor y deudor, es lógico que cuando falta esta dualidad de sujetos la obligación desaparezca.<sup>11</sup>

Existen tres casos en los que se da la confusión:

- El primero, cuando un acreedor asume al mismo tiempo calidad de su deudor,
- Cuando un tercero sucede tanto al acreedor como al deudor en la relación obligacional.
- Cuando por azar resulta el deudor beneficiado.

---

<sup>9</sup> GUTIÉRREZ GONZALEZ, Ernesto. Op. Cit. pág. 888.

<sup>10</sup> GAUDEMET, Eugène. "Teoría General de las Obligaciones", segunda edición, editorial Porrúa, S.A., México, 1984. Pág. 450.

<sup>11</sup> AZUA REYES, Sergio T. "Teoría General de las Obligaciones", primera edición, editorial Porrúa, S.A. México 1993. Pág. 345.

En la Remisión de deuda, la obligación se extingue por el perdón que el acreedor concede a su deudor, libertándolo del débito.<sup>12</sup>

En este sentido, tenemos que esta forma de extinción, también se le conoce como el acto por virtud del cual el acreedor dimite voluntaria y unilateralmente al derecho de exigir, total o parcialmente a su deudor, el pago de la prestación debida<sup>13</sup>

Luego entonces, la remisión no es un contrato del que nazcan simples obligaciones, sino un acto de disposición por el que el acreedor se desprende de un valor activo de su patrimonio. En el remitente deberá concurrir, por tanto, aparte de la capacidad de obrar necesaria para todos los negocios jurídicos que merman el patrimonio, el poder de disposición sobre el crédito remitido.<sup>14</sup>

Por consiguiente, podemos mencionar que el perdón de una deuda garantizada con fianza, prenda o hipoteca, implica la renuncia o remisión de tales derechos accesorios, pues lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Pero de manera inversa, la renuncia a las garantías reales o la remisión de la fianza no implican la supresión del crédito principal.<sup>15</sup>

Por lo que respecta a la prescripción, tenemos que es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la Ley. Existen dos clases de prescripción: La adquisitiva o positiva, que sirve para adquirir bienes mediante el transcurso del tiempo, y bajo los requisitos establecidos por la ley, y la liberatoria, extintiva o negativa, que sirve para librar al deudor de sus obligaciones, mediante el transcurso del tiempo.

---

<sup>12</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Op. Cit. Pág. 497.

<sup>13</sup> GUTIÉRREZ GONZALEZ, Ernesto, Op. Cit. Pág. 879.

<sup>14</sup> ROJINA VILLEGAS, Rafael., Op.Cit. Pág. 654.

<sup>15</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Op. Cit. Pág. 499.

Luego entonces, para que la prescripción exista se necesita un lapso de 10 años contados desde que una obligación pudo exigirse. Para que se extinga el derecho de pedir su cumplimiento se requiere que no exista suspensión ni interrupción.<sup>16</sup>

Toca ahora el turno a, **la caducidad**, figura jurídica de vital importancia en nuestro sistema jurídico, pues la misma se considera como una sanción que se pacta, o se impone por ley, a la persona que dentro de un plazo legal, no realiza voluntaria y conscientemente la conducta positiva para hacer que nazca, o para que se mantenga vivo, un derecho sustantivo o procesal, según sea el caso. Al igual que en la prescripción, también, existen dos clases de caducidad, convencional y establecida por ley. La convencional es la sanción que se pacta, y que se aplicará a una persona de las que intervienen en un convenio, y la establecida por ley, es la sanción que impone la ley, a la persona que dentro del plazo que la propia ley establece.<sup>17</sup>

En **la Condición Resolutoria**, se da un acaecimiento de relación contingente, pues no se sabe si habrá de producirse o no. La condición puede ser suspensiva o resolutoria. Será suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación, será resolutoria, cuando cumplida, resuelve la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiere existido.<sup>18</sup>

Finalmente, en el derecho común se tiene una forma peculiar de extinción de obligaciones. Nos referimos al **término extintivo**, que es una forma que extingue la eficacia de la obligación, ya que ésta se sujeta al término o plazo si la iniciación de sus efectos, o su extinción, depende de la llegada de un acontecimiento futuro necesario; es decir, si la resolución de éstos queda sometida al advenimiento de un

---

<sup>16</sup> ibídem Pág. 425.

<sup>17</sup> GUTIÉRREZ GONZALEZ, Ernesto, Op. Cit. Pág. 869.

<sup>18</sup> BEJARANO SANCHEZ, Manuel. Op. Cit. Pág. 471.

suceso cierto y futuro al que se sujetó la extinción de la obligación.<sup>19</sup>

## 1.2. Extinción de las obligaciones en el derecho fiscal.

El tema referente a la extinción de la obligación tributaria y la serie de cuestiones a ella vinculadas, deben abordarse dentro del marco general de la teoría de la obligación, toda vez que, la obligación tributaria constituye solamente una especie dentro del género de las obligaciones jurídicas en general, con las peculiaridades del caso que varios estudiosos de la materia contemplan, es decir; la extinción de obligaciones fiscales, provienen en su origen del derecho común.

Las obligaciones fiscales se extinguen por regla general, por los mismos medios que establece el derecho privado, para la extinción de las obligaciones civiles, aunque con modalidades especiales y propias que les imprime el derecho fiscal, debiendo aclararse que determinadas formas de extinción del derecho común no son contempladas por el derecho fiscal.

En este sentido, algunos autores mencionan que la extinción del pago son *“Los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales un tributo deja de existir jurídica y económicamente hablando”*<sup>20</sup>

Por consiguiente, la obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación.

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer estáticas, ya que es necesario dar certeza jurídica

---

<sup>19</sup> BEJARANO SANCHEZ, Manuel. Op. Cit. Pág. 531

<sup>20</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “Derecho Fiscal”, editorial Themis, décimo séptima edición, México, 2003. Pág. 463.

de su principio y fin en la esfera jurídica de los particulares. El Principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfechas la conducta debida: Dar, hacer, no hacer o tolerar, culminan su existencia, de donde derivamos que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se produce con la presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción, etc., será el cumplimiento del mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal, sin embargo, en la obligación sustantiva se extingue mediante: el pago, la compensación, prescripción y caducidad.<sup>21</sup>

Por necesidad lógica, el tema referente a la extinción de la obligación tributaria y la serie de cuestiones a ella vinculadas, deben abordarse dentro del marco general de la teoría de la obligación, la cual constituye solamente una especie dentro del género de las obligaciones jurídicas en general, con las peculiaridades del caso.<sup>22</sup>

Aun cuando existen diversos modos de extinguir la obligación tributaria, el más común y además el normal es el cumplimiento o pago, tal como ocurre en las obligaciones de derecho privado. El cumplimiento reviste diferentes caracteres en las obligaciones de dar (relaciones tributarias sustantivas) y en las obligaciones de hacer o de no hacer, aunque en relación al presente trabajo de investigación, abordaremos únicamente la obligación principal, esta es la obligación de dar al sujeto activo lo que le corresponde pagar por parte del sujeto pasivo.

Por todo lo anterior en los siguientes párrafos, nos abocaremos a mencionar las formas más comunes de extinción de la obligación fiscal, que se admiten en el derecho fiscal, y que son: el pago, la condonación, la compensación, y la prescripción.

---

<sup>21</sup> DELGADILLO, Humberto, "Principios de Derecho Tributario", 4ª edición, editorial LIMUSA, México. 1991, Pág. 123.

<sup>22</sup> JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. "Lecciones de Derecho Tributario", editorial THOMSON, México. Pág. 248.

### 1.2.1. El Pagó.

El pago és el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditória del sujeto activo.<sup>23</sup>

Pago o cumplimiento, "es la entrega de la cosa o cantidad debida", tratándose de las obligaciones de dar y "la prestación del servicio que se hubiere prometido", para las obligaciones de hacer.<sup>24</sup>

Lo anterior presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. Las más de las veces, de conformidad con el artículo 6o, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la determinación le corresponde al propio deudor tributario; en otras ocasiones, es la autoridad fiscal la que debe hacer tal determinación en uno u otro caso, la determinación es un requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y éste, a su vez, es un prerequisite para la realización del pago.

De acuerdo con su acepción jurídica clásica, pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir.<sup>25</sup>

Algunos autores, refieren al pago en base a los principios a los que queda sujeto. Dentro de éstos encontramos el principio de identidad, que significa que ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no de otra, es decir,

---

<sup>23</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., Pág. 597.

<sup>24</sup> Código Civil Federal, ediciones DELMA, segunda edición. Artículo 2062.

<sup>25</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit... Pág. 555.

si la deuda consiste en dinero, ésta deberá cumplirse en dinero y no en bienes distintos. El principio de integridad, consiste en considerar la deuda pagada hasta que la prestación es cubierta en su totalidad. El principio de indivisibilidad, entendiéndose por tal, que el pago no podrá hacerse en parcialidades si no mediante convenio entre partes.<sup>26</sup>

#### **1.2.1.1. Lugar y fecha de Pago.**

Se refiere al lugar geográfico o bien a la autoridad ante la que se debe presentar la entrega de la prestación.<sup>27</sup>

El pago debe hacerse en la oficina recaudadora que tenga jurisdicción sobre el domicilio del contribuyente, o bien en la institución autorizada mediante ley.<sup>28</sup>

Ahora bien, como regla general tenemos que el sujeto pasivo directo debe hacer el pago a través de la oficina receptora de su jurisdicción. La autoridad hacendaria, en su afán de dar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ha autorizado y obtenido la colaboración de las instituciones de crédito para que por su conducto se cubran determinados gravámenes, sin embargo, el pago de determinados impuestos, debe efectuarse en el Banco de México, o en la Tesorería de la Federación, y otros por conducto de terceros, que son auxiliares del fisco, que tienen carácter de retenedores ó de recaudadores.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, "Nociones de Derecho Fiscal", octava edición, editorial PAC. México. 2003, Pág. 60.

<sup>27</sup> Ibídem, Pág., 61.

<sup>28</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 603.

<sup>29</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, S.A., décima edición, México, 1991, Pág. 310.



Por lo que se refiere a la fecha del pago, las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de causación.<sup>30</sup>

Por otro lado, el Código Tributario Federal, en su artículo 12, establece una prórroga cuando el día 17 corresponda a fin de semana, día festivo o incluso en viernes, entonces el vencimiento será el siguiente día hábil. Los días festivos que serán considerados como inhábiles son el 1 de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1 y 5 de mayo, el 16 de septiembre, el 20 de noviembre, el 1 de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre. Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales.

Es importante mencionar que las resoluciones de miscelánea establecen plazos diversos para personas físicas o demás contribuyentes, mismos que podrán realizar el pago de impuestos causados, retenidos o recaudados hasta el día 19 del mes siguiente, o de no ser así podrán optar por utilizar el calendario que permite aplicar el sexto dígito numérico del Registro Federal de Contribuyentes, después del día 19, de acuerdo a lo siguiente; 1 y 2 primer día hábil siguiente, 3 y 4 segundo día hábil siguiente, 5 y 6 tercer día hábil siguiente 7 y 8 cuarto día hábil siguiente, 9 y 0 quinto día hábil siguiente. Cualquier opción deberá conservarse durante todo el ejercicio.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Artículo 6º, cuarto párrafo, fracciones I y II. Del Código Fiscal de la Federación.

<sup>31</sup> LATAPI RAMÍREZ, Mariano. "Introducción al estudio de la contribuciones", editorial McGRAW-HILL, México 1999. Pág. 116.

Por lo que respecta a la **hora de pago**, podemos decir que para que la contribución se entienda percibida el mismo día, ésta deberá recibirse antes de las 13:30 horas por el banco recaudador respectivo, para que el mismo se considere liquidado en el mismo día del pago, de lo contrario, se entenderá percibida el siguiente día hábil.

#### **1.2.1.2. Formas de pago.**

Conforme al artículo 20 de Código Fiscal de la federación, el pago de las contribuciones y sus accesorios que se realicen dentro del país deberá ser en moneda nacional, y cuando se debe llevar a cabo alguna conversión de moneda extranjera a nacional, se hará al tipo de cambio que rija en la fecha en que se realizó el hecho generador. Para el pago se podrán utilizar cheques certificados o de caja y la transferencia de fondos a favor de la Tesorería de la Federación. Así mismo, el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

Cuando el contribuyente opte por pagar mediante cheque personal deberá contener la leyenda para abono en cuenta de la Tesorería de la Federación, Nombre y Registro Federal de Contribuyentes. En caso de que el cheque no cuente con fondos se cobrará una indemnización del 20%.

Al respecto, existe la jurisprudencia firme de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

“CHEQUES, PAGOS AL FISCO POR MEDIO DE LOS ARTÍCULOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN LOS QUE SE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE INDEMNIZAR A LA SECRETARÍA DE HACIENDA CON EL 20% CUANDO EL INSTRUMENTO NO ES PAGADO SON INCONSTITUCIONALES, AL PRIVA DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA AL CONTRIBUYENTE.- La obligación que tienen un contribuyente cuando libra un cheque a favor del fisco, el cual sea presentado en tiempo, pero no pagado,

generará a cargo del contribuyente la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública mediante el pago de una cantidad equivalente al 20% del valor de ese instrumento, Ahora bien, resulta que, aún cuando el particular afectado pudiera demostrar que la falta de pago del mencionado título de crédito produjo por causas ajenas a su voluntad, de cualquier forma éste se encuentra obligado a resarcir al fisco con el pago de la cantidad equivalente al porcentaje establecido, puesto que no existe ninguna salvedad de esta naturaleza ni en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, ni en su correlativo artículo 21 del Código Tributario en vigor, consecuentemente, es incuestionable que los artículos citados que establecen la obligación de indemnizar al fisco por un cheque no pagado violan el artículo 14 constitucional, toda vez que el contribuyente que se encuentra en la hipótesis prevista no tiene oportunidad de demostrar que el año que sufre el fisco no se debe a causas que le sean imputables, lo que a su vez se traduce en un acto de privación que, consecuentemente, viola la garantía de audiencia".<sup>32</sup>

AMPARO EN REVISIÓN No. 1531/80.- KIMBERLY CLARCK DE MÉXICO, S.A. 21 DE AGOSTO DE 1984, UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 7749/83.- JUAN J. BARAJAS Y COMPAÑÍA, S.C. Y OTROS, 25 DE FEBRERO DE 1986. UNANIMIDAD DE 16 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 6206/85.- SIDERURGICA NACIONAL, S.A. 23 DE JUNIO DE 1987, MAYORÍA DE 17 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 8827/82.- HUBARD Y BOURLON, S.A., 8 DE FEBRERO DE 1990, UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 3/92.- CEBUR, S.A. DE C.V. 10 DE SEPTIEMBRE DE 1992,

UNANIMIDAD DE 19 VOTOS.

En todo pago, el contribuyente deberá tener la preocupación de recabar de la autoridad el comprobante del mismo, ya que el medio por el cual puede certificar que ha cumplido con la obligación fiscal es el recibo protegido por la maquina registradora de la oficina recaudadora de pagos, institución de crédito o en su defecto cuando se realice transferencia electrónica, el sello digital.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Tesis: P. /J.1/94. emitida por la SCJN, consultable en el Semanario judicial de la Federación y su gaceta, Octava Época, J. No. 1, No. 74, Febrero 1994, 1ª parte, Pleno, Pág. 11.

<sup>33</sup> SANCHÉZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit. pág. 61

### 1.2.1.3. Orden de aplicación del pago.

Los pagos que haga el deudor se aplicarán, a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden: Gastos de ejecución, Recargos, multas y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación. Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Al respecto, este criterio que ha asumido el Código Tributario Federal, en su artículo 20, octavo párrafo, se encuentra justificado en función a que lo único que puede generar recargos es la prestación fiscal principal, cosa que en un momento determinado el contribuyente podría liquidar y dejar pendiente los accesorios, imposibilitando con ello a la autoridad en exigirle mayor cantidad de accesorios.<sup>34</sup>

Por consiguiente, si el contribuyente no realiza el pago dentro del plazo establecido por la ley entonces tendrá dos consecuencias inmediatas. Primero tendrá que actualizar el crédito fiscal. Segundo Tendrá que pagar los recargos aplicables.<sup>35</sup>

Ahora bien, es importante para el tema que se desarrolla en este momento, mencionar lo que se establece en el artículo 73 del Código Fiscal Federal, toda vez que si el pago se hace en forma espontánea, es decir, el contribuyente realiza el pago en forma extemporánea, pero sin que exista requerimiento por parte de la autoridad, el gobernado no será sancionado, esto es, no tendrá la obligación de pagar una multa, pero si la contribución omitida más la actualización y los recargos por mora. Por otra parte, si el pago es requerido por la autoridad; pero no ejerce su facultad económica coactiva, se pagarán la contribución omitida, mas la

---

<sup>34</sup> SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit. Pág. 62

<sup>35</sup> LATAPÍ RAMIREZ, Mariano. Op.Cit. Pág. 120

actualización, recargos y multa; por último si el pago es requerido por la autoridad hacendaria y además ejerce su facultad económica coactiva, es decir embarga al contribuyente, se pagará, el crédito fiscal, mas actualizaciones, recargos, multa y gastos de ejecución.

Por consiguiente, es importante mencionar que los recargos se calcularán sobre la contribución omitida actualizada, la tasa de recargos aplicable será la vigente un día después al vencimiento del plazo para solventar la obligación, la tasa global de recargos será la suma por cada mes calendario en que se alargó el contribuyente en pagar la contribución omitida y esta será la que resulte de incrementar el 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Para actualizar la contribución omitida, se atenderá lo establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal, que a la letra dice: se deberán utilizar el Índice Nacional de Precios al consumidor (INPC) publicado por el Banco de México del mes anterior al mes más reciente del período entre el INPC correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizaran por fracciones de mes. El factor de actualización deberá calcularse hasta el diezmilésimo, de conformidad con el artículo 7 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

#### **1.2.1.4. Tipos de pagos.**

Algunos tratadistas, entrando al detalle del pago como forma de extinción de las obligaciones, hacen el análisis y clasificación de las diversas formas de pago que establece nuestra legislación, y señalan los siguientes tipos: liso y llano, en garantía, bajo protesta, provisional, definitivo, de anticipos, extemporáneos, etc., y podemos agregar todos los tipos de pago que identifiquemos, tales como pagos de impuestos, de derechos, de lo indebido, pago oportuno, parcial, etc., sin embargo, la naturaleza del cumplimiento de la obligación sustantiva siempre estará presente. Así, cada una de las leyes de contribuciones establece diferentes formas, tiempos y lugares para hacer éstos.

Por lo anterior, y para no ahondar en la gama de clasificaciones y formas que cada autor hace sobre la extinción de las contribuciones a través del pago, a continuación retomaremos la clasificación que Adolfo Arrijo Vizcaíno realiza, ya que coincidimos con su teoría al afirmar que, el concepto de pago, en materia fiscal posee dos acepciones principales, una jurídica y otra económica; que en algunas ocasiones la acepción económica y la jurídica llegan a confundirse en la práctica, especialmente cuando se trata de obligaciones tributarias que deben satisfacerse mediante la entrega al Fisco de determinadas cantidades de dinero o de bienes económicamente valiosos; pero que en otros casos, cuando se trata de obligaciones fiscales no cuantificables, como lo son todas las relacionadas con trámites, requisitos, gestiones, etc., el concepto "pago" conserva únicamente su acepción jurídica y estrictamente se hace consistir en el cumplimiento de una obligación.<sup>36</sup>

Bajo este contexto, clasificaremos al pago refiriéndonos básicamente a los efectos que puede producir como un medio de extinción mediato o inmediato, de la obligación tributaria.

1. *Pago Liso y Llano de lo Debido.* Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie. Se trata de aquellos casos en los que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente con las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales, por lo tanto, el tributo automáticamente se extingue.<sup>37</sup>

Es decir, el pago liso y llano es el que se efectúa sin objeción alguna debidamente y conforme a la ley, mismo que está regulado en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, el cual señala supletoriamente la fecha de plazo

---

<sup>36</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Op.Cit. pág. 556.

<sup>37</sup> Ibidem. Pág. 557

para el pago, así como los medios y formas de pago.<sup>38</sup>

2. *Pago de lo indebido.* Se presenta cuando un contribuyente le paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. No puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan.

Tan es así, que el Artículo 22 del Código Fiscal en vigor, contempla para esta hipótesis la figura de la "devolución del pago de lo indebido", en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses y actualización de la deuda improcedente.

El pago de lo indebido se origina en un error de la persona que efectúe el enteró, quien desde luego, tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente.<sup>39</sup>

La prueba del pago de lo indebido, se soporta normalmente en la declaración explícita formulada por el órgano competente de la administración hacendaria, en respuesta a la instancia elevada por el administrado cuya resolución produce tal pronunciamiento, o bien, en acatamiento de un fallo jurisdiccional cuando haya tenido que acudir a un tribunal para conseguir tal reconocimiento.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*", Segunda edición, editorial OXFORD, México 1998, Pág. 167.

<sup>39</sup> *ibídem.*

<sup>40</sup> JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. *Op.Cit.* Pág. 253.

En resumen: Se habla de pago de lo indebido cuando el contribuyente entera al fisco una cantidad que no adeuda, misma que puede ser recuperada a través de la normatividad establecida para la devolución de lo indebido.

*Pago Bajo Protesta.* Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos o medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado y nazca así el derecho de solicitar su devolución en los términos del Artículo 22 del Código Fiscal. En sí no constituye una forma de extinguir los tributos, sino tan sólo una manera de garantizar el interés fiscal durante el tiempo que dure la tramitación de los correspondientes recursos o medios de defensa y hasta que se dicte una resolución definitiva que establezca la verdad legal en el asunto de que se trate.<sup>41</sup>

El pago bajo protesta es aquel que realiza sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.<sup>42</sup>

El pago bajo protesta, es aquel que el contribuyente hace bajo inconformidad respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá.<sup>43</sup>

Sobre el particular, es conveniente mencionar que el actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago tal y como lo hacía el Código Fiscal de la Federación de 1966 mismo que en su artículo 25 decía: "*Podrá hacerse el pago de créditos fiscales bajo protesta, cuando la persona que los haga se proponga intentar*

---

<sup>41</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 558.

<sup>42</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op.Cit. Pág. 168.

<sup>43</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 295.



*recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento".*

Siñ embargo el actual Código, en su artículo 22 reconoce de alguna manera este pago, al mencionar que si con motivo de la impugnación del crédito fiscal el particular obtiene resolución definitiva favorable a sus intereses considerará que hubo un pago de lo indebido y habrá lugar a la devolución.

3. *Pago extemporáneo.* Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables.<sup>44</sup>

Es aquel, que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumirse de dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que se haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.<sup>45</sup>

Dentro de este contexto, el pago extemporáneo, es el que se realiza fuera de los plazos establecidos en ley, es de hacerse notar que para que se considere extinguida la contribución debe cubrirse la cantidad adeudada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago, ya sea cuando espontáneamente el contribuyente por su propia cuenta lo realice o bien cuando el fisco mediante requerimiento lo solicite.

4. *Pago de anticipos.* Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al Fisco una

---

<sup>44</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 559.

<sup>45</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op.Cit. Pág. 170.

parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.<sup>46</sup>

Al respecto, podemos mencionar que el pago de anticipos no es un pago provisional, sino aquel que se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta.

Adicionalmente a las anteriores formas de pago que Arrioga Vizcaíno menciona por su importancia, el pago provisional y al pago definitivo. El primero de estos es aquel que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio, presenta su declaración anual en la que restará lo ya cubierto mediante los pagos provisionales. En el segundo caso, es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cual es su situación y señala la cuantía del adeudo y el fisco la acepta tal y como la presentó. Lo anterior no significa que el fisco no pueda ejercitar con posterioridad las facultades de comprobación que conlleve a una corrección al pago definitivo.<sup>47</sup>

## **1.2.2. La condonación.**

### **1.2.2.1. Concepto.**

Iniciaremos por comentar, que la condonación tiene cierta similitud con una institución del derecho común, conocida como "la remisión de la deuda", que esencialmente implica el perdón o la liberación que, por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor. Evidentemente, en estos casos y en atención a dicho perdón o liberación, la obligación de que se trate se extingue en forma automática.

---

<sup>46</sup>ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 559.

<sup>47</sup>RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op.Cit. Pág. 169.

Ahora bien, esta institución ha sido incorporada a nuestra legislación tributaria bajo la denominación de "condonación", la que se puede definir afirmando que consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas.

La condonación es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de la imposición de multas.<sup>48</sup>

Conforme a nuestra legislación tributaria vigente hasta el 31 de diciembre de 1968 artículo 30 del derogado Código Fiscal de la Federación podían ser condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causas de fuerza mayor o por calamidades públicas, se afectase la situación económica de alguna región de la República o de alguna rama de las actividades económicas, previa declaración que al respecto hiciere el Poder Ejecutivo.<sup>49</sup>

Por lo anterior, la condonación es la figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 469.

<sup>49</sup> MORGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 312.

<sup>50</sup> RODRÍGUEZ, LOBATO, Raúl, Op. Cit. pág. 177.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 39, instituye la condonación y. reducción de créditos fiscales como medio de extinción de los mismos.

Así mismo, el Código Civil en su artículo 2209, menciona que tal institución equivale a la remisión de la deuda (también llamada condonación), cuando dispone que "cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

### **1.2.2.2. Tipos de Condonación.**

La condonación procede exclusivamente por dos tipos de causas, la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones, en especial impuestos, en tanto que la segunda sólo procede tratándose de multas.

Por lo anterior, debe distinguirse entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen a que está sujeto cada uno de esos créditos es distinto.

La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto. El Art. 21 de la Ley Hacendaria del Distrito Federal, dispone que "la condonación o reducción de impuestos solamente podrá concederse por medio de una ley de aplicación general, no se concederá, en consecuencia, condonación o reducción de impuestos, en ningún caso, en favor de una o más personas determinadas". En cambio, la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 603.

En base a lo anterior, Berliri<sup>52</sup> escribe "a nadie puede extrañar que la condonación de la deuda impositiva sea una de las causas de extinción que no encuentra carta de naturaleza tratándose de la Hacienda, ya que ésta no puede renunciar a los impuestos que le son debidos".

Comenta el tributarista italiano que la prohibición legal deriva de la falta de un poder discrecional en la Administración a los órganos del Estado, cuando no cumplen funciones legislativas, no tienen más misión que la de ejercitar los derechos del Estado y los de los entes a que pertenecen, no pudiendo, por consiguiente, privarles mediante una renuncia de los derechos que les corresponden, de donde se desprende que la inadmisibilidad de la renuncia, como causa de extinción de la obligación tributaria, deriva, precisamente, de la falta de poder de los órganos que deberían efectuarla.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, puede condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazos, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.<sup>53</sup>

En resumen, la condonación procede exclusivamente por dos tipos: la primera de ellas, condonación de contribuciones, aquí la condonación podrá ser total o parcial, la resolución que la establezca debe ser de carácter general referida a algún lugar del país, a una rama de actividad, a la producción o venta de productos o a la realización de un tipo de actividad, así como en casos fortuitos de catástrofes derivadas de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

---

<sup>52</sup> BERLIRI, A. "Principios del Derecho Tributario". Volumen III, Pág. 510.

<sup>53</sup> Artículo 39, Código Fiscal de la Federación.

Aquí la finalidad es suavizar la carga tributaria en razón de equidad, pero para que opere, deben cumplirse los siguientes requisitos: La debe otorgar el Ejecutivo Federal, debe ser general, procede por región o por rama de actividad y debe estar autorizada por ley. El segundo tipo, es la condonación de multas, aquí la razón también es de equidad, atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de sanciones, los requisitos que aquí se pueden apreciar son: se apreciarán discrecionalmente por la autoridad la circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, sólo procede cuando la condonación haya quedado firme y siempre que un acto administrativo conexas materia de impugnación, la condonación puede ser en forma general o individual.

Por cualquiera de las dos causas enunciadas constituye un medio de extinguir tributos o contribuciones, por una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en caso especial.

Esto es que el fisco, perdona a su deudor, o sea el contribuyente, el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias por las diversas circunstancias, extinguiéndose, en esa forma la contribución de que se trate.<sup>54</sup>

Por todo lo anterior, podemos concluir diciendo, que la condonación es una facultad discrecional conferida por el legislador al Presidente de la República, y procede para la condonación de contribuciones o multas, en el caso de contribuciones, será a título general o individual,

---

<sup>54</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. pág. 560.

### **1.2.3. La compensación.**

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos, y que se encuentra regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación; su antecedente se ubica tanto en la Teoría General de la Obligaciones como en la Propia legislación civil federal, específicamente en los artículos 2185 a 2189 del Código Civil Federal. Es precisamente por la importancia que reviste esta figura para el presente trabajo de tesis, que hemos determinado darle un tratamiento especial en el segundo capítulo, no sin antes mencionarles que esta figura "es principio universal admitido" y que salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas.

### **1.2.4. La prescripción.**

En materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece.

Bajo este contexto nos encontramos en condiciones de proceder a analizar las definiciones que varios autores dan al concepto de prescripción, pero primeramente empezaremos por describir el fundamento descrito en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Artículo 146, del Código Fiscal de la Federación.

"El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales. "

Por consiguiente, la prescripción es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En este caso estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida y que el cómputo de 5 años se interrumpe con cada gestión de cobro que realice la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo.

Sobre el particular, La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación enunció claramente los plazos de la prescripción, en la siguiente jurisprudencia, cuyo texto dice:

"PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración, estando obligado a ello, el término para la "prescripción " empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces



resulta exigible por la autoridad el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.”<sup>56</sup>

#### **1.2.4.1. Principales características de la prescripción.**

1. La prescripción se consume en un plazo de cinco años, es decir tiempo que conforme a la Ley, debe transcurrir es de cinco años. Igual plazo corresponde en el caso de devoluciones de impuestos que procedan conforme a la Ley.
2. La prescripción corre tanto en contra del fisco, pues es un medio de extinguir tributos o contribuciones, como en contra de los particulares, toda vez que también opera para extinguir la obligación de devolver cantidades pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan.
3. La prescripción es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este último respecto de la existencia del crédito. Es decir, cada vez que el Fisco notifique al contribuyente una gestión de cobro o cada vez que el contribuyente notifique al Fisco una solicitud de devolución de lo pagado indebidamente, o bien cada vez que exista un reconocimiento expreso o tácito de la existencia del adeudo Fiscal o del pago de lo indebido, el plazo para que se consume la prescripción tiene forzosamente que interrumpirse, y si tales gestiones no culminan en un cobro efectivo y reaparece la inactividad del acreedor, el plazo prescriptorio de reanuda de nueva cuenta.

---

<sup>56</sup> Tesis 2ª. /J. 15/2000, emitida por la SCJN, consultable en el Semanario judicial de la Federación y su gaceta, 9ª. Época, 2ª. Sala, Tomo XI, febrero de 2000, páginas 159 y 160.

4. Por último podemos mencionar que la prescripción puede hacerse valer a través de una excepción procesal, o bien como una solicitud administrativa. Esta característica opera de la siguiente manera: en el primer caso, Si el Fisco pretende hacer efectiva una contribución prescrita, el afectado al interponer el recurso o medio de defensa legal que proceda debe oponer a dicha acción de cobro la excepción de prescripción. En el segundo caso, Cuando ya se haya consumado la prescripción y el Fisco no haya intentado ninguna acción de cobro, el contribuyente puede solicitar en la vía administrativa que la autoridad hacendaria competente emita la correspondiente declaratoria de prescripción.

#### **1.2.4.2. Interrupción de la prescripción.**

Dispone el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146, que el término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito.

Al respecto de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el acto interruptorio de la prescripción debe ser tan preciso y limitado que sólo puede entenderse que con él se pretende determinar el crédito, haciéndolo saber así al interesado por medio de notificación y en que, por tanto, "siendo el *requerimiento de pago* una orden indeterminada, vaga y genérica, en cuanto a la finalidad que con él pueda perseguir la autoridad recurrente, no puede interrumpir la prescripción".<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Amparo Directo 2950/69, Julia Talavera Vda. De del Valle y otros. 24 de agosto de 1970. 5 votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez. SCJN, Vol. XX, tercera parte. Pág. 64

Consignientemente otros autores se pronuncian diciendo, el plazo es susceptible de interrupción mediante cualquiera de estos eventos: cualquier gestión de cobro llevada a cabo por la autoridad o por el reconocimiento explícito o implícito por parte del obligado respecto a la existencia de la obligación. El requerimiento o la solicitud de autorización para efectuar un pago en parcialidades constituyen ejemplos de ambas eventualidades.<sup>58</sup>

Ahora bien, en ocasiones puede darse el caso de la renuncia a la prescripción ganada. En el derecho privado mexicano, que se aplica supletoriamente al derecho fiscal, el artículo 1142 del Código Civil Federal nos dice que la renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo esta última la que resulte de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido. La última parte es la que nos interesa, pues en ocasiones, la autoridad hacendaria, no obstante que ha transcurrido el término de cinco años para que opere la prescripción, requiere al contribuyente la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años, a efecto de determinar la situación fiscal respectiva, o bien, notifica al contribuyente un crédito fiscal generado más de cinco años atrás. En el primer caso, es frecuente que el contribuyente cumpla con el requerimiento, para no hacerse acreedor a una sanción por no darle cumplimiento, pero sin oponer la salvedad de que el cumplimiento es únicamente para no incurrir en desobediencia, es decir, que no está renunciando a la prescripción ganada. En el segundo caso, muchas veces el contribuyente no se inconforma oportunamente en contra del crédito fiscal que se le pretenda exigir no obstante que han transcurrido más de cinco años. En ambos casos, ocurre que tácitamente está renunciando a la prescripción que ha operado en su favor, de modo que, volviendo al primer caso, la autoridad una vez revisada la documentación o información solicitada está en aptitud de determinar diferencias de impuesto y exigir su pago y en el segundo caso, estará en posibilidad de exigir correlativamente el cumplimiento de la obligación. Luego entonces, El plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de

---

<sup>58</sup> JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. Op. Cit. Pág. 256

inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo. Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente.<sup>59</sup>

Sobre este tema, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación emitió la siguiente jurisprudencia:

“PRESCRIPCIÓN GANADA EN MATERIA MERCANTIL, RENUNCIA DE LA.-El Código de Comercio dedica el Título Segundo del Libro Cuarto a tratar “De las prescripciones”; pero no contiene un conjunto sistemático y completo de normas. Contempla únicamente algunos supuestos aislados de prescripción, entre los que no hay alguno que se refiera a la renuncia a la prescripción ganada o consumada. Ante esa falta de disposición, es aplicable el derecho común, con arreglo al artículo 2o. de la citada ley mercantil, y siendo ésta de carácter federal, resulta obvio que la ley sustantiva supletoria es la civil federal y no la de los Estados. Así pues, en lo que a esta cuestión concierne debe observarse la regla contenida en el artículo 1141 del Código Civil Federal, que rige en toda la República en asuntos del orden federal con términos de la parte final de su artículo 1o. Según el artículo 1141 del precitado Código Civil, las personas con capacidad para enajenar pueden renunciar la prescripción ganada, pero no el derecho de prescribir para lo sucesivo. Además, el artículo 1142 del mismo ordenamiento establece que la renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo esta última la que resulta de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido. Aunque de las fechas de inscripción de los gravámenes sobre los inmuebles y la en que fue presentada la demanda de prescripción negativa habían transcurrido más de los diez años que fija el artículo 1047 del Código de Comercio para la prescripción ordinaria en materia mercantil, sin embargo debió tenerse por renunciada la prescripción ganada de acuerdo con los artículos 1141 y 1142 del Código Civil Federal, en materia común, y para toda la República en materia federal, porque en los títulos de propiedad que exhibieron los hoy terceros perjudicados con su demanda mercantil aparece que éstos manifestaron estar conformes en pagar los gravámenes que reportaban los predios adquiridos, lo que implica una renuncia de la prescripción, consumada al tiempo en que se celebraron las operaciones de

---

<sup>59</sup> RODRÍGUEZ, LOBATO, Raúl, Op. Cit. Pág. 173.

compraventa correspondientes. Acerca de este punto vale decir que si bien es verdad que el artículo 1038 del Código de Comercio dispone que las acciones que se deriven de actos comerciales se prescribirán con arreglo a las disposiciones de ese ordenamiento, no es menos cierto que en dicho cuerpo de leyes no hay disposición alguna relacionada, como ya se dijo anteriormente, respecto a la renuncia de la prescripción ganada o consumada; pero eso, se repite, no quiere decir que de él debe deducirse rectamente que tal renuncia no puede existir en derecho mercantil. La prescripción es, en su origen, una institución del derecho común, que ha sido adoptada en todas las ramas del derecho sin excepción, entre ellas el mercantil, para consolidar situaciones jurídicas. En tal virtud, es indudable que cuando en las disposiciones propias de alguna parte del derecho no está previsto ni reglamentado algún aspecto relacionado con la prescripción, se debe acudir, para resolverla en justicia, a las disposiciones del derecho común y a las reglas generales del derecho que deben aplicarse supletoriamente para los casos de omisión. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho en ocasiones anteriores que en materia mercantil "nada se opone, doctrinalmente, a esta renuncia retrospectiva de la prescripción ganada. La ley común la prevé expresamente y si bien es cierto que en la especie la prescripción se rige por las disposiciones del Código de Comercio y que en él no se contiene precepto alguno que contemple la renuncia de la prescripción ganada, también lo es que en ausencia de semejante disposición, es supletoriamente aplicable, en lo que a esta cuestión concierne, la regla del artículo 1141 del Código Civil vigente en el Distrito Federal y en toda la República en Materia Federal". No está por demás subrayar aquí que la quejosa expresó con claridad meridiana en el párrafo marcado con el número 4 de su escrito de contestación a la demanda mercantil promovida en su contra, lo siguiente: "4. Además, en las escrituras de compraventa que celebraron los actores, éstos reconocieron el adeudo que tienen los vendedores con mi representado, y ellos tácita y expresamente se subrogaron al adeudo, por lo que no procede la acción intentada y además han caído en la excepción de falta de acción que también la interpongo". Efectivamente, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la tesis de que el reconocimiento del adeudo implica una renuncia sobre la prescripción consumada, es decir, cuando ya vencido el término prescriptivo se reconoce la vigencia de la obligación."<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Tesis: No. 321, emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Oficial I de la Federación, Séptima Época, Tercera sala, Tomo IV, Pág. 216.

Amparo directo 2061/35. José Bravo. 20 de junio de 1936. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 1230/43. Felipe Sánchez de la Fuente. 29 de junio de 1943. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 5759/42. National Paper and Type Company. 28 de octubre de 1943. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 8263/64. Adeodato Sánchez Buena. 2 de abril de 1966. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 1466/81. Banco Nacional de Crédito Agrícola, S. A. 16 de octubre de 1981. Unanimidad de cuatro votos.

### **1.2.4.3. Tipos de prescripción.**

Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. En este sentido se habla de la existencia de dos tipos de prescripción: la adquisitiva o positiva y la liberatoria o negativa. La primera se caracteriza por ser un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes. Así por ejemplo, conforme a nuestro derecho civil, la persona que posea un inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un período de cinco años cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo. En cambio la prescripción liberatoria consiste en la extinción de una obligación, generalmente una deuda, y del correlativo derecho de hacerla efectiva.<sup>61</sup>

Como puede advertirse, la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura cuando se reúnen sus dos elementos esenciales: el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

---

<sup>61</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 563.

Ahora bien, el único tipo de prescripción que contempla nuestro derecho fiscal positivo es la prescripción liberatoria. En efecto, dentro de nuestra disciplina la prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, a saber:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones.
2. La obligación a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades le hayan pagado indebidamente, o que procedan conforme a la Ley; en este último caso se encuentra, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, en el que, no obstante que hay un pago de lo debido, procede, bajo ciertas condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe del impuesto que hubiere pagado. La doctrina denomina a la prescripción en el primer caso como positiva o adquisitiva y en el segundo como negativa o liberatoria.<sup>62</sup>

Al respecto, en materia tributaria opera la prescripción, sólo que únicamente con su modalidad negativa o liberatoria, existe como un medio para que el deudor se libere de obligaciones.<sup>63</sup>

En resumen, el único tipo de prescripción que contempla el Código Fiscal de la Federación es la prescripción liberatoria, y opera como una forma de extinguir la obligación de pagar tributos; o la de devolver cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 563.

<sup>63</sup> JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. Op. Cit. Pág. 239

<sup>64</sup> DELGADILLO, Humberto. Op. Cit. Pág. 128

A manera de conclusión, definir a la prescripción en los siguientes términos: La prescripción es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó. La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción; siendo de hacerse notar que el plazo para que se consume esta forma de extinción tributaria, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de este último respecto de la existencia del crédito.

#### **1.2.2.4. Diferencias entre prescripción y caducidad.**

La Caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo, una forma para evitar su nacimiento. Es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones.<sup>65</sup>

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 67, regula esta figura y está prevista como una norma de derecho procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaría ha perdido, por el transcurso de tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, de igual forma menciona los plazos que por regla general es de 5 años y en casos excepcionales cuando el contribuyente no se encuentre registrado

---

<sup>65</sup> DELGADILLO, Humberto. Op. Cit. Pág. 128



para efectos fiscales o no haya dado cumplimiento a la obligación legal de presentar declaraciones anuales de impuestos será de 10 años.<sup>66</sup>

Con base en lo expuesto podemos concluir definiendo a la caducidad términos siguientes: La caducidad es la figura jurídico-tributaria por virtud del cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de declaraciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, por autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco a diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades la cual no está sujeta ni a interrupción ni a suspensión.

Una vez descrito lo anterior, podemos mencionar que aún y cuando existen grandes similitudes entre prescripción y caducidad, es decir, ambas se configuran en un plazo de cinco años, y ambas pueden hacerse valer como solicitudes administrativas y como excepciones procesales; sin embargo, también existen importantes diferencias, que han sido objeto de estudio de diferentes fiscalistas, mismas que a continuación mencionamos:<sup>67</sup>

1. Mientras la prescripción opera tanto en contra como a favor del Fisco; la caducidad exclusivamente opera en contra del Fisco. Dicho en otras palabras, se extinguen por prescripción tanto los tributos o contribuciones que los particulares adeuden al Fisco como la obligación a cargo de este último de devolver a los primeros las contribuciones pagadas indebidamente o las cantidades que conforme a la ley procedan. En cambio, en la caducidad únicamente se extinguen las facultades de las autoridades hacendarias relacionadas con la

---

<sup>66</sup> RODRÍGUEZ, LOBATO, Raúl, Op. Cit. Pág. 175

<sup>67</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho Fiscal". editorial Themis, décimo séptima edición, México, 2003. Pág. 574.

comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones a particulares.

2. Mientras el plazo para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que este último formule respecto de la existencia del crédito; la caducidad por su misma naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión.

Sobre el particular, el licenciado Mariano Azuela Gúitrón afirma: "La diferencia practica medular que existe entre la prescripción y la caducidad radica en que mientras el transcurso del termino de la primera sí está sujeto a interrupción, el de la segunda no es susceptible de interrumpirse, debiendo advertirse que no se trata sólo de palabras que se pueden usar arbitrariamente, sino que deben corresponder a la naturaleza de la institución que se presentó en el caso concreto. Si se confunden los términos, existirá el peligro de que se estime que se eligió un cambio equivocado y en lenguaje de litigante, se pierde un asunto ganado."<sup>68</sup>

3. Mientras que el cómputo para que se consume la prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito de que se trató; el cómputo para que se consume la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales.

---

<sup>68</sup> AZUELA GÚITRÓN, Mariano. "La Prescripción y la Caducidad dentro del Sistema Fiscal Mexicano", artículo publicado en el No. 5 de la Revista Jurídica Anuario del Depto. de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, 1973, Pág. 71.

En referencia a lo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 67, establece el punto de partida para el cómputo de la caducidad haciendo referencia precisamente a la fecha de presentación o en que debieron presentarse las declaraciones de impuestos, la fecha de causación de las contribuciones y la fecha en que fueron cometidas o dejaron de cometerse las infracciones a las leyes tributarias.

## CAPITULO SEGUNDO

### 2. LA COMPENSACIÓN

**Sumario:** 2.1. Concepto. 2.2. Fundamento y origen. 2.3. Requisitos para la compensación 2.3.1. Requisitos en el derecho común. 2.3.2. Requisitos en el derecho fiscal. 2.4. Tipos de compensación en el derecho común. 2.4.1. Compensación Legal. 2.4.2. Compensación Convencional. 2.4.3. Compensación Judicial. 2.5. Compensación fiscal 2.6. Compensación Universal. 2.6.1. Fundamento Legal. 2.6.2. Cantidades susceptibles de compensación universal. 2.6.3. Impuestos no susceptibles de compensación universal, 2.6.4. Compensación del impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado. 2.6.5. Requisitos para realizar la compensación universal. 2.7. Compensación de pago de lo indebido. 2.8. Compensación de oficio.

#### 2.1. Concepto.

La compensación, es una figura que extingue deudas por partida doble, y se puede entender como la forma admitida o establecida por la legislación, en virtud de la cual se extinguen por ministerio de la ley dos deudas, hasta el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente.<sup>69</sup>

La palabra compensar, deriva del vocablo latino "*compensatio*", que se formó con los términos "*pensare cum*", que significa "pensar con" que denota la acción de balancear una deuda con otra.<sup>70</sup>

El Código Civil Federal, no da una definición de ella, pero se obtiene igual resultado con el texto de dos de sus artículos; el 2185 que dice: "Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho." y el 2186 que manda: "El efecto de la

---

<sup>69</sup> GUTIÉRREZ GONZALEZ, Ernesto. Op. Cit. Pág. 879.

<sup>70</sup> SALVAT Raymundo. "Tratado de derecho Civil Argentino", 6ª Edición, 9 Vols. Tipográfica Editora, Argentina Buenos Aires.1952, Pág. 86.

compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor."

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos ó más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos. Como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el Fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente.<sup>71</sup>

Otros autores, se pronuncian opinando que la compensación, como forma de extinción, tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, pero por la aplicación de distintas contribuciones, la deuda del primero sólo se considerará líquida y exigible si antes ha sido autorizada por la autoridad que corresponda.<sup>72</sup>

Ahora bien, en el derecho privado, la compensación es un medio normal de extinción de las obligaciones. En materia tributaria, los sistemas jurídicos se dividen en aquellos que niegan la posibilidad de la compensación de los créditos fiscales y los que reconocen la eficacia de la institución en una forma restringida.<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> AÑRRIQJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 467.

<sup>72</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. pág. 311.

<sup>73</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág.616.

Al respecto de lo anterior, Giuliani Fonrouge se pronuncia opinando que "de su pago, son circunstancias que no hacen factible la compensación como modo ordinario es principio universalmente admitido' que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas" y que, "la naturaleza especial del crédito fiscal, su pertenencia al derecho público y el carácter de deber cívico inherente a la obligación de extinción, aun cuando en ciertos países se admite un derecho limitado del Estado a invocarla a su favor". El mismo autor consigna como excepción la del derecho alemán, "cuyo ordenamiento fiscal autoriza la compensación de los créditos fiscales con los derechos indiscutidos o liquidados con sentencia definitiva en su contra".<sup>74</sup>

## 2.2. Fundamento y origen.

La institución tiene su fundamento en la buena fe, pues nadie debe pretender el cobro de su crédito sin pagar al mismo tiempo el monto de su deuda frente a la misma persona. A la vez, se justifica como una garantía, pues permite a ambos deudores y acreedores precaverse contra la posible insolvencia del otro al no pagar su propia deuda sin hacer a la vez efectivo su crédito.

En Roma, la compensación surgió primeramente como un convenio y posteriormente, en la época de Marco Aurelio, se introdujo en las acciones de derecho estricto *-stricti iuris-* a través de la *exceptio doli*. Por último, Justiniano la decretó *ipso iure* a manera que el Juez debiera pronunciarla forzosamente en los casos en que coexistieran dos deudas recíprocas. Así llegó la compensación legal hasta nuestros días, a través del derecho intermedio.<sup>75</sup> De hecho, sirve la compensación como una garantía que la ley da a quien es deudor-acreedor.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> GIULIANI FONROUGE, C.M., "Derecho Financiero", 2ª. edición. Pág. 277.

<sup>75</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Op. Cit. Pág. 479.

<sup>76</sup> GUTIÉRREZ GONZALEZ, Ernesto. Op. Cit. Pág. 879.

Por consiguiente, la compensación como forma de extinción de las obligaciones no solamente lo consigna la doctrina, sino también nuestro derecho positivo. En este sentido, el capítulo I, del Título Quinto, del Código Civil Federal, en su artículo 2185, tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho; por su parte el artículo 2186 nos dice que el efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor; así mismo el artículo 2187, establece que la compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.

De igual forma el artículo 2188, establece que para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados; por último, el artículo 2189, menciona que se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días.

De lo anteriormente expuesto, tenemos que sin lugar a dudas, queda comprobado que la compensación, es una forma de extinción de obligaciones, aceptada por la doctrina y permitida por la ley que se presenta cuando dos personas tienen recíprocamente el carácter de acreedor y deudor en forma simultánea y por su propio derecho.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. Op. Cit. Pág. 239.

## 2.3. Requisitos para la compensación.

Para que la compensación opere, es necesario cumplir con ciertos requisitos que se establecen tanto en el derecho común, como en el derecho fiscal. Es por ello que a continuación retomaremos este punto haciendo una clara distinción de aquellos que van encaminados a la aplicación de la compensación aplicando el Código Civil Federal y aquellos a cuya aplicación compete la legislación tributaria.

### 2.3.1. Requisitos en el derecho común.

Los requisitos que en este sentido se exigen para que opere la compensación, están contenidos en los artículos 2188, 2189, y 2190, del Código Civil Federal, que señalan la necesidad de que las deudas sean "líquidas", esto es, que su cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro de cierto plazo y "exigibles", es decir, cuyo pago no puede rehusarse.

Sobre el particular, se han emitido las siguiente Tesis aisladas en materia civil:

**COMPENSACIÓN.** Las deudas deben ser líquidas y exigibles, para que pueda haber compensación, y se considere líquida, aquella cuya existencia y cuantía en cierta, por lo que si existe incertidumbre acerca de estos dos extremos, no puede hablarse de compensación.

Amparo civil directo 3819/30. Cantú García Rufina. 19 de septiembre de 1932. Mayoría de tres votos. Disidente: Francisco Díaz Lombardo. El Ministro Joaquín Ortega no intervino en la votación de este asunto, por las razones que se expresan en el acta del día. La publicación no menciona el nombre del ponente.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> Tesis: No. 362,449, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Quinta Época, Tomo: XXXVI, Pág. 380.



### **COMPENSACIÓN, EXCEPCIÓN DE. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA.**

Para que se configure la excepción de compensación, se requiere además de la reciprocidad de obligaciones entre personas que se consideran deudoras-acreedoras, que las deudas compensables sean fungibles, líquidas y exigibles, determinándose su concepto, cuantía y origen.<sup>79</sup>

Amparo directo 7805/64. Esaúl González. 17 de octubre de 1966. Cinco votos.  
Ponente: José Castro Estrada.

Ahora bien, los presupuestos que hasta hace poco debían darse para que proceda la compensación, se derivan del principio de que esta figura de extinción debe procurar a las partes el equivalente de un pago y son las siguientes:

- a) Reciprocidad y propio derecho. Es necesario que los acreedores y deudores lo sean por propio derecho y obligación propia.
- b) Principio de obligaciones. Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes.
- c) Fungibilidad. El principio de los créditos fiscales compensables debe en sentido de que los mismos sean en dinero; no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie, pueda compensarse por interés que tiene el estado en recibir precisamente los bienes en especie.
- d) Liquidez. Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida a aquella cuya cuantía pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.
- e) Exigibilidad y firmeza. Los créditos compensables deben ser exigibles o estar sujetos a una controversia para poder ser exigibles.

---

<sup>79</sup> Tesis aislada en materia civil, No. 269,774, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Sexta Época, Tomo: Cuarta Parte, CXII, Pág. 65.

- f) Libre disposición de los créditos. No pueden compensarse los créditos, uno o ambos están sujetos a embargo o a cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.
- g) Procedencia. Que ambos créditos procedan de la aplicación de leyes tributarias.<sup>80</sup>

Adicionalmente al respecto de este último punto, algunos autores comentan que se deberá entender como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social y que el mismo se origine y aplique de un mismo.<sup>81</sup>

Luego entonces, existen algunos requisitos que de acuerdo con el derecho común, no hay que cumplir para que la compensación opere, estos son:

- No es necesario que el acreedor y el deudor sean capaces de hacer o de recibir el pago. La compensación es un modo de arreglo que dispensa del pago. Es una simple cuestión de cuenta por arreglar.
- No hay necesidad para ello de la capacidad de los interesados.
- Que las dos obligaciones sean pagaderas en el mismo lugar, "las deudas pagaderas en diferente lugar pueden compensarse mediante indemnización de los gastos de transporte o cambio al lugar de pago".<sup>82</sup>

Así como existen requisitos que pueden no cumplirse, existen también, créditos que no son compensables. Sobre el particular, el artículo 2192 establece los siguientes casos:

---

<sup>80</sup> KAVE, Dionisio J. "Derecho Procesal Fiscal", sexta edición, editorial THEMIS, México, 2000. Pág.164.

<sup>81</sup> DE LA GARZA Sergio Francisco. Op. Cit. Pág, 617.

<sup>82</sup> BORJA SORIANO, Manuel. "Teoría General de las Obligaciones", 16ª edición, editorial Porrúa, México, 1998. Pág. 638.

1. Si una de las partes hubiere renunciado.
2. Si una de las deudas toma su origen de fallo condenatorio por causa del despojo; pues entonces, el que obtuvo aquél a su favor deberá ser pagado, aunque el despojante le oponga la compensación.
3. Si una de las deudas fuere por alimentos.
4. Si la deuda fuere de cosa que no puede ser compensada, ya se por disposición de la ley o por título de que procede, a no ser que ambas deudas fuere igualmente privilegiadas.
5. Si la deuda fuere de cosa puesta en depósito.
6. Si las deudas fueren fiscales, excepto en los casos que las leyes tributarias lo autoricen.
7. Si la deuda toma su origen de una renta vitalicia. En este caso, no se da la compensación ya que el deudor de la renta, lo es porque ya recibió al inicio del contrato una suma de dinero o bienes.
8. Si las deudas proceden de salario mínimo.<sup>83</sup>

Sobre los puntos anteriores, otros autores se pronuncian comentando lo siguiente: Para el primer punto, si una de las partes quiere dejar a un lado este beneficio que la ley le brinda para con toda equidad y ahorro procesal poder exigir sus créditos, ella será la única que se perjudique. En tanto para el segundo supuesto, se comprende esta disposición, con vista del interés que tiene el legislador de impedir que los acreedores se hagan justicia por sí mismos, y si se la hacen y son sancionados por la ley, que no se aprovechen de su calidad de acreedores para oponer la compensación y recibir sólo un crédito reducido, pero no más castigo. Para el tercer punto, de admitir que el obligado a pagar alimentos opusiera compensación a su acreedor alimentario, se pondría la vida de éste en

---

<sup>83</sup> BORJA SORIANO, Mahuel, Op. Cit. Pág. 638

peligro, por falta de numerario para adquirir lo necesario que precisa para subsistir. Por consiguiente para el cuarto punto queda claro. En el quinto elemento, los depositarios no pueden retener de propia autoridad, las cosas que se les dan en depósito a cuenta de lo que les deba el depositante, como es el hacerse pago con los bienes que tengan en custodia por medio de una compensación. Ahora bien., en sexto punto, los créditos fiscales del Estado, que se supone se destinan a la satisfacción de intereses colectivos, no podrían quedar sujetos a que los particulares hicieran operar como en derecho civil la compensación, salvo que la ley lo autorice. El particular no puede tener temor de que el fisco sea insolvente. El antepenúltimo punto, está totalmente explicado, por lo que en el último punto, mencionaremos que las deudas que proceden de salario mínimo, se relacionan con el derecho laboral, el cual establece que el salario mínimo es la percepción mínima que un sujeto necesita para satisfacer las apremiantes necesidades diarias de su vida, y si se le pudiera compensar con otros créditos, se le pondría en serio peligro de su estabilidad económica. Por lo antes dicho, el salario mínimo no se puede compensar, excepto en los siguientes casos: 1) Pensiones alimenticias decretadas por la autoridad competente a favor de las personas mencionadas en el artículo no, fracción V; 2) Pago de rentas a que se refiere el artículo 151. Este descuento no podrá exceder del diez por ciento del salario..."<sup>84</sup>

### **2.3.2. Requisitos en el derecho fiscal.**

Ahora bien, con relación a nuestra materia tributaria, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece diversos requisitos para que pueda tener lugar la compensación como un medio de extinguir obligaciones fiscales.

---

<sup>84</sup> GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, Ernesto. Op. Cit. Pág.885.

Dentro de esos requisitos, destacan de manera especial los siguientes:

En primer lugar, hasta antes de la reforma legislativa de julio de 2004, sólo tenían derecho a llevar a cabo la compensación aquellos contribuyentes que liquidaran sus tributos a través de declaraciones periódicas, como es el caso de quienes estaban obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

Por el contrario, quienes no se encontraban en esa situación porque sus tributos no originaban de una autodeterminación personal, sino de una resolución de la autoridad hacendaria, como era el caso de las contribuciones especiales y de algunos derechos, no tenían esa posibilidad, aun cuando llegasen a quedar colocados en la hipótesis de acreedores y deudores recíprocos del Fisco.

En segundo lugar, Arrijo Vizcaína, decía que la compensación podía ser efectuada por los contribuyentes que tenían derecho a hacerlo mediante la simple presentación de una declaración complementaria, siempre y cuando ambos adeudos derivarán de la aplicación de la misma Ley Fiscal, es decir, que se tratara de la misma contribución. En caso de que se desearan compensar adeudos provenientes de la aplicación de leyes distintas, se requería de autorización expresa de las autoridades hacendarias.

En tercer lugar, la compensación comprendía tanto el adeudo principal como los tributos accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución). Por último, no se podían compensar las cantidades cuya devolución se hubiera solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.<sup>85</sup>

---

<sup>85</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 469.

Sobre este particular, cabe formular los siguientes comentarios. A simple vista era muy injusto que la legislación fiscal únicamente permitiera la compensación a los contribuyentes que liquidaran sus tributos a través de declaraciones, puesto que esto creaba una situación de desigualdad en perjuicio de los contribuyentes que no están obligados a presentar declaraciones, vulnerándose así el principio constitucional de equidad.

Sin embargo, la principal crítica que se hacía al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación anterior a la reforma de julio de 2004, consistía en que no se le permitía al contribuyente compensar cantidades que provinieran de contribuciones de diferente naturaleza, a pesar de que tanto el fisco como el gobernado, se encontraban colocados en la hipótesis de que ambos eran acreedores y deudores en forma recíproca, situación que venía sin ninguna razón, a complicar la extinción de obligaciones fiscales.

La injusticia anterior, se veía agravada por el hecho de que el cuarto párrafo del artículo 23 del Código Tributario Federal, si permite a las autoridades fiscales compensar cantidades provenientes de contribuciones de cualquier naturaleza, esto es, se trata de una compensación de oficio, pues la autoridad fiscal la puede realizar en cualquier momento, situación que más adelante en este trabajo de investigación, se precisará de mejor forma.

Aunado a lo anterior, y de igual forma desde antes de la reforma de julio del 2004, también se podían compensar impuestos de diferente naturaleza, cuando los contribuyentes dictaminaban sus estados financieros, situación que se reflejó cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el ejercicio 2002, emitió la regla 2.2.11. de la Resolución de Miscelánea Fiscal, la cual menciona:

Para efectos del artículo 23, segundo párrafo, segunda oración del Código, los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales podrán compensar el saldo a favor del ejercicio que tengan en cualquier impuesto

federal, contra el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo o el impuesto al valor agregado a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, determinado en la declaración en el mismo ejercicio.

La mencionada regla también indica que una vez efectuada la compensación en la declaración del ejercicio resultare un remanente del saldo a favor, éste podrá compensarse en las declaraciones mensuales, provisionales o definitivas correspondientes a los meses o períodos posteriores o solicitarse en devolución.

Lo anterior implica que para realizar una compensación de impuestos de diferente naturaleza, es necesario tener un saldo a favor de cualquier impuesto federal y un impuesto a cargo del ejercicio de impuesto sobre la renta, el impuesto al activo o el impuesto al valor agregado, en el mismo ejercicio fiscal y si de dicha compensación deriva un remanente, éste podrá ser compensable contra pagos provisionales, mensuales o definitivos de períodos posteriores.

En esta tesis, el primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito emitió las siguientes tesis aisladas:

"IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL VALOR AGREGADO, COMPENSACIÓN CONTRA LOS. LOS CONTRIBUYENTES QUE REALICEN PAGOS PROVISIONALES PUEDEN HACERLA, AUN CUANDO SE TRATE DE EJERCICIOS FISCALES DIVERSOS. Del análisis del segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que éste autoriza a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros y que realizan pagos provisionales, a compensar las cantidades que tengan a su favor, contra los impuestos sobre la renta y al valor agregado, como una forma de extinguir sus obligaciones y no condiciona dicha compensación a que deba hacerse en el mismo ejercicio fiscal del que resulta el saldo a favor. Si se estimara que sólo procede la compensación cuando se realice en el mismo ejercicio fiscal y no en el siguiente, con ello se limitaría el derecho de los contribuyentes de extinguir sus obligaciones fiscales, compensando cantidades que tienen a su favor, contra los

impuestos sobre la renta y al valor agregado, porque se daría el caso de que si el contribuyente, una vez que concluya un ejercicio, al inicio del otro se percatara que tiene un saldo a favor, no estaría en posibilidad de extinguir una obligación fiscal, con lo que se trastocarían los principios de legalidad y seguridad tributaria, en perjuicio de los contribuyentes, al no existir disposición legal en el Código Fiscal que prohíba la compensación en ejercicios fiscales distintos. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.”<sup>86</sup>

“COMPENSACIÓN. EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO DEBE INTERPRETARSE EN EL SENTIDO DE QUE EN TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS EN SUS ESTADOS FINANCIEROS, SÓLO PUEDAN COMPENSAR IMPUESTOS FEDERALES DIFERENTES EN EL MISMO EJERCICIO. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en su segundo párrafo, establece que tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo; lo anterior no debe entenderse en el sentido de que dicha disposición limita a que la compensación deba hacerse al final del ejercicio o en las declaraciones provisionales del mismo, pues al estar los contribuyentes obligados a efectuar pagos provisionales, pueden compensarlos con posterioridad al ejercicio en que se tuvo el saldo a favor; esto debe entenderse así, porque la compensación es una forma extintiva de la obligación fiscal, que tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos y porque los referidos impuestos se van causando durante el transcurso de los ejercicios, operación tras operación, que dé lugar a su causación y para evitar pagos y devoluciones innecesarios.”<sup>87</sup>

DÉCIMO PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1771/2000. ELAI, S.C. 9 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Guadalupe Ramírez Chávez. Secretaria: María Isabel Urrutia Cárdenas.

---

<sup>86</sup> Tesis: No. XXII.1o.35 A, emitida por la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XVII, Enero de 2003, Pág. 1795.



De lo anterior se desprende lo siguiente:

- los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros podrán efectuar la compensación de saldos a favor de impuestos federales de diferente naturaleza contra impuestos a cargo del contribuyente, aún cuando no se trate del mismo ejercicio.
- de lo contrario se limitaría el derecho de los contribuyentes a aplicar una forma de extinción de las obligaciones, y ocasionaría un grave perjuicio, ya que de ser así, la única vía posible de recuperar dicho saldo es la devolución, figura tardada y tediosa, y
- además se trastocarían los principios de legalidad y seguridad tributaria, en perjuicio de los contribuyentes.

Aun cuando estamos en presencia de tesis aisladas, éstas puede ser de gran utilidad para los contribuyentes, puesto que al ser rechazada la compensación de impuestos de diferente naturaleza, por el hecho de que dicho saldo no proviene del mismo ejercicio fiscal de donde deriva el impuesto, podrán interponer los medios de defensa pertinentes argumentando la tesis en comento, de tal manera que se pueda formar una jurisprudencia

#### **2.4. Tipos de compensación en el derecho común.**

El derecho común, considera las diversas especies de compensación que la doctrina reconoce, mismas que enumera en legal, convencional o facultativa y la judicial. Por su parte el derecho fiscal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del Código Fiscal Federal, reconoce que la compensación puede ser de dos tipos: Compensación realizada vía autorización expresa de las autoridades fiscales, y compensación realizada por el contribuyente.

---

<sup>87</sup> Tesis: No. I.110.A.1 A, emitida por la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y

Bajo este contexto, en los siguientes párrafos daremos una clara explicación de los tipos de compensación establecidos en el derecho fiscal, no sin antes mencionar los ya establecidos por el derecho común.

Con respecto al derecho común, la doctrina señala los tipos de compensación que a continuación se desarrollan.

#### **2.4.1. Compensación legal.**

Esta es la forma de compensación más importante y a la que el Código Civil Federal consagra la reglamentación principal. Existe cuando dos sujetos reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y por su propio derecho respecto de deudas líquidas, exigibles y homogéneas.<sup>88</sup>

Por lo tanto, es la que tiene lugar por mandato de la ley, y de la misma se ocupa el Código Civil Federal, en sus artículos 2185 y 2186 ya transcritos en el punto inmediato anterior de este capítulo; pero además hay otros casos específicos en donde se establece este tipo de compensación. Así, en el artículo 821 del mismo ordenamiento jurídico, se determina: "Cuando el poseedor hubiere de ser indemnizado por gastos y haya percibido algunos frutos a que no tenía derecho, habrá lugar a la compensación." y en el artículo 2240 manda: "Si el acto fuere bilateral y las obligaciones correlativas consisten ambas en suma de dinero o en cosas productivas, no se hará la restitución respectiva de intereses o de frutos sino desde el día de la demanda de nulidad. Los intereses y los frutos percibidos hasta esa época se compensan entre sí."<sup>89</sup>

---

su Gaceta, Novena Época, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Pág. 1376.

<sup>88</sup> ROJINA VILLEGAS, Rafael. Op. Cit. Pág. 631.

<sup>89</sup> GUTIÉRREZ GÓNZALEZ, Ernesto, Op. Cit. Pág. 888.

Luego entonces, la compensación establecida por ley produce los siguientes efectos entre los acreedores:

- Extingue por ministerio de la misma ley, las dos deudas hasta el importe de la menor, como lo manda el artículo 2186. En este caso, el acreedor de la deuda mayor, recibe un pago parcial por mandato de la ley, lo cual constituye una excepción a la idea de la indivisibilidad.
- Los intereses que cause una suma de dinero, cesan de correr desde el momento mismo en que la compensación opera, pues las deudas se extinguen; pero si los dos créditos no son de igual cuantía, los intereses continúan causándose por la parte insoluta del crédito mayor.
- Los accesorios de garantía como la fianza y derechos reales de prenda o hipoteca, se extinguen también al momento de operar la compensación, pero ello en el caso de extinción total de las dos deudas, si una de las deudas es mayor que la otra, subsisten los derechos accesorios.

Bajo este contexto, la compensación legal se realiza, cuando dos personas son respectivamente acreedoras y deudoras y las dos deudas sean líquidas, exigibles, y recaen sobre cosas fungibles, las deudas se compensan de pleno derecho, es decir, se extinguen hasta el monto de la menor, y es la única especie que reglamenta nuestros códigos civiles.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> GAUDEMET, Eugène. Op. Cit. Pag. 450.

Ahora bien, para que la compensación legal exista, son necesarios los siguientes requisitos:

- Reciprocidad y propio derecho, es decir, la compensación ha de tener lugar entre personas, que por propio derecho, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.
- Carácter principal de los deudores. Cada uno de los obligados debe ser el acreedor principal del otro.
- Fungibilidad y homogeneidad de las cosas o prestaciones debidas. Es preciso que ambas deudas consistan en una cantidad de dinero o de la misma especie.
- Exigibilidad y vencimiento de las deudas, es preciso establecer las condiciones o plazos para que se origine la exigibilidad.
- Carácter líquido de las deudas. La compensación puede determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.
- Situación expedita de los créditos y deudas. Es decir, que en ninguna de las deudas hayan retención o contienda promovida por tercera persona y notificada oportunamente al deudor.
- Ausencia de prohibición legal. Es decir que no provengan de contratos, depósitos o comodato, las de alimentos a título gratuito, pensiones alimenticias.<sup>91</sup>

---

<sup>91</sup> NÚÑEZ TOMAS, María José. "Derecho de Obligaciones y Contratos", primera edición, editorial BOSCH, Barcelona 1994. Pág. 90.

En relación a la no compensación tratándose de alimentos, existe la siguiente Tesis aislada:

"ALIMENTOS. NO ES PROCEDENTE LA COMPENSACIÓN EN ESAS CUESTIONES.-Es improcedente la compensación tratándose de cuestiones alimentarias, en virtud de que se trata de cuestiones de orden público e interés social, tal y como lo establece el artículo 6o. del Código Civil para el Distrito Federal, que prevé que no quedará a la voluntad de los particulares la observancia de la ley, así como la prohibición de renunciar a los derechos y obligaciones que perjudiquen derechos de terceros, de lo cual se tiene que cualquier aspecto relacionado con alimentos refiere a salvaguardar derechos de terceros. Ahora bien, cabe destacar que los alimentos se encuentran regulados en el libro primero, título sexto, capítulo II, de dicho ordenamiento legal y la figura de la compensación en el libro cuarto, título quinto, capítulo I, del mismo ordenamiento; esto es, el primero se refiere a las personas y el segundo a la extinción de las obligaciones; en este último, expresamente el artículo 2192, fracción III, prohíbe la compensación por deudas de carácter alimentario, ya que si se permitiera se impediría que el acreedor alimentario recibiera lo necesario para cubrir sus necesidades más imperiosas."<sup>92</sup>

DÉCIMO PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 5/2002. Pedro Joaquín Zapata. 31 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez Hidalgo. Secretario: Jesús Delgado Jiménez.

#### **2.4.2. Compensación convencional.**

Este tipo de compensación señala exactamente lo contrario a la legal, pues ocurre cuando las partes, de común acuerdo, declaran compensables dos créditos que no lo eran en virtud de que no satisfacían los requisitos legales necesarios. Esto es por convenio, y no por disposición legal se pueden hacer compensables dos créditos que no sean líquidos o exigibles.

---

<sup>92</sup> Tesis No. I.110.C.24 C, emitida por SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, No. De registro 186,371, Novena Época, Tomo: XVI, Agosto de 2002. Pág. 1230.

Por consiguiente, la compensación convencional es el convenio que celebran los deudores y acreedores recíprocos para hacer compensables dos créditos que legalmente no lo son, ya sea porque carecen de los requisitos legales que son necesarios para la compensación legal, o bien porque son créditos en los que no tiene lugar dicha compensación.<sup>93</sup>

Ahora bien, la compensación convencional se funda en el artículo 2188 del Código Civil, que dispone: "Las deudas que no reúnen los requisitos legales (líquidas y exigibles), sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados"<sup>94</sup>

Según este precepto, las deudas que no los requisitos legales para la compensación, sólo se pueden compensar por consentimiento expreso de los interesados, pero por analogía también se pueden compensar, por consentimiento, las deudas en las que no tiene lugar la compensación legal; en consecuencia convencionalmente se pueden compensar créditos no líquidos ni exigibles y cuyo objeto consista en bienes no fungibles sino individualmente determinados, así como créditos en los que no procede la compensación por ministerio de ley.<sup>95</sup>

La compensación convencional precisa como único requisito el consentimiento expreso de las partes y la existencia de las obligaciones recíprocas entre las dos partes que pactan la compensación.

Sus efectos dependen de lo que convengan las partes, pero normalmente consistirán en extinguir, desde el momento en que se forma el acuerdo de

---

<sup>93</sup> Rojina Villegas, Bejarano, Barbero, Ruggiero, Op. Cit.

<sup>94</sup> MARTINEZ ALFARO, Joaquín. "Teoría de las Obligaciones", segunda edición, editorial Porrúa, S.A. México, 1991. Pág. 344.

<sup>95</sup> ídem

Voluntades, las dos obligaciones recíprocas entre las dos partes que pactan la compensación.<sup>96</sup>

### 2.4.3. Compensación judicial.

Este tipo de compensación se da cuando uno de los débitos recíprocos no fuera líquido, pero fuera de fácil y pronta liquidación. Por ejemplo, si uno de los deudores ofrece en compensación al otro el precio de una mercancía, cuyo precio, aún no esté fijado, puede determinarse con referencia a los usos comerciales. En este caso, la compensación no se produce de derecho, pero el juez puede declararla para aquella parte de la deuda correlativa de segura liquidación; puede también aplazar la condena al pago del débito líquido, hasta que se determine el crédito opuesto en compensación.<sup>97</sup>

Sobre el particular, la compensación judicial aparece cuando faltando alguno de los requisitos que la producirían de pleno derecho, la pronuncia el juez acogiendo la excepción o reconvencción que contra la demanda del autor opone el demandado; es decir, no se cumplen los requisitos de la compensación legal para que opere de pleno derecho y, por lo tanto, el juez puede declararla procedente si durante el curso del procedimiento se hace líquido el crédito que no lo era al contestar la demanda, o bien, se convierte en exigible la obligación que está sujeta a plazo y que al iniciarse el juicio no era compensable.<sup>98</sup>

A este respecto, es importante mencionar que la compensación judicial implica de parte del deudor demandado una demanda reconvenccional, en la cual

---

<sup>96</sup> NÚÑEZ TOMAS, María José, Op. Cit. Pág. 91.

<sup>97</sup> TRABUCCHI, Alberto. "Instituciones de Derecho Civil", editorial de Derecho Civil, Madrid 1967. Pág. 85.

<sup>98</sup> ROJINA VILLEJAS, Rafael, Op. Cit. Pág. 634.

reclama el reconocimiento de su propio crédito, su evaluación y la extinción hasta la debida concurrencia de las dos obligaciones.<sup>99</sup>

Existen opiniones diversas que consideran que no hay más que una compensación que es la legal, que la compensación convencional no tiene más que el nombre, pues es una doble dación en pago y que en esta llamada compensación y en la pretendida compensación judicial no se encuentran los caracteres de lo que el Código Civil llama compensación.

Al respecto, Manuel Borja, considera que no es aceptable la opinión en lo que se refiere a la compensación convencional, pues los artículos del Código Civil, citados en el número 1414, si la consideran con tal carácter. Por el contrario cuando dichos autores afirman que los caracteres de la compensación no se encuentran en la llamada compensación judicial, que en realidad es una reconvencción.<sup>100</sup>

Por tanto, la compensación convencional no actuará, como tampoco la llamada facultativa, con efecto retroactivo, no sólo porque no hay ninguna disposición positiva que así lo establezca, sino además porque teniendo esta clase de compensación como función ordinaria allanar un obstáculo que se opone a la compensación legal, es lógico que su efecto sólo se produzca una vez removido este obstáculo.

## **2.5. Compensación fiscal.**

En los siguientes párrafos analizaremos la compensación en el ámbito fiscal tal y como se desarrollaba hasta antes de la reforma fiscal, es decir, antes de que entrara en vigor la "compensación universal" cuya aparición fue a partir de julio de 2004, tema que detallaremos en el siguiente punto del presente capítulo.

---

<sup>99</sup> BORJA SORIANO, Manuel. Op. Cit. pag. 641.

<sup>100</sup> BORJA SORIANO, Manuel. Op. Cit. Pág. 641.



Iniciaremos por reiterar lo ya mencionado en páginas anteriores, la compensación constituye una forma de extinguir obligaciones tanto para el sujeto pasivo, como para el sujeto activo, cuando en ambos se reúnen a la vez, la calidad de deudor y acreedor, evitando de esta forma un desplazamiento innecesario de efectivo que se presentaría cuando el deudor pagara a su acreedor, para que éste a su vez, siendo deudor del primero, le hiciera un nuevo pago.<sup>101</sup>

Hasta antes de la reforma fiscal del ejercicio 2004, la compensación se identificaba en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, y cuyo texto mencionaba:

“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 de terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. 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, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los siguientes cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado.” Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de una misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquellos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que

---

<sup>101</sup> PADILLA HERNÁNDEZ, José. “Compensación”, Revista Fiscal de la Asociación Nacional de Fiscalistas, Junio de 2004. página de Internet. [www.anafinet.org.mx](http://www.anafinet.org.mx).

cumplan con los requisitos establecidos por la SHCP, mediante reglas de carácter general.”<sup>102</sup>

Del análisis del primer párrafo del artículo transcrito se desprende que:

- Se establece la opción de compensar las cantidades a favor contra las cantidades a cargo, en lugar de solicitar su devolución. El primer requisito es que, tanto las cantidades a cargo como las que se tengan a favor, provengan de la misma contribución.
- Las cantidades a compensar se actualizarán desde el mes en que se genere el saldo a favor y hasta el momento en que se lleve a cabo la compensación.
- El aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41, acompañada, según corresponda de los Anexos 1, 2, 3, 5 y 6 de las formas oficiales 32 y 41. Tratándose de saldos a favor del IVA, deberán presentar adicionalmente, los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 10, inciso d), punto (2), del Anexo 1 de esta Resolución que contengan la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación). La documentación e información a que se refiere esta regla deberá presentarse ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente durante el ejercicio fiscal 2003.

<sup>103</sup> Resolución de Miscelánea Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de diciembre de 2003.

Por lo que respecta al segundo párrafo tenemos que:

- Es posible compensar saldos a favor contra aquellos a cargo aún cuando no provengan de la misma contribución. Para ello es necesario que se cumplan con las reglas de carácter general que al efecto publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- No obstante lo anterior, los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en términos del artículo 32-A del mismo Código podrán compensar cualquier saldo a favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo.

Así mismo, para continuar con el presente punto, mencionaremos que la compensación fiscal se podía llevar a cabo de dos maneras:

1. primeramente la compensación realizada vía autorización expresa de las autoridades fiscales, en este caso la compensación se hace en la declaración respectiva que presente el contribuyente, cuando se trata de créditos que deriven de una distinta contribución.
2. En segundo lugar, la compensación realizada por el propio contribuyente, en este caso era necesario que las contribuciones derivaran de una misma contribución.

Sobre el particular, el artículo 13 del Reglamento del Código Fiscal, disponía que la compensación de cantidades a favor del contribuyente practicada por éste mismo que deriven de una misma contribución se hagan parcialmente, podrá continuar aplicando el saldo a favor en pagos futuros, pero para compensar dichos impuestos, derechos o aportaciones de seguridad social, se debe obtener la previa

autorización de la SHCP.<sup>104</sup>

Al respecto, consideramos más pertinente que sea el contribuyente quien solicite a la autoridad para que ésta le compense sus créditos fiscales, situación que debe realizarse por escrito a través de las declaraciones respectivas, y no son compensables las deudas tributarias respecto de créditos cuya devolución se haya solicitado<sup>105</sup>

Ahora bien, para efectuar la compensación, los contribuyentes deberán actualizar las cantidades que tengan a su favor 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 que la compensación se realice y se presente el aviso de compensación correspondiente<sup>106</sup>

Sobre lo anterior, existe la siguiente Tesis.

COMPENSACIÓN. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, dispone que, 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 una misma contribución, al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo código, desde el mes 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. De lo anterior resulta que la compensación aludida se da bajo dos supuestos: a) cuando se realice un pago de lo indebido y b) con motivo de un saldo a favor. Debiéndose entender que el primero de los supuestos, se actualiza

<sup>104</sup> Artículo 13 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

<sup>105</sup> KAVE, Dionisio J. Op. Cit. Pág. 14.

<sup>106</sup> PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco. "Nuevo Consultorio Fiscal", revista fiscal No. 362, septiembre de 2004.

cuando el contribuyente por error realiza el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde, o bien, creyéndose deudor de una cantidad que declara o que se le reclama, hace el pago; el segundo de los supuestos se da, cuando al final del ejercicio fiscal correspondiente al presentar la declaración anual, después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros. Consecuentemente, no puede aceptarse que la suma total de las retenciones efectuadas a la contribuyente a cuenta del impuesto sobre la renta pueda considerarse como un pago de lo indebido; en primer lugar, porque estaba sujeto al pago del impuesto y, en segundo, las cantidades retenidas no excedieron de las que estaba obligada a cubrir, por lo que deben considerarse un saldo a favor generado al final del ejercicio fiscal, en razón de resultar un monto por concepto de pago definitivo del impuesto sobre la renta, inferior al importe de la totalidad de los pagos provisionales, que hizo durante dicho periodo. Por tanto, se concluye que la cantidad a la que se tiene derecho compensar debe actualizarse a partir de la presentación de la declaración en que se contenga el saldo a favor hasta aquel en que la compensación se realice.<sup>107</sup>

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 20/98. Nutrimientos Agropecuarios Cargill, S.A. de C.V. 8 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo V. Monroy Gómez. Secretario: Francisco J. García Solís.

## 2.6. Compensación universal.

El espíritu de la compensación entre las partes involucradas busca la extinción de cualquier obligación en su más amplio contexto. Este derecho en el ámbito fiscal se reduce, y sin justificación alguna el legislador actualmente sólo considera lo establecido en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Como ya se ha estado mencionando, la compensación entre impuestos ya existía en la legislación fiscal mexicana; sin embargo, la compensación entre

---

<sup>107</sup> Tesis: No. XIV.2o.36 A , emitida por la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la

cántidades de distinta naturaleza estaba limitada y sólo podía utilizarse por algunos contribuyentes.

Hasta el 30 de junio de 2004, los contribuyentes tenían el derecho de compensar los saldos de impuesto a su favor, contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, excepto el impuesto al valor agregado, siempre que ambas cantidades derivaran de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Así lo establecía en artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, la autoridad emitía reglas que permitían la compensación de ciertos impuestos de distinta naturaleza, siempre que el contribuyente cumpliera con una serie de requisitos. A partir de julio de 2004, se reforma el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

"Art. 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 impuesto 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, y presente el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en el que la misma se haya efectuado, acompañando de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique".

Como se puede observar de la lectura anterior, se otorga a los contribuyentes el derecho a disminuir los saldos que tenga a su favor contra las

cantidades que le resulten a pagar, aún cuando se trate de distintos impuestos, mecanismo que se ha denominado "Compensación Universal".<sup>108</sup>

Bajo este orden de ideas, podemos mencionar, que la compensación universal, parte del principio que se podrán compensar todas aquellas cantidades que el contribuyente tenga a favor, contra las que esté obligado 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 tenga destino específico.<sup>109</sup>

Es de resaltar, que dicho precepto, ya no se refiere a una "misma contribución", sino a uno de sus elementos "los impuestos", situación que delimita y a la vez da origen a la "compensación universal", como medio de extinción de obligaciones fiscales.

Una de las diferencias entre el artículo 23 del Código Fiscal Federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, y el nuevo precepto legal, es que el primero se refiere a las contribuciones y el que está vigente a partir del 1º de julio de 2004 se refiere a impuestos federales.

Por lo anterior, consideramos conveniente establecer dicha diferencia:

De acuerdo al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. El citado ordenamiento define que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones

---

<sup>108</sup> LEAL CUEVA, Gustavo. "La compensación Universal", revista fiscalía, publicada el 19 de julio de 2004, Pág. de Internet, [www.fiscalia.com](http://www.fiscalia.com). Pág. 1

de mejoras y derechos. Podemos citar como ejemplos de impuestos, al impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, entre otros.<sup>110</sup>

Es importante mencionar, que para realizar la compensación es menester presentar el aviso de compensación correspondiente dentro de los cinco días siguientes a su realización, acompañando la documentación solicitada en el formato 41; sin embargo, ello no quiere decir que la autoridad tributaria pueda establecer mayores requisitos o condicionar de alguna manera la compensación a través de reglas de carácter general, pues ello carecería de toda fuerza legal, y podría impugnarse a través del juicio de nulidad.<sup>111</sup>

#### **2.6.1. Fundamento legal.**

Primeramente su origen en el Derecho Común, lo tienen en el *Código Civil Federal*, el cual menciona en su artículo 2185, que cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho, pueden ejercer el derecho de compensación.

Por su parte el artículo 2186 del mismo ordenamiento jurídico antes citado, señala que se extinguen las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

También regula esta figura jurídica el artículo 2187 del Código Civil Federal, que señala la procedencia de la compensación cuando ambas deudas consisten en dinero o si se trata de bienes fungibles, éstos sean de la misma calidad y especie.

---

<sup>109</sup> Información Dinámica de Consulta "La compensación universal", *revista IDC*, No. 90, 14 de mayo de 2005.

<sup>110</sup> MANCERA ERNST& YOUNG, "Compensación de contribuciones" Boletín fiscal, marzo de 2004.

<sup>111</sup> Información Dinámica de Consulta "La compensación Universal de Impuestos", *revista IDC*, No. 109, 14 de mayo de 2004



Finalmente el artículo 2188 de este ordenamiento, establece la procedencia de la compensación siempre y cuando ambas deudas sean igualmente líquidas y exigibles.

Tal y como ya hemos mencionado, en el ámbito tributario la compensación se encuentra regulada en el artículo 23 del *Código Fiscal de la Federación*, mismo que a partir del 1 de julio de 2004, el contribuyente puede disminuir los saldos que tenga a su favor contra las cantidades que le resulten a pagar, ya sea por adeudo propio o por retención a terceros, aún cuando se trate de distintos impuestos, a través de la compensación universal.

### **2.6.2. Cantidades susceptible de compensación universal.**

La compensación universal, podrá ser utilizada por aquellos contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, y bastará que sean actualizadas las cantidades que éste tenga a su favor, de acuerdo con lo previsto en los artículos 17-A y cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

El primer filtro para determinar la naturaleza de las cantidades susceptibles de compensar es que deberá tratarse de una de dos cantidades por concepto de:

- saldo a favor
- Pago de lo indebido.<sup>112</sup>

Así mismos El Sistema de Administración Tributaria en su página de Internet, ha emitido para conocimiento de los contribuyentes, dos cuadros que muestran las cantidades que podrán ser compensables, tanto cuando se originen de saldo a favor o de pago de lo indebido.

---

<sup>112</sup> Información Dinámica de Consulta "La compensación Universal de Impuestos", *revista IDC*, No. 90, 15 de julio de 2004

**Cuadro 2.1** Saldos a favor contra los impuestos por los que se puede compensar

	ISR propio	IVA propio	IMPAC	IEPS propio	TENENCIA AERONAVES	RETENCIÓN ISR	RETENCIÓN IVA	RETENCIÓN IEPS
ISR PROPIO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IVA PROPIO	SI	NO	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IMPAC	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IEPS	NO	NO	NO	SI	NO	NO	NO	NO
TENENCIA DE AERONAVES	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI

Fuente: Página de Internet del SAT: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

**Cuadro 2.2** El pago Indebido contra los impuestos por los que se puede  
Compensar.

	ISR propio	IVA propio	IMPAC	IEPS propio	TENENCIA AERONAVES	RETENCIÓN ISR	RETENCIÓN IVA	RETENCIÓN IEPS
ISR PROPIO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IVA PROPIO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IMPAC	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IEPS PROPIO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
TENENCIA DE AERONAVES	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
RETENCIÓN DE ISR	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
RETENCIÓN DE IVA	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
RETENCIÓN DE IEPS	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI

Fuente: Página de Internet del SAT: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

### 2.6.3. Impuestos no susceptibles de compensación universal.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece los impuestos y los casos en los que no se permite la compensación universal, y son:

1. En el caso de compensación de saldos a favor de Impuesto Sobre la Renta, no se podrá realizar la compensación universal de este impuesto en los siguientes casos:

Contra las retenciones del propio impuesto, no procederá la compensación tratándose de las diferencias a favor del impuesto anual, a que se refiere el artículo 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Adicionalmente, podemos comentar, que en el caso de los contribuyentes bajo el régimen de pequeños contribuyentes e intermedio, así como por enajenación de bienes inmuebles, no procede la compensación por tratarse de un impuesto administrado por las entidades federativas (Cuando Así corresponda).
- Por lo que respecta al impuesto al valor agregado, no se aplicará la compensación a pequeños contribuyentes por la misma razón anterior y también porque está destinado a un fin específico o a un programa gasto social consistente en la protección para cada uno de los pequeños contribuyentes.<sup>113</sup>

---

<sup>113</sup> Artículo 8º. Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2004.

- En lo que corresponde al Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, igualmente es administrado por las entidades federativas y no procede su devolución ni compensación.<sup>114</sup>
2. Tampoco se podrán compensar bajo el esquema de compensación universal en los siguientes supuestos:
  3. En el caso de las contribuciones federales, no procede la compensación universal de saldos a favor que se deriven de impuestos federales contra las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, y los derechos. Además, tampoco procede en relación con los productos y aprovechamientos.
  4. Con respecto a las retenciones del impuesto al valor agregado, en ningún caso se pueden compensar contra otros impuestos federales, las retenciones de este impuesto a que se refiere el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a cargo de los contribuyentes.

Este precepto pone una limitante para la compensación de las retenciones del impuesto al valor agregado, hecho injusto para el sano funcionamiento de las empresas. Consideramos que es conveniente que dentro de las reformas enviadas por el Ejecutivo Federal se elimine el párrafo de Ley del Impuesto al Valor Agregado que lo prohíbe y darle una armonía con el 23 del Código.<sup>115</sup>

5. Compensación de impuesto al valor agregado contra el mismo impuesto, tampoco se pueden compensar los saldos a favor del impuesto al valor agregado, contra las cantidades que resulten a cargo

---

<sup>114</sup> Artículos 4 y 11 de la Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

<sup>115</sup> LOERA ESCOBAR, Sergio. "Compensación Universal y las Practicas Indebidas del SAT", boletín de NSC Consultores, Pág. 4.

de éste mismo impuesto, es decir, impuesto al valor agregado contra impuesto al valor agregado.

6. En el caso de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios, que sean a favor a que se refiere la ley de este impuesto, únicamente se podrán compensar contra el mismo impuesto a cargo de los contribuyentes, es decir, no procede la compensación contra otros impuestos federales.

Sin embargo es de hacerse notar que el Código Fiscal de la Federación, no limita o prohíbe la compensación de los saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios, pero la autoridad como siempre pone trabas para que el contribuyente ejerza su derecho de compensar saldos a favor, por lo que si son importes considerables es conveniente pensar en el juicio de nulidad.<sup>116</sup>

7. Con respecto al crédito al salario, los saldos a favor de este concepto no son susceptibles a la compensación universal, en virtud de que el crédito al salario no es un impuesto ni un saldo a favor o pago de lo indebido, es decir, se trata de cantidades entregadas al trabajador conforme a la mecánica que se establece en el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sabemos que el crédito al salario no es una contribución, que es el patrón que lo paga a nombre del estado puesto que es a éste el que tiene la obligación de pagarlo. Pero lo injusto es que en caso de una empresa que no tenga saldo a cargo del impuesto sobre la renta propio o de terceros y no los vaya a tener en varios ejercicios que debe hacer con los saldos de crédito al salario efectivamente pagados al trabajador,

---

<sup>116</sup> ibídem.

lo lógico es la devolución pero el Servicio de Administración Tributaria los niega con el argumento de que no es una contribución.<sup>117</sup>

Por lo que hace referencia al crédito al salario, existe las siguientes Tesis.

“SALDO A FAVOR DERIVADO DE CRÉDITOS AL SALARIO.- PROCEDENCIA DE SU COMPENSACIÓN.- .Aunado a la obligación a cargo del retenedor, de entregar a sus empleados en forma conjunta con el pago del salario, la cantidad que corresponda por concepto de crédito al mismo; también se encuentra, el derecho que tiene dicho retenedor para disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, las cantidades que haya entregado por concepto de crédito al salario y siendo que se dispone que para efectuar la disminución en comento, se tiene que utilizar la forma oficial "1" y en el caso de que opte por compensar el monto resultante, ésta se podrá efectuar en la siguiente declaración. Dejándose asentado, que se entenderá por siguiente declaración, aquella en donde resulte material y legalmente procedente la compensación y que el retenedor tenga que presentar inmediatamente después de aquella en la que se determinó la cantidad a disminuir y que fue entregada a los contribuyentes; esto es, en aquella en la que se generó el saldo a favor a compensar. Por lo tanto, para considerar procedente la compensación del saldo a favor derivado del crédito al salario, el retenedor sólo está obligado, a acreditar la evidente existencia del saldo a favor a compensar; que utilizó el formato oficial correspondiente identificado como "1", y que la compensación se efectuó en la declaración siguiente a aquella en la que se determinó el correspondiente saldo a favor a compensar, y con esto dará cumplimiento tanto a lo previsto en el artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la Regla 3.18.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998, así como a lo que en lo conducente, se contempla en los dos primeros párrafos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Juicio No. 2670/99-07-03-9.- Resuelto por la Tercera Sala Regional del Golfo Centro, el 15 de agosto del 2000, aprobada por unanimidad de 3 votos.- Magistrada Ponente: María Teresa de Jesús Islas Acosta.- Secretario: Lic. Luis Alfredo Renero Rodríguez

---

<sup>117</sup> LOERA ESCOBAR, Sergio. "Compensación Universal y las Practicas Indebidas del SAT", boletín de NSC Consultores, Pág. 4

CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ES CONSTITUCIONAL, PORQUE EL CONGRESO DE LA UNIÓN TIENE FACULTADES PARA ESTABLECER LAS CONDICIONES Y REQUISITOS PARA SU ACREDITAMIENTO.- De los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte, por una parte, el poder tributario del Estado consistente en su facultad de imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas y, por otra, la facultad del Congreso de la Unión para legislar en materia de contribuciones, lo que implica la responsabilidad de establecer sus elementos esenciales de conformidad con el principio de legalidad tributaria, es decir, la forma, contenido y alcances de la obligación, y fijar en el acto legislativo la hipótesis de causación, base gravable, deducciones autorizadas, acreditamientos, compensaciones, plazos de pago, exenciones y beneficios, con base en situaciones objetivas. En congruencia con lo antes expuesto se concluye que el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, es constitucional, porque el Congreso de la Unión, conforme a las facultades mencionadas, puede establecer las condiciones y requisitos para acreditar las cantidades que por concepto del crédito al salario los patrones paguen a los trabajadores.<sup>118</sup>

8. Diferencias a favor de asalariados, las diferencias a favor de retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, no se pueden compensar contra otros impuestos federales, en virtud a que los retenedores de conformidad el artículo 116 de la Ley Impuesto Sobre la Renta deben de efectuar la compensación de la diferencia que resulte a favor del asalariado contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas del mismo, o compensar los saldos a favor de un asalariado contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les hagan pagos por salarios, siempre que se trate de trabajadores que no estén obligados a presentar declaración anual y el retenedor recabe la documentación que compruebe las cantidades compensadas entregadas al trabajador con saldo a favor.

---

<sup>118</sup> Tesis: No. 2a. /J. 72/2004, emitida por la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XIX, Junio de 2004 Página: 261.

El Servicio de Administración Tributaria, se olvida mencionar que sin un asalariado tiene saldo a favor por que presento su declaración anual tiene la posibilidad de elegir si pide el saldo a favor o lo compensa. Ya que el caso que menciona el SAT es casi imposible que el asalariado que no presenta anual se entere si tuco saldo a favor y por ende al desconocer esto pueda pedir indebidamente un saldo a favor en compensación.<sup>119</sup>

9. Por lo que se refiere al crédito diesel, no resulta procedente la compensación universal del crédito diesel, contra otros impuestos federales, en virtud de que no se trata de un saldo a favor ni de un pago de lo indebido. Además de que la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 17, fracciones VII y VIII y la regla 11.11. de la Reforma de Miscelánea Fiscal para 2004 establecen el procedimiento específico para su devolución.
10. En relación con el suministro de agua para uso doméstico, los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos establece que no son susceptibles de compensar los saldos a favor del impuesto al valor agregado, contra otros impuestos federales, derivados de la prestación de servicios por el suministro de agua para uso doméstico, en virtud de que se trata de cantidades devueltas a los contribuyentes y que se destinan para la inversión en infraestructura hidráulica o al pago de derechos federales establecidos en los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos.
11. Por lo que refiere a la prescripción de créditos fiscales, de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes artículos 23 y 146 del Código Fiscal, éstos se extinguen por prescripción en el término de cinco años.

---

<sup>119</sup> LÒERA ESCOBAR, Sergio. "Compensación Universal y las Practicas Indebidas del SAT", boletín de NSC Consultores, Pág. 5



Por lo tanto, no se podrán compensar las cantidades cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Es conveniente aclarar que en el artículo 23 sólo se menciona que prescribe conforme a lo estipulado a la devolución, es decir en el artículo 22 Código Fiscal de la Federación, pero en éste sólo hace referencia que la devolución prescribe en el término de los créditos fiscales. El plazo de la prescripción se encuentra en el primer párrafo del artículo 146 de los mismos preceptos legales antes citados.

12. Con respecto a la compensación de impuestos retenidos en exceso no resulta procedente la compensación universal, pues se trata de un pago de lo indebido, y como ejemplo tenemos, los retenidos por concepto de honorarios y arrendamiento, contra otros impuestos federales a cargo del propio retenedor, toda vez que la compensación o devolución de dichas cantidades corresponden a las personas a las que les fueron retenidas las contribuciones de que se trate.

Es sano mencionar que en el propio artículo 23, en su párrafo tercero, del Código Fiscal Federal, menciona en que casos no procede, como son los que no tengan derecho a obtener la devolución en los términos del artículo 22 del mismo ordenamiento jurídico. Así tenemos que uno de los supuestos en que no procede la devolución son las retenciones a terceros a favor del retenedor, ya que es el contribuyente al que se le retuvo de más quien tiene este derecho de pedir la devolución, por lo que sucede lo mismo con la compensación.<sup>120</sup>

13. Por lo que se refiere a los saldos a favor o remanentes de impuesto sobre la renta que excedan del impuesto al activo en el ejercicio, no son

---

<sup>120</sup>LOERA ESCOBAR, Sergio. "Compensación Universal y las Practicas Indebidas del SAT", boletín de NSC Consultores, Pág. 8

susceptibles a la compensación universal, contra otros impuestos federales, en virtud de que no se trata de un saldo a favor ni pago de lo indebido.

Sin embargo, sí le es aplicable la compensación específica que se encuentra prevista en la regla 4.8. de la Resolución de Miscelánea Fiscal que al efecto dice:

“Para los efectos del artículo 9o., cuarto párrafo de la Ley del IMPAC, cuando los contribuyentes de dicho impuesto que determinen en un ejercicio ISR a su cargo, en cantidad mayor que el IMPAC correspondiente al mismo ejercicio y hubieren pagado IMPAC en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, podrán compensar contra el ISR determinado, las cantidades que en los términos del referido artículo 9o., tengan derecho a solicitar su devolución. Las cantidades que teniendo derecho a solicitar su devolución, no sean compensadas contra el ISR determinado en el ejercicio, podrán ser compensadas contra los pagos provisionales del ISR que les corresponda efectuar en el siguiente ejercicio.”<sup>121</sup>

Ahora bien para aquellos casos en los que si será aplicable la compensación universal de diferentes impuestos, se deben considerar las normas particulares que cada Ley regule sobre compensaciones, como: impuesto al valor agregado (IVA), que prevé en su artículo 1o-A que contra las retenciones de este impuesto no procede compensación alguna, saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios (IESPS), cuya compensación según el artículo 5o de este ordenamiento, sólo procede contra el mismo impuesto, impuesto sobre automóviles nuevos, en su artículo 11 limita cualquier compensación, e impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, en virtud de que son administrados por las

---

<sup>121</sup> Sistema de Administración Tributaria "Compensación Universal" página de Internet: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

entidades federativas se podrían compensar contra impuestos federales administrados por las mismas.<sup>122</sup>

#### **2.6.4. Compensación del impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado.**

Es importante mencionar que la compensación de los saldos a favor del impuesto al valor agregado tiene mayores restricciones que cualquier otro impuesto, desde la propia redacción del artículo 6º de la Ley se ha querido limitar la compensación de este impuesto, pero para el 2005 se reformó para permitir la compensación contra otros impuestos, y esta redacción propicia la confusión en la interpretación de que la compensación sólo es dable entre el impuesto al valor agregado e impuestos de diversa naturaleza.

Por lo anterior y toda vez que el presente tema es de singular importancia para el presente trabajo de investigación, en razón de que el mismo es el punto medular de la problemática a resolver, éste se desarrollará más ampliamente en el siguiente capítulo de la presente tesis.

#### **2.6.5. Requisitos para realizar la compensación universal.**

En términos del Artículo 23 del CFF, la compensación procede cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que ambas cantidades deriven de impuestos federales, distintos de los que se causen con motivo de la importación, como son: Impuesto General de Importación, impuesto al valor agregado por importación, impuesto especial sobre producción y servicios por importación, impuesto sobre tenencia y uso de vehículos por importación.

---

<sup>122</sup> Información Dinámica de Consulta "La compensación", revista IDC, No. 109, 14 de mayo de

Los administre la misma autoridad (SAT), es decir, que la dependencia los recaude, controle y cobre. IVA, IEPS, ISTUV de aeronaves, ISR excepto los administrados por las entidades federativas.

- b. Que el impuesto no tenga un destino específico, esto se da cuando en la Ley que regula el impuesto, o en cualquier otra Ley fiscal, se establezca un fin para dicho ingreso. Actualmente solo se encuentra en esta situación el establecido en el Artículo 2o-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al cual están sujetas las personas f
- c. Personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes, cuando lo recaude la Entidad Federativa, el destino específico de este impuesto, se menciona en el Párrafo 1° del Artículo 8o. Transitorio de la LIF para 2004, que señala que las Entidades Federativas que celebren convenio de coordinación para la administración del impuesto establecido en el Artículo 2o-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán destinar los recursos obtenidos por ese concepto a un programa de gasto social consistente en la protección para cada uno de los pequeños contribuyentes.
- d. Presenten el aviso de compensación, este debe presentarse dentro de los cinco días siguientes a la fecha en que se efectuó la compensación.<sup>123</sup>

Para dar continuidad a este requisito, es importante mencionar la permisión hecha por el primer párrafo del artículo 1° del Código Fiscal de la Federación al señalar:

---

2005.

<sup>123</sup> HERNÁNDEZ ROMÁN, Enrique, Op. Cit. No. 362.

"Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico"

Esto significa, que al establecer un rubro determinado al destino de una contribución, además de irrumpir con el principio económico de unidad presupuestaría, que establece que todos los gastos y recursos deben "Volcarse en un precepto único y comprensible, para que este instrumento cumpla debidamente una de sus más importantes funciones: la de ejercer control preventivo de la actividad de naturaleza económica en la hacienda pública, ante lo cual no debe haber gastos y recursos susceptibles de ser ejecutados separadamente de aquél, y de los cuales el Poder Ejecutivo pueda disponer sin autorización legislativa y sin obligación de rendir cuenta de la inversión"<sup>124</sup>

Este requisito debe ser acompañado de la documentación que se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique, durante un plazo de 5 días hábiles para la presentación del aviso de compensación a partir del día hábil siguiente a aquél en que se efectuó la compensación. Ejemplo: si compensa en viernes, el registro del plazo inicia a partir del lunes, ya que sábado y domingo no se consideran días hábiles (Artículo 12 y 13 del Código Fiscal de la Federación).

- e. De conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal, debe presentarse un aviso ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, que le corresponda, mediante la forma fiscal 41 acompañada de los Anexos y documentos que se señalan en el reverso de dicha forma fiscal, dependiendo del tipo de impuesto que haya compensado.

---

<sup>124</sup> BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, "Compensación Universal de Saldos Anteriores a Julio de 2004", *Revista, Prontuario de Actualización Fiscal*, No. 358, septiembre de 2004.

- f. Tratándose de saldos a favor del impuesto al valor agregado, deberán presentar adicionalmente, los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 10, inciso d), punto (2), del Anexo 1 de la Resolución de Miscelánea Fiscal, que contengan la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación). La documentación e información a que se refiere esta regla deberá presentarse según corresponda al tipo de contribuyente: - ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes, ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, se presentará conforme al sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieren efectuado la compensación conforme a lo siguiente: 1 y 2, sexto día hábil siguiente; 3 y 4, séptimo día hábil siguiente; 5 y 6, octavo día hábil siguiente ; 7 y 8, noveno día hábil siguiente; y 9 y 0, décimo día hábil siguiente.<sup>125</sup>
- g. Adicionalmente, "Los contribuyentes que opten por efectuar la compensación de las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros y estén en los supuestos de la "compensación universal" establecida en el Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, misma que entró en vigor el 1 de julio de 2004, utilizarán para tales efectos el concepto denominado "compensaciones" contenido en el apartado "aplicaciones" de los desarrollos electrónicos de las instituciones de crédito"

---

<sup>125</sup> HERNÁNDEZ ROMÁN, Enrique. Ob. Cit. No. 362

Asimismo, se indica el procedimiento a seguir cuando la compensación se pretenda aplicar a el impuesto al valor agregado generado por actos accidentales o IEPS retenido, y la aplicación electrónica de las instituciones de crédito ante las que se efectúe el pago no active el renglón correspondiente al concepto "compensaciones" citado en el párrafo anterior<sup>126</sup>

- h) Por último, es importante mencionar que si el aviso no se presentara, o bien se presenta en forma extemporánea, sólo implica el incumplimiento de una obligación formal, cuya falta trae como consecuencia la aplicación de una multa, sin que lo anterior impida que los contribuyentes puedan ejercer su derecho de compensar, criterio incluso ya reforzado por los tribunales.

"MULTA. LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL AVISO DE COMPENSACIÓN RESPECTO DE SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE IMPLICA EL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN FORMAL.- El artículo 23 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, establece: "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 una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. 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, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado. ..."; asimismo el artículo 81 fracción I del ordenamiento legal en cita dispone lo siguiente: "Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos,

---

<sup>126</sup> Diario Oficial de la Federación, 2ª Resolución de la Miscelánea Fiscal, regla 2.2.7., 29 de junio de 2005.

informaciones o expedir constancias: I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.". De los anteriores preceptos se desprende que el contribuyente tiene el derecho de efectuar una compensación desde el mes en que realiza el pago de lo indebido o cuando presenta la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realiza, presentando para ello el aviso correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se haya efectuado; por tanto, aun cuando se trata de una devolución a favor del contribuyente, si se presenta el aviso de compensación respecto del saldo a favor fuera del término indicado, se debe considerar que lo hizo en forma extemporánea, y consecuentemente no cumplió con una obligación de carácter formal, cuya falta trae como consecuencia la aplicación de una multa, en la inteligencia de que no sólo la omisión del pago de impuestos trae aparejada la imposición de una sanción, sino también las infracciones relacionadas con las obligaciones de carácter formal, las cuales se encuentran previamente establecidas en la ley, sin que lo anterior impida que los contribuyentes puedan ejercer su derecho de compensar."<sup>127</sup>

#### TRIBUNAL COLÉGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 131/99. Constructora Dos Mil Dos, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

### **2.7. Compensación de pago de lo indebido.**

Dispone el Código Tributario, que si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21, sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida, hasta aquel en que se

---

<sup>127</sup> Tesis: No. VI.A.29 A, emitida por el SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis aislada en materia administrativa, Novena Época, Tomo: X, Diciembre de 1999, Pág. 741.



haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.<sup>128</sup>

Al respecto, tal y como ya se ha mencionado, la compensación es una alternativa para extinguir el pago de obligaciones fiscales, por lo cual, algunas veces señalan que la consecuencia lógica de haberse efectuado indebidamente una compensación es la omisión del pago de impuestos.<sup>129</sup>

Bajo este contexto, hay que recordar que la aplicación de una compensación indebida o en cantidad mayor a la que corresponda, es sancionada con una multa calculada sobre el monto del beneficio indebido; además, sin perjuicio de la posible actualización que ésta sufra, por pago extemporáneo de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

Como se podrá observar con el señalamiento realizado en forma anterior, el llevar a cabo una compensación indebida, tiene como consecuencia serias afectaciones al gobernado, porque por un lado, se le tendrá al contribuyente como una persona que está omitiendo el pago de sus contribuciones, con lo cual se hace acreedor a recargos y actualizaciones.

Por otra parte, el gobernado que realice una compensación indebida, también tendrá como consecuencia una fuerte afectación, pues se le tendrá en el mismo sentido que un infractor fiscal, al haber violado una obligación fiscal formal, consistente en la prohibición de realizar determinado tipo de compensación, por lo que se le sancionará con una multa.

En razón de lo anterior, siempre ha sido muy criticadas las limitaciones que se establecen para evitar las compensaciones, toda vez que se trata de una situación en la cual el contribuyente está en la misma situación jurídica que la autoridad fiscal,

---

<sup>128</sup> Artículo 23, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

<sup>129</sup> Información Dinámica de Consulta "La compensación Universal", *revista IDC*, No. 90, 15 de julio de 2005

esto es ambos son deudores y acreedores a la vez, y sin embargo a pesar de que puede tratarse de un supuesto en el cual las autoridades deban mucho mas al gobernado que lo que éste le e deba al estado, de cualquier forma se le sancionará de la forma que ya hemos comentado con anterioridad.

Ahora bien, según el Código Tributario, no se podrán compensar las cantidades que se hayan solicitado en devolución o cuando haya prescrito la obligación de 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 devolución en los términos del artículo 22 del mismo ordenamiento.<sup>130</sup>

Al respecto de lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de comprobación pondrá especial atención en revisar las cantidades a favor que hayan sido compensadas, de encontrar compensaciones improcedentes se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la cantidad indebidamente compensada y se aplicarán multas sobre el monto del beneficio indebido. Sin perjuicio de las sanciones antes señaladas, el fisco podrá solicitar que se ejerzan las acciones penales contra quienes realicen compensaciones improcedentes, ya que este hecho está tipificado como delito de defraudación fiscal en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.<sup>131</sup>

De lo que se ha comentado hasta este momento, tenemos que si bien ha habido un adelanto importante con la llamada compensación universal, también lo es que las muchas limitaciones que se establecen en relación con las compensación,

---

<sup>130</sup> Artículo 23, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

<sup>131</sup> Sistema de Administración Tributaria "Compensación Universal" página de Internet: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

hacen que la llamada compensación universal no haga honor a su nombre, puesto que, tal y como ya hemos observado, la lista de limitaciones ha las compensaciones para los gobernados todavía es muy amplia.

## **2.8: Compensación de oficio.**

Así como hemos comentado las limitaciones que todavía existen en la legislación fiscal en relación con los contribuyentes, por parte de las autoridades fiscales tenemos todo lo contrario, puesto que estas tienen señalado en la legislación fiscal a su favor, la compensación de oficio.

De esta manera, tenemos que las autoridades podrán compensar de oficio las cantidades tengan derecho a recibir por parte de los contribuyentes, en los términos de lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, en el último párrafo, del presente legal antes señalado, se encuentra previsto a favor de las autoridades la compensación de oficio, sólo que a diferencia de la compensación universal que esta a favor de los contribuyentes, ésta compensación de oficio tiene las siguientes características:

- La compensación de oficio, procede aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada.
- Procede también, por cualquier concepto, esto es, contra cualquier impuesto, y 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.
- Además, procede en cualquier momento.

La única obligación que la legislación establece a las autoridades fiscales en este sentido, es que deberán notificar personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Lo anterior se traduce, en que la autoridad fiscal podrá compensar de oficio, sin que medie gestión de parte interesada, cuando ésta esté obligada a pagar por adeudos propios o por retención de terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoria o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente, aún cuando la contribución ya hubiera sido solicitada.<sup>132</sup>

De la diferencia de tratamiento que se observa en la ley entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, algunas voces han llegado a señalar que existen violaciones a los principios constitucionales, toda vez que advierten una inequidad para llevar a cabo la compensación.

Como producto de estas observaciones sobre la falta de equidad en este tratamiento, se han emitido por los tribunales del Poder Judicial de la Federación, varias tesis en este sentido, como las que a continuación se transcriben:

“COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL PLANTEAMIENTO RELATIVO A QUE EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER, POR UN LADO, LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REALIZARLA DE OFICIO, SIN MAYORES REQUISITOS Y, POR OTRO, EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES PARA EFECTUARLA, PERO SUJETÁNDOSE A LAS REGLAS DE "RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL", NO CONDUCE A ESTABLECER LA TRASGRESIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El argumento en el sentido de que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y ocho, es inequitativo por establecer, por un lado, la facultad de la autoridad exactora para realizar compensaciones de oficio sin mayores requisitos y, por otro, el derecho de los

---

<sup>132</sup> MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Op. Cit. pag. 312

contribuyentes para efectuar tales compensaciones de diversos impuestos, pero sujetándose a las reglas de "resolución miscelánea fiscal" correspondientes, no conduce a establecer la trasgresión al principio tributario de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque el citado principio se refiere al trato igualitario de los contribuyentes que se encuentren en la misma situación legal, no en relación con la autoridad exactora en cuanto a una de sus atribuciones; además, dicho principio, al constituir una garantía para el gobernado, genera una limitación constitucional para el legislador en la creación de los tributos que, por lo mismo, debe estar en relación con éstos, lo cual resulta diferente a una de las formas de su extinción, como es la compensación.<sup>133</sup>

Amparo directo en revisión 1710/2001. R.R. Donnelley México, S.A. de C.V. 25 de enero de 2002. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

“COMPENSACIÓN DE OFICIO. EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, EN CUANTO ESTABLECE ESA FIGURA EXTINTIVA DE CRÉDITOS FISCALES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO Y MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO). - La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que no toda desigualdad de trato por la ley supone una trasgresión al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el cual contiene la garantía de equidad tributaria con que debe cumplir toda ley fiscal, pues la violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. En el caso de la compensación de oficio, el artículo 23, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no viola la referida garantía por el hecho de condicionar a los causantes que compensen saldos provenientes de diversa contribución, a los casos y requisitos fijados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mientras que tratándose de la compensación de oficio que puede efectuar la autoridad hacendaria, no distingue entre cantidades derivadas

---

<sup>133</sup> Tesis: No. 2a. XIII/2002, emitida por la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional-administrativa, Novena Época, Tomo: XV, Marzo de 2002, Pág. 425

de una misma o de distinta contribución. Dicha potestad constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva, pues se traduce en el cobro de un crédito exigible o firme mediante su compensación contra cualquier cantidad que deba devolverse en concepto de pago indebido, conforme al numeral 22 del código invocado. Ahora bien, de la exposición de motivos del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, por el cual se adicionó un penúltimo párrafo al artículo 23 en comento, a fin de incluir la compensación de oficio, se desprende que en dicho apartado no se establece un tratamiento diferente para sujetos colocados en igualdad de circunstancias, ya que ambos sujetos de la relación tributaria (fisco y contribuyente) se encuentran ubicados en situaciones objetivamente distintas. En efecto, el hecho de que a las autoridades se les permita compensar de oficio, sin la limitación consistente en que los saldos no provengan de contribuciones distintas, obedece a la necesidad de agilizar la recaudación de los recursos que la hacienda pública necesita para cubrir los requerimientos de la sociedad. Así, en la exposición de motivos el legislador estableció la figura de la compensación de oficio, con la condicionante consistente en que se efectúe "sólo en aquellos casos en que los créditos fiscales no hubieran sido cubiertos o garantizados oportunamente", es decir, que si un contribuyente solicita la devolución de un saldo a favor del impuesto al valor agregado y al verificar la procedencia de la solicitud respectiva, la autoridad advierte que existe un crédito a cargo del particular, por concepto de impuesto sobre la renta, podrá compensarlo de oficio con independencia de que se trate de saldos emanados de contribuciones diversas, en virtud de que ese crédito a cargo del causante constituye una cantidad no pagada oportunamente (pues evidentemente si ya hubiese sido enterado no podría compensarse), en menoscabo de la obtención de ingresos por parte del erario federal, cuya puntual recaudación es una cuestión de orden público, en la medida en que tiende a satisfacer las necesidades sociales. Es por ello que la circunstancia de que el fisco esté en posibilidad de lograr la eficiente y oportuna recaudación de ingresos, para que a su vez el Estado responda a las demandas de la sociedad, justifica que se otorgue a las autoridades hacendarias la facultad para realizar compensaciones de oficio, sin atender al hecho de que las cantidades correspondientes emanen de la misma o de diferente contribución. Consecuentemente, es evidente que las necesidades de orden económico y social antes apuntadas ameritan un tratamiento fiscal distinto del legislador, en relación con el fisco y el contribuyente, quienes se hallan en situaciones objetivamente

diferentes, razón por la cual se cumple con la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.”<sup>134</sup>

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 714/2000. Bralemex, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 2001.  
Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria:  
Luz Idalia Osorio Rojas.

De la lectura de las tesis transcritas con anterioridad, podemos constatar que el argumento sobre la pretendida inequidad en el tratamiento que otorga la ley en cuanto a compensaciones, no fue bien recibido por los tribunales federales, puesto que, por lo pronto, éstos han señalado que no existe ninguna trasgresión al principio tributario de equidad, toda vez que éste principio se refiere al trato igualitario de los contribuyentes que se encuentran en la misma situación legal, y no en relación con la autoridad fiscal en cuanto a sus atribuciones.

---

<sup>134</sup> Tesis: No. VI.1o.A.116, emitida por la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa-Constitucional, Novena Época, tomo: XV, Marzo de 2002, Pág. 1304.

## CAPITULO TERCERO

### COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONTRA EL PROPIO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SUMARIO: **3.1.** El impuesto al valor agregado y la compensación universal. **3.2.** El Criterio de las autoridades fiscales con respecto a la compensación de impuesto al valor agregado contra el mismo Impuesto. **3.3.** Diferencia entre el acreditamiento y la compensación en el impuesto al valor agregado. **3.4.** La necesidad de introducir la posibilidad de compensar el impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado

#### **3.1. El impuesto al valor agregado y la compensación universal.**

En los anteriores capítulos, hemos analizado a las diferentes formas de extinguir el pago de las contribuciones, entre ellos la compensación, como una figura compensatoria de las contribuciones que otorga beneficios para ambas partes, tanto para el fisco como para el contribuyente. Luego entonces, la compensación es parte de la justicia fiscal, pues si el contribuyente en esta relación jurídica tributaria es deudor, y a su vez, el fisco le debe, basta con finiquitar esas deudas recíprocas.

Recordemos, entonces que la compensación es una figura jurídica del derecho civil aplicable a la materia tributaria, razón por la cual en el Código Fiscal de la Federación se regula su forma y se exponen los lineamientos necesarios para que opere:

Por lo anterior, en este capítulo analizaremos las disposiciones fiscales vigentes del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 y 2005 respecto de la compensación del saldo a favor del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado a cargo que resulte en cualquier otro periodo, considerando los diversos pronunciamientos que existen al respecto por parte de los



Tribunales y los criterios normativos que se han dado a conocer por el Sistema de Administración Tributaria a través de su página de Internet.

Para comenzar, es importante mencionar que en la exposición de motivos a la iniciativa de reforma fiscal para 2004 que se presentó al Congreso de la Unión, se señala que "...es indispensable mejorar el diseño legal de los impuestos para lograr tratamientos uniformes con pocas excepciones, así, al eliminar las distorsiones que han provocado complejidad en el sistema, se podrá mejorar la estructura del marco legal tributario, brindando mayor claridad y seguridad a los contribuyentes respecto de sus obligaciones fiscales, disminuyendo en forma importante su costo administrativo, además de mejorar con ello la efectividad de la administración tributaria".<sup>135</sup>

Lo anterior busca simplificar al contribuyente los trámites fiscales que realice. Al respecto, el texto vigente del primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, señala que: "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 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 un destino específico incluyendo sus accesorios...."<sup>136</sup>

Por su parte, las disposiciones transitorias para 2004 del Código Tributario Federal, establece que lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 23 del citado Código iniciará su vigencia a partir del 1 de julio de 2004.<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup> Exposición de motivos del Ejecutivo Federal, dirigido al Diputado Juan de Dios Castro Lozano, Presidente de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión México. 2004

<sup>136</sup> Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación

<sup>137</sup> Artículo 2 fracción V, disposiciones transitoria, del Código Fiscal de la Federación, 2004

En principio, la reforma fiscal en este sentido, nos da la norma general, consistente en que el contribuyente tienen el derecho de compensar las cantidades provenientes de impuestos federales contra cualquier impuesto federal, cumpliendo con los requisitos siguientes:

- a) Que las cantidades a compensar no provengan de impuestos a la importación.
- b) Que los administre la misma autoridad.
- c) Que no tengan un fin específico.

Como se puede observar, siempre que el contribuyente quiera realizar la compensación universal, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, la podrá hacer cumpliendo con los requisitos mencionados anteriormente.

Ahora bien, hasta antes de la reforma fiscal del 2004, el primer párrafo, del artículo 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decía lo siguiente:

“Art. 6. 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 o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor”.

De conformidad a lo anterior, la norma legal antes citada permitía en el caso de que existieran saldos a favor, dos posibilidades:

1. El acreditamiento contra el impuesto a su cargo.
2. La devolución, siempre que fuera por el total del saldo a favor.

Por su parte, en la reforma fiscal del año 2004 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado se contempla lo siguiente:

“Art. 6. 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 o solicitar su devolución, o llevar a cabo su compensación contra impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.”

Se puede constatar con esta transcripción, en comparación con la norma legal anterior al 2004, que nuevamente en el caso de que el contribuyente tenga saldo a favor, se podrá acreditar o solicitar la devolución, sin embargo, se adiciona lo siguiente:

**“...o llevar a cabo su compensación contra impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.”**

Es claro que la adición anterior está señalando una nueva posibilidad para el contribuyente en el caso de que se obtengan saldo a favor en el pago mensual respectivo, pues ahora el gobernado podrá compensar estos saldos a favor en contra de cantidades provenientes de otros impuestos federales.

No obstante, queda la duda de si el contribuyente puede compensar estos saldos en contra del propio impuesto al valor agregado, situación que ha generado que existan diferentes interpretaciones al respecto, pues por una se afirma que únicamente se pueden compensar saldos en contra de otros impuestos federales, pues así lo señala expresamente la Ley.

Por otro lado, existe otra posición que nos señala que al no estar prohibida la compensación de estos saldos en contra del valor agregado, y si estar permitida la compensación universal en el Código Fiscal de la Federación, entonces estas voces

mencionan que si es posible compensar saldos a favor de este impuesto, contra el mismo impuesto al valor agregado.

Como ejemplo de lo anterior, algunos autores mencionan que para la compensación del impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado, las autoridades fiscales establecen en su normatividad interna (criterio: 81/2001/2001), que dicha operación sólo resulta aplicable cuando se trate de la compensación de un saldo a favor del impuesto al valor agregado de un ejercicio posterior contra el adeudo a cargo de contribuyentes por el mismo impuesto correspondiente a ejercicios anteriores. Para efectos de la reforma 2003 en relación con la periodicidad de los pagos, se deberá entender mensual en lugar de anual.<sup>138</sup>

Por la importancia que reviste el criterio 81/2001/IVA a continuación se transcribe su texto:

"El saldo a favor del Impuesto al valor agregado de un ejercicio posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a ejercicios anteriores, con sus respectivos actualización y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, puesto que se trata de saldos a favor y a cargo que derivan de una misma contribución".<sup>139</sup>

### **3.2. El criterio de las autoridades fiscales con respecto a la compensación de impuesto al valor agregado contra el mismo impuesto.**

Tal y como lo hemos mencionado en el punto anterior de este capítulo, la propia exposición de motivos del ejecutivo menciona la necesidad de eliminar distorsiones que provoquen complejidad en el sistema impositivo mexicano, por lo que en la misma, se propone brindar "mayor claridad y seguridad respecto de sus obligaciones fiscales, disminuyendo en forma importante su costo administrativo".

Resulta por lo tanto, contradictorio la intención manifestada de tener un esquema de procedimientos fiscales práctico y simplificado, el hecho de que actualmente, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en la sección denominada compensación universal de saldos a favor, se consideren algunos supuestos en los que no aplica la compensación universal, entre los cuales se encuentra la compensación del impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado.

Esta situación, ya la habíamos enunciado en el anterior capítulo de esta tesis, en donde habíamos mencionado que la compensación de los saldos a favor del impuesto al valor agregado tiene mayores restricciones que cualquier otro impuesto, situación que se confirma con el criterio del Servicio de Administración Tributaria, que en su página de Internet se encuentra la siguiente tabla:

**Cuadro 3.1** Saldos a favor contra los impuestos por los que se puede compensar.

	ISR propio	IVA propio	IMPAC	IEPS propio	TENENCIA AERONAVES	RETENCIÓN ISR	RETENCIÓN IVA	RETENCIÓN IEPS
ISR PROPIO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IVA PROPIO	SI	NO	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IMPAC	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI
IEPS	NO	NO	NO	SI	NO	NO	NO	NO
TENENCIA DE AERONAVES	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI

Fuente: Página de Internet del SAT: [www /sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

<sup>138</sup> Información Dinámica de Consulta "La compensación Universal de Impuestos", *revista IDC*, No. 90, 15 de julio de 2004

<sup>139</sup> Criterio Normativo No. 81/2001/IVA "compensación de IVA" Boletín 2001

Es decir, la autoridad fiscal está interpretando en relación con el actual artículo 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que no se pueden compensar saldos a favor de este impuesto en contra del mismo, sino únicamente en contra de otros impuestos federales.

Consecuentemente, según el criterio de las autoridades fiscales, la aplicación del nuevo esquema de compensación universal respecto de los saldos a favor del impuesto al valor agregado considera su compensación contra las cantidades por pagar por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto especial sobre producción y servicios, entre otros, pero no puede compensarse contra el propio impuesto al valor agregado por pagar.

Esta restricción se debe a que las autoridades fiscales sostienen el criterio de que los saldos a favor del impuesto al valor agregado únicamente se pueden acreditar contra el propio impuesto al valor agregado por pagar, conforme a lo establecido en el artículo 6 de la Ley, por lo tanto, la figura de la compensación no es aplicable tratándose de cantidades por pagar del impuesto al valor agregado.

Dicho criterio se confirma en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, que a la letra dice:

“Para los efectos del artículo 23 del Código en relación con el 6o. de la Ley del impuesto al valor agregado, los contribuyentes que determinen saldo a favor en la declaración mensual o semestral del impuesto al valor agregado, podrán optar por compensarlo contra otros impuestos a su cargo distintos de dicho impuesto, en lugar de solicitar su devolución o efectuar su acreditamiento, siempre que se cumplan con las condiciones y requisitos a que se refiere el primero de los artículos citados.<sup>140</sup>

---

<sup>140</sup> Regla, 2.2.8, primer párrafo de la Resolución de Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de agosto de 2004

Este mismo precepto, se modifica en la Resolución de la Miscelánea para el ejercicio 2005 para establecer:

"Para los efectos de los artículos 6º de la Ley del impuesto al valor agregado y 23 del Código, los contribuyentes que opten por compensar las cantidades que tengan a su favor 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 con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.<sup>141</sup>

De conformidad con lo expuesto hasta aquí, podemos observar que existe la limitación o restricción para compensar cantidades que provengan de saldos a favor del impuesto al valor agregado, en contra del mismo, pues este es el criterio de las autoridades fiscales hasta la actualidad.

### **3.3. Diferencia entre compensación y acreditamiento.**

Con base a lo ya comentado hasta aquí, recordemos que la compensación es una figura jurídica que extingue obligaciones fiscales, mientras que el acreditamiento, como lo veremos más adelante, no constituye figura jurídica, sólo se encuentra establecida en la legislación tributaria como un procedimiento que consiste en la disminución de cantidades previamente pagadas o beneficios obtenidos, para efectos de determinar el impuesto a cargo.<sup>142</sup>

A efecto de profundizar y no confundirnos con relación a estos temas, es importante entender los conceptos y diferencias que existen entre la compensación y el acreditamiento.

---

<sup>141</sup> Regla 2.2.7. de la Resolución de Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de mayo de 2005.

<sup>142</sup> PADILLA HERNÁNDEZ, José/ LOZANO VALENZUELA Roberto. "La compensación y el Acreditamiento", página de Internet de la Asociación Nacional de Fiscalistas ANAFINET, [www.anafinet.org.mx](http://www.anafinet.org.mx)

Para ello primeramente recordaremos que en los artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal, se nos señala que tiene lugar la compensación, "cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho", asimismo "el efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la Ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor".

Esto es, que la compensación representa la posibilidad práctica de aplicar una cantidad a favor contra otros adeudos fiscales a fin de evitar solicitar la devolución de los saldos a favor de impuestos por parte de la empresa.<sup>143</sup>

En segundo lugar, conoceremos la definición de acreditamiento, concepto que el Diccionario de la Real Academia Española define con base al término acreditar: "abonar, tomar en cuenta un pago".<sup>144</sup>

Hasta el ejercicio 2004, la Ley del Impuesto al Valor Agregado definía al Impuesto Acreditable como "El monto que resulte conforme a un procedimiento".

A partir del 1º de enero de 2005, el artículo 4º del mismo ordenamiento se reforma para definir al impuesto acreditable como "el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que el hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate".

La única diferencia entre la definición de 2004 y la de 2005, consiste en que antes el impuesto acreditable era el que resultaba de un procedimiento, y ahora es todo aquel trasladado al contribuyente el cual está sujeto a la satisfacción de ciertos requisitos. Dichos requisitos son: Que corresponda a erogaciones relacionadas con actividades gravadas, que se traslade expresamente y por separado, que haya sido efectivamente pagado, que se hayan efectuado las retenciones correspondientes y

---

<sup>143</sup> GARCÍA JUÁREZ, Héctor. "Compensación Universal", *revista fiscal de Price Water House Coopers*.

<sup>144</sup> Diccionario de la Real Academia, editorial Porrúa, Vigésima segunda edición. Pág. 210



éstas se hayan enterado, el IVA relacionado con actividades exentas y gravadas se acredita proporcionalmente.

Sin embargo, para efectos del Impuesto al valor agregado, el artículo 4º, primer párrafo, define como acreditable, a "... la acción de restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicha Ley, la tasa que corresponda según sea el caso".

En ese sentido, el acreditamiento es un procedimiento que se determina partiendo de la resta algebraica de:

- a. El impuesto acreditable, siempre que lo sea en términos de la Ley.
- b. El producto que resulte de la multiplicación de los valores o bases de cálculo, por la tasa que la propia Ley estableció para la realización de cada acto o actividad.

Sin embargo, este primer párrafo, del artículo 4º, no concluye en dicha definición, sino que va más allá al precisar qué es el impuesto acreditable, señalando a la letra que este es: "...el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate."

En resumen, de acuerdo a la transcripción anterior, el impuesto al valor agregado acreditable es el impuesto cobrado o cargado por el contribuyente y el que le cobre o cargue la autoridad aduanera en la importación de bienes o, el que él mismo se cobre o cargue virtualmente en la importación de servicios.<sup>145</sup>

---

<sup>145</sup> GAMEZ ADAME, Luis Carlos/ PELAYO VELÁZQUEZ Marcela/ PLASCENCIA RODRÍGUEZ José Francisco, "El acreditamiento y los requisitos del IVA acreditable para el 2005" *Revista del Consultorio Fiscal*, No. 372, 15 de febrero de 2005

Esta definición de acreditamiento contenida en este precepto legal, pudiera servir como un elemento para sostener que la mecánica de acreditamiento que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, está enfocada básicamente al impuesto al valor agregado acreditable pagado por el contribuyente con motivo de la adquisición y/o importación de bienes o servicios.

No obstante lo anterior, el hecho de utilizar dicho término para que el contribuyente aplique los saldos a favor del impuesto al valor agregado de un periodo contra el impuesto al valor agregado por pagar en periodos subsecuentes, estaría fuera de contexto, por lo que en nuestra opinión, debería de existir la posibilidad de aplicar supletoriamente el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, **el cual no limita la posibilidad de compensar los saldos a favor del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado por pagar.**

Adicionalmente a lo anterior, el acreditamiento del saldo a favor del impuesto al valor agregado contra el impuesto al valor agregado por pagar presenta actualmente diversas incongruencias derivadas de las siguientes circunstancias:

- A. El impuesto al valor agregado se calcula por mes de calendario y ya no por ejercicio fiscal. Por lo tanto, ya no existe la obligación de realizar pagos provisionales, pues ya son definitivos.
- B. También ya no es aplicable el artículo 12 del Reglamento de la Ley del impuesto al valor agregado, el cual establecía el procedimiento para determinar los pagos provisionales, en el cual se incluía el acreditamiento del saldo a favor del periodo anterior y el saldo a favor de ejercicios anteriores.

- C. El saldo a favor de impuesto al valor agregado se acredita hasta por el monto del Impuesto al valor agregado por pagar, lo cual se asemeja más a la figura de la compensación que a la del acreditamiento.
- D. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), en su artículo 5º menciona que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

Como se puede observar, un impuesto tan similar al impuesto al valor agregado como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios sí contempla la figura de la compensación del saldo a favor y no existen razones que justifiquen una diferenciación en el tratamiento del saldo a favor entre dos impuestos indirectos tan similares.

- E. Los criterios normativos y las sentencias de los tribunales están referidas al régimen en el que el impuesto al valor agregado se calculaba por ejercicios fiscales, por lo que éstas no son totalmente aplicables a las circunstancias actuales.

Como ejemplo de lo anterior, tenemos el criterio del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“SALDO A FAVOR EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PUEDE ACREDITARSE O SOLICITAR DEVOLUCIÓN NO ASÍ COMPENSARSE, EN RAZÓN DE TENER TRATAMIENTOS DISTINTOS.- Substancialmente el artículo 4 de la Ley de la materia marca el procedimiento y requisitos para el acreditamiento del impuesto, así mismo, el artículo 13 de su Reglamento define las reglas para la determinación del impuesto acreditable del período por el cual se efectúa el pago provisional o del ejercicio y por último el artículo 6 de la Ley del impuesto al valor agregado refiere al acreditamiento o devolución de los saldos a

favor, preceptos de cuyo análisis en conjunto, no se denota la figura de la "compensación", desprendiéndose de este último, que cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá: a).- "acreditarlo" contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o, b).- solicitar su devolución, refiriendo también que si en la declaración del ejercicio tuviera cantidades a su favor podrá "acreditarlas" en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total; por tanto el artículo 6 en referencia únicamente permite el "acreditamiento" de los saldos a favor del impuesto al valor agregado sin que se pueda hablar que la mecánica del acreditamiento antes referida pueda sustituirse por la figura de la "compensación" atendiendo a la naturaleza del impuesto al valor agregado que corresponde a un gravamen indirecto que incide sobre el consumidor final, referido impuesto que al calcularse por ejercicios es hasta la presentación de la declaración anual cuando se conoce efectivamente el saldo a favor o a cargo del sujeto obligado al pago del impuesto, no siendo óbice para esta conclusión la circunstancia de que el legislador en el artículo en estudio haya utilizado el término "acreditar" debiendo referirse al término "compensar" ya que ello gira en torno a una cuestión de orden constitucional que se encuentra por encima de la competencia de este tribunal, pues, esta se circunscribe a determinar la legalidad o ilegalidad de un acto de autoridad apegándose a los textos de las normas jurídicas en los términos en que se encuentran redactadas, sin que tenga competencia para incursionar en los procesos legislativos de los mismos, en este orden, y tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 17-A, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación el cual establece que: "Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable" es obvio que, no resulta acreditable para efectos del impuesto al valor agregado la "actualización" que se aplique al saldo a favor del mismo, cuando se siga la mecánica del artículo 6 de la ley de la materia, ya que éste únicamente hace mención al acreditamiento y no a la "compensación".<sup>146</sup> (El subrayado es nuestro).

Tal y como se puede constatar, es claro que el anterior criterio no se encuentra ya vigente, toda vez que señala la imposibilidad de compensar en razón de que el impuesto al valor agregado "es un gravamen indirecto que incide sobre el consumidor final", y que al calcularse por ejercicios, será hasta la "presentación de la

---

<sup>146</sup> Revista de Tribunal Fiscal de la Federación, Año XI, No. 123, marzo de 1998, pp. 268 y 269.

declaración anual cuando se conoce efectivamente el saldo a favor o a cargo del sujeto obligado al pago del impuesto”, siendo que en la actualidad, tal y como ya lo mencionamos ya no existe la obligación de presentar declaración anual, puesto que en el impuesto al valor agregado los pagos ya son mensuales y definitivos.

Ahora bien, resulta que el impuesto al valor agregado sí se puede compensar contra el propio impuesto al valor agregado, pero sólo en los casos en que se compense contra el impuesto al valor agregado por pagar de periodos anteriores, siempre y cuando se aplique el criterio 81/2001/IVA, ya mencionado, mismo que establece que se puede compensar impuesto al valor agregado contra impuesto al valor agregado, siempre y cuando el saldo a favor que se pretende compensar sea más reciente que el saldo a cargo contra el que se compensaría.<sup>147</sup>

A este respecto, la autoridad mantiene su criterio bajo el número 97/2004/IVA en el sentido de que los saldos a favor de este impuesto se podrán compensar contra cantidades a cargo del mismo, siempre que este último corresponda a meses anteriores, dicho criterio dice:

“Compensación de impuesto al valor agregado. Casos en que procede.- 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 sus respectivos actualizaciones y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, con relación al artículo 1º. Del mismo ordenamiento. Dicha disposición también será aplicable al saldo a favor del ejercicio de 2002 derivado de la presentación de declaraciones normales extemporáneas o complementarias contra saldos a cargo de ejercicio anteriores, incluyendo pagos provisionales.”<sup>148</sup>

---

<sup>147</sup> Hernández Román Enrique, “La Compensación Universal”, Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Jueves 16 de septiembre de 2004, No. 362, página de Internet: [www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx](http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx)

<sup>148</sup> Criterio del SAT 97/2004/IVA, Consultable en la Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2004, primera actualización. Pág. De Internet: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

Para finalizar sobre este punto, podemos mencionar que la diferencia entre utilizar la compensación y el acreditamiento, para los contribuyentes, se puede constatar de mejor manera con el ejercicio comparativo que a continuación hacemos, y que nos muestra la diferencia principal entre la utilización de estas dos figuras con respecto al impuesto al valor agregado.

En primer lugar, el acreditamiento establece la posibilidad para que los contribuyentes puedan recuperar sus saldos a favor sin tener que efectuar algún trámite administrativo, que no sea la presentación de la declaración, sin efectuar la actualización de dichos saldos, es decir, **el acreditamiento no reconoce los efectos de la inflación**, por lo que el contribuyente perderá una parte de su poder adquisitivo, sin que, desde nuestro punto de vista, exista una razón legal para evitar esta situación.

Por su parte, la compensación **sí reconoce los efectos inflacionarios correspondientes a través de la actualización de las cantidades a compensar**, mismas que conservarán el poder adquisitivo del sujeto pasivo, de manera similar al que se tenía en el momento en que se determinaron dichos saldos.

A efecto de evaluar los efectos fiscales en cada una de estas figuras jurídicas, a continuación se analizará un caso muy sencillo en el que un contribuyente determinó un saldo a favor de impuesto al valor agregado correspondiente al ejercicio 2004, y desea evaluar cuál es la opción que le conviene, mencionando que la declaración del ejercicio la presentó en el mes de marzo de 2005, en el mismo se identificará claramente los efectos inflacionarios que se determinan y que no benefician para nada al contribuyente.

**Cuadro 3.2** Comparativo que permite apreciar la conveniencia de aplicar la compensación o el acreditamiento en los saldos a favor del impuesto al valor agregado.

	Concepto	Compensación	Acreditamiento
	Saldo a favor de IVA, ejercicio 2004	35,000.00	35,000.00
	Período de actualización	Marzo de 2005 a diciembre de 2005	N/A
	INPC mes anterior al más reciente del período	115.591	N/A
Entre	INPC mes anterior al más antiguo del período	112.929	N/A
Igual	Factor de actualización	1.0235	N/A
Por	Saldo a favor de IVA	35,000	N/A
Igual	Saldo a favor de IVA actualizado	35,822.50	N/A
	Saldo a favor de IVA	35,000.00	35,000
	Efectos inflacionarios	822.50	0.00
	Saldo a favor de IVA actualizado	35,822.50	35,000

Como se puede constatar del ejercicio comparativo utilizado con anterioridad, resulta evidente que si se aplica la compensación, se obtiene un reconocimiento inflacionario, puesto que la cantidad original de \$35,000 pesos, reconoce un efecto inflacionario de \$822.50 pesos, situación que no sucede con el acreditamiento, en el que se pierde su poder adquisitivo, ya que sólo recupera la propia cantidad de \$35,000 pesos, sin comprender la actualización del tiempo transcurrido entre la traslación del impuesto al contribuyente, y el momento en que lo acredita.

### **3.4. La necesidad de introducir la posibilidad de compensar impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado.**

De todo lo expuesto con anterioridad, queremos dejar en claro que existen en nuestro trabajo de investigación dos ideas básicas y centrales, y son:

- a. En nuestra opinión, no existe imposibilidad legal para compensar saldos a favor del Impuesto al valor agregado, contra cantidades provenientes del mismo impuesto.
- b. En este sentido, existe la posibilidad legal de compensar cantidades de este impuesto contra el mismo, tanto de ejercicios anteriores a julio del 2004, como de ejercicios reciente a esta reforma.

A continuación haremos un análisis de esta problemática que es el sustento del presente trabajo de investigación.

En primer lugar, a nuestro parecer no encontramos razón legal que venga a justificar el impedimento que las autoridades fiscales señalan en relación a compensar los saldos a favor que se tengan del impuesto al valor agregado, contra saldos en contra del mismo impuesto, y para ello, a continuación se hacen las siguientes reflexiones:

a) En el artículo 5D, segundo párrafo, de la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece lo siguiente:

“Art. 5 – D - ...

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de



las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinado en los términos del artículo 4º de esta Ley.”

De los anteriores preceptos legales, y de forma simplificada, podemos afirmar que la mecánica del impuesto al valor agregado, consiste por una parte, en la obligación legal que tiene el contribuyente de trasladar el impuesto al consumidor, y por otra parte, la posibilidad que tiene este contribuyente de recuperar las cantidades que a su vez se le hayan cobrado, a través del acreditamiento.

Ahora bien, tal y como ya se ha comentado en el capítulo segundo de este trabajo de investigación, en la actualidad los pagos en el impuesto al valor agregado ya no son por ejercicios anuales, y tampoco existen ya los pagos provisionales, sino que ahora se trata de pagos que se deben realizar de forma mensual, y éstos se convierten en pagos definitivos.

En razón de lo anterior, si el pago del impuesto es definitivo, tenemos que la mecánica ahora es la siguiente:

- a. Primero, se le obliga al contribuyente a trasladar la carga económica del impuesto al consumidor.
- b. Segundo, se le otorga al contribuyente la posibilidad de recuperar las cantidades que a su vez se le cobraron por concepto de este impuesto, que es lo que se conoce como acreditamiento.
- c. Una vez aplicada la traslación y acreditamiento, que es la mecánica exigida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se debe realizar el pago mensual y definitivo.

- d. En el caso de que exista saldo en contra se debe realizar el pago correspondiente.
- e. Por el contrario, en el supuesto de que exista durante ese mes en concreto un saldo a favor, entonces en nuestra opinión, no existe precepto legal alguno que obligue al contribuyente a volver a realizar un nuevo acreditamiento, puesto que ya no estamos en la situación anterior de que existían pagos anuales y provisionales.
- f. Es decir, la traslación y el acreditamiento, que es la mecánica que exige la ley, ya se cumplió al realizar la determinación de las cantidades a favor o en contra que se tengan en determinado mes.
- g. Por lo tanto, en el caso de que exista un saldo a favor, y ya se haya realizado la mecánica de la traslación y el acreditamiento, **la cantidad restante ya no se encuentra dentro de esta mecánica de la ley**, sino que se trata de un adeudo que tiene el fisco con el contribuyente, y siendo esto así, resulta evidente que no puede existir razón legal alguna para que la autoridad, sin sustento jurídico, prohíba la compensación.
- h. Máxime que ahora ya existe la compensación universal, por lo que si las cantidades a favor ya no se encuentran dentro de las reglas de la mecánica del impuesto al valor agregado, con mayor razón se debe aplicar el actual artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Expuestas las cosas así, queda claro que esas cantidades que resultan de saldos a favor del impuesto al valor agregado, si bien son adeudos para la autoridad fiscal, también se trata de una cantidad que pertenece al contribuyente, en otras palabras, a nuestro entender, ese adeudo que surge para la autoridad fiscal, ya no se encuentra dentro de la mecánica del IVA, y de esta manera, no existe ninguna

disposición legal que venga a prohibir la compensación, pues como es sabido, un criterio de las autoridades fiscales no puede ir en contra, ni más allá de lo establecido en la propia ley, pues lo contrario sería una violación al principio de legalidad tributaria.

Siguiendo con estas ideas, es necesario mencionar que ya no es aplicable el artículo 12 del Reglamento de la Ley del impuesto al valor agregado, el cual establecía el procedimiento para determinar los pagos provisionales, en el cual se incluía el acreditamiento del saldo a favor del período anterior y el saldo a favor de ejercicios anteriores, y de esta forma, no existe razón para prohibir la compensación, pues también como ya se dijo, en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), en su artículo 5º, se menciona que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

De esta manera, si en un impuesto tan similar al impuesto al valor agregado como lo es el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, sí se contempla la figura de la compensación del saldo a favor, no encontramos razones legales, ni administrativas, ni técnicas, ni de lógica, que justifiquen una diferenciación en el tratamiento del saldo a favor entre dos impuestos indirectos tan similares.

De lo anterior, podemos señalar que es nuestra creencia que la prohibición de la compensación de cantidades que provengan de saldos a favor del pago mensual correspondiente del impuesto al valor agregado, que desde el punto de vista tiene la autoridad fiscal, no encuentra sustento alguno, pues el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, ***no limita la posibilidad de compensar los saldos a favor del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado por pagar.***

Ahora bien, antes de continuar con mayores razonamientos en este sentido, es importante mencionar aquí, que tampoco encontramos ninguna prohibición en relación con la posibilidad de compensar impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, para ejercicios anteriores y posteriores, a la entrada en vigor de la compensación universal.

Lo anterior es así, porque según el criterio de las autoridades fiscales, el impuesto al valor agregado, sí se puede compensar contra el propio impuesto al valor agregado, pero sólo en los casos en que se compense contra el impuesto al valor agregado por pagar de periodos anteriores, según el criterio 81/2001/IVA, ya mencionado en el capítulo segundo de esta tesis, mismo que establece que se puede compensar impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, siempre y cuando el saldo a favor que se pretende compensar sea más reciente que el saldo a cargo contra el que se compensaría.<sup>149</sup>

Como se puede observar, las autoridades fiscales, mediante este simple criterio, sin sustento legal alguno, pretenden limitar la compensación únicamente para cantidades provenientes de saldos a favor del impuesto al valor agregado, de ejercicios anteriores, situación que inclusive ya había sido interpretada con anterioridad por nuestra Suprema corte de Justicia de la Nación, al emitir la siguiente Tesis:

"COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA AUTORIDAD FISCAL NO DEBE RECHAZARLA AUN CUANDO DERIVE DE EJERCICIOS DISTINTOS DE AQUEL EN QUE SE DECLARA EL IMPUESTO A CARGO.- El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos noventa y nueve establece, en su segundo párrafo, que tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de dicho código, podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por

---

<sup>149</sup> Hernández Román, Enrique, "La Compensación Universal", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Jueves 16 de septiembre de 2004, No. 362.

operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general; sin que se establezca limitación alguna con relación a la temporalidad del ejercicio a que corresponda la cantidad a favor, por el contrario, dispone que se podrá compensar "cualquier impuesto federal" a favor del contribuyente. Ahora bien, la regla 2.2.11., inciso c), de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999 que reglamenta ese precepto, dispone que, a fin de que los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros puedan compensar el saldo a favor, derivado de cualquier impuesto federal manifestado en su declaración del ejercicio, contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado a su cargo, es necesario: "C. Que la compensación se efectúe únicamente respecto de cantidades que se hayan determinado como saldos a favor en la declaración del ejercicio del impuesto de que se trate, contra el impuesto sobre la renta y/o el impuesto al valor agregado determinado en la declaración del ejercicio.". Del análisis gramatical de la regla aludida tampoco se desprende exigencia alguna en el sentido de que, para que las empresas que dictaminan sus estados financieros puedan compensar los impuestos a favor contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado, sea necesario que el saldo a favor corresponda al mismo ejercicio que se declara, pues si bien es cierto que en la redacción se señala expresamente: "que la compensación se efectúe únicamente respecto de cantidades que hayan determinado como saldos a favor en la declaración del ejercicio del impuesto de que se trate, contra el impuesto sobre la renta y/o el impuesto al valor agregado determinado en la declaración del ejercicio", no menos cierto es que la redacción de esa regla debe entenderse en el sentido de que la compensación que se realice "se efectúe" en la misma declaración del ejercicio del impuesto a cargo, ya sea del impuesto sobre la renta y/o del impuesto al valor agregado, esto es "que la compensación se efectúe ... en la declaración del ejercicio del impuesto de que se trate ..."; lo cual es acorde, además, con los motivos que inspiraron la reforma que se practicara al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, publicada el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, entre las cuales se citó la simplificación administrativa, pues con ello se busca evitar que tengan que realizarse dos trámites distintos, uno correspondiente a la declaración del impuesto a cargo, y otro relativo a la compensación de cantidades a favor, lo que se simplifica si en un mismo trámite se declara el impuesto a cargo del contribuyente y la compensación de cantidades a favor en contra de esa contribución. Luego, si tanto de la interpretación gramatical del precepto legal señalado y de la regla citada, como de su interpretación teleológica, se deriva que ni uno ni otra exigen que el saldo de

impuestos federales a favor corresponda al mismo ejercicio en el que se quiere compensar, la autoridad fiscal no debe rechazar la compensación de saldos a favor derivados de cualquier ejercicio, contra el impuesto sobre la renta y/o el impuesto al valor agregado determinado en la declaración de un ejercicio distinto.<sup>150</sup>

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 352/2003. Ficosa North América, S.A. de C.V. 16 de abril de 2004. Mayoría de votos. Disidente y Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Encargado del engrose: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Edmundo Adame Pérez.

De la anterior transcripción, claramente se puede advertir que ya la Suprema Corte había admitido la posibilidad de que en para ciertos contribuyentes no existía en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, exigencia alguna en el sentido de que pudieran compensar los impuestos a favor contra el impuesto al valor agregado, sin que fuera necesario que el saldo a favor correspondiera al mismo ejercicio que se declaraba, en base a que la inspiración de la reforma anterior a la compensación universal, del artículo 23 del Código Tributario Federal, era la simplificación administrativa, pues con ello se buscaba evitar que se realizaran dos trámites distintos, "una correspondiente a la declaración del impuesto a cargo, y otro relativo a la compensación de cantidades a favor", lo que se simplificaba si en el mismo trámite se declaraba el impuesto a cargo del contribuyente y la compensación de cantidades a favor en contra de esa contribución.

Por consiguiente, se puede rescatar que, si bien esto fue antes de la reforma que introduce la compensación universal, ya se interpretaba que si existía la posibilidad de compensar saldos a favor en contra de cantidades a cargo de otros ejercicios o periodos, en razón precisamente a la simplificación administrativa que se entiende contenida en la utilización de la compensación.

---

<sup>150</sup> Tesis Aislada: IV.2o.A.88 A. emitida por la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Octubre de 2004, Página: 2317

Pero además, debemos destacar que ya con la reforma de la compensación universal, tenemos que no existe en los preceptos legales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ninguna disposición que prohíba tampoco la compensación de este impuesto de cantidades de periodos posteriores.

En éste sentido, tal y como ya lo señalamos en el primer punto de este capítulo, antes de la reforma fiscal del 2004, el primer párrafo, del artículo 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, permitía en el caso de que existieran saldos a favor, dos posibilidades, el acreditamiento contra el impuesto a su cargo, y la devolución, siempre que fuera por el total del saldo a favor.

Con la reforma fiscal del año 2004 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se contempla ahora en este mismo precepto legal, en comparación con la norma legal anterior al 2004, que nuevamente en el caso de que el contribuyente tenga saldo a favor, se podrá acreditar o solicitar la devolución, sin embargo, se adiciona lo siguiente: **“...o llevar a cabo su compensación contra impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.”**

También como ya lo señalamos, en nuestro entender no existe prohibición alguna, para que en primer lugar, se puedan compensar saldos a favor del impuesto al valor agregado, contra saldos en contra del mismo impuesto, pero además, tampoco existe ningún inconveniente legal para que estas compensaciones del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, se puedan realizar por ejercicios, no sólo anteriores, sino también posteriores.

A mayor abundamiento, es necesario traer a colación que en el derecho mexicano tributario, de conformidad con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, todas las interpretaciones deben ser de forma estricta, y que en muchos casos se deben de utilizar los principios generales del derecho.

Ahora bien, queremos recordar que los principios generales del derecho son enunciaciones normativas de valor genérico que condicionan y orientan la comprensión del ordenamiento jurídico, tanto para su aplicación o integración, como para la elaboración de nuevas normas. En tal sentido, "son verdades fuentes de un sistema de conocimientos, admitidas como tales por ser evidentes, por haber sido comprobadas y también por motivos de orden práctico"<sup>151</sup>

Por lo que considerando lo anterior, basaremos nuestra propuesta, también en principios de derecho ya establecidos, e iniciaremos nuestro primer precepto. **En donde la ley no distingue, no debemos distinguir.** Principio general que proviene del latinismo Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus, y que, como principio general, recobra total validez en nuestro sistema legal en atención a las normas constitucionales, como lo es el último párrafo del artículo 14 constitucional.

Ahora bien, como ya explicamos, la compensación universal entró en vigor a partir del 1º de julio del ejercicio 2004, bajo este precepto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, no hace distinción alguna de si los saldos deben provenir sólo después del julio de 2004, es posible considerar entonces, que cualquier saldo a favor es susceptible de compensación, más aún cuando la ley (Tanto el artículo 23, como el Segundo Transitorio de este mismo ordenamiento) no lo ata a dicha fecha, lo que nos da pauta al siguiente argumento que señala: **Todo lo que no está prohibido para el particular, está permitido.**

Nuevamente un principio general de derecho que vienen a confirmar lo antes expuesto, ya que si la ley no hace ninguna distinción, no es posible considerar tal cuando ésta no existe, y por tanto, si la ley no es casuista en ello, es decir, no señala que saldos a favor son susceptibles de compensación, luego entonces al contribuyente no se le establece una prohibición expresa, siendo posible concluir

---

<sup>151</sup> REALE, Miguel, "Introducción al derecho", 9a. edición, Madrid, Pirámide, 1989, Pág. 139.



que puede realizar la compensación respecto de saldos generados con anterioridad o posterior a julio de 2004, sin limitación alguna.

En atención al principio de derecho antes mencionado, tal situación no acontece igual para la autoridad, toda vez que para ésta lo que no se encuentra expresamente permitido, le es prohibido en atención al derecho, lo que se confirma con la siguiente Tesis que señala que las autoridades no tienen más facultades que las que las la Ley les otorga, pues, si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesidades para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal.<sup>152</sup>

Consignientemente, existe un tercer precepto que al efecto dice: ***se trata de un derecho y no de una obligación***, es conveniente recordar que sólo las obligaciones se encuentran sujetas a condiciones, las cuales pueden ser suspensivas o resolutorias, como lo fija el Código Civil Federal, de aplicación supletoria a la fiscal en términos del artículo 5º. Del Código Fiscal de la Federación, lo que se puede advertir como mejor claridad con la siguiente lectura que dice:

“Mas no así los derechos, los cuales únicamente se encuentran sujetos a requisitos de procedibilidad, mismos que han sido referidos con anterioridad en este proyecto, por lo que si la autoridad hacendaria pretendiera considerar que sólo los saldos a favor generados a partir de julio de 2004 se encuentran en posibilidad de ser compensados de manera universal, ello implica condicionar indebidamente a que sólo ciertos números del contribuyente gozan de este derecho, cuando lo cierto es que se trata de un derecho y no de una obligación. Por lo tanto se deben compensar los saldos a favor de IVA contra el propio IVA, antes y después de julio de 2004, toda vez que la compensación en su estado

---

<sup>152</sup> Tesis Aislada 810, 817, emitida por el Pleno de la SCJN, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XII, Pág. 514

anterior resultó constitucional todo el tiempo de su vigencia en razón de los siguientes principios de legalidad.”<sup>153</sup>

Con todo lo anterior, queda demostrado y es de hacerse notar que si existen argumentos jurídicos para que el contribuyente realice la compensación universal de saldos a favor del impuesto al valor agregado contra el propio saldo a cargo del impuesto al valor agregado, situación contraria a lo que se establece en los criterios que emitió el Servicio de Administración Tributaria.

Inclusive, algunos autores han llegado a señalar en relación a todo estos que estamos comentando, que esta limitación a la compensación violenta la garantía de proporcionalidad al negar como medio de pago una cantidad que ya ha ingresado a la finanzas públicas.<sup>154</sup>

Por nuestra parte, no estamos ciertos, ni compartimos esta opinión mencionada con anterioridad, pero lo que sí estamos seguros, es que no existe ninguna prohibición para realizar este tipo de compensación de conformidad a todo lo ya expuesto, en especial a nuestra afirmación ya mencionada anteriormente, con la que consideramos que estamos probando nuestra hipótesis, en el sentido de que, en el caso de que exista un saldo a favor, y que ya se haya realizado la mecánica de la traslación y el acreditamiento, **la cantidad restante ya no se encuentra dentro de esta mecánica de la ley**, sino que se trata de un adeudo que tiene el fisco con el contribuyente, y siendo esto así, resulta evidente que no puede existir razón legal alguna para que la autoridad, sin sustento jurídico, prohíba la compensación.

Finalmente, no queremos terminar el presente trabajo de investigación, sin recalcar que la razón de ser de la introducción de la compensación universal en la ley, según lo señalaron los propios legisladores es la simplificación administrativa y

---

<sup>153</sup> BURGO TOLEDO, Carlos Alberto, “Compensación Universal de Saldos anteriores a Julio de 2004”, Revista Fiscal. Prontuario de Actualización fiscal PAF, 1ª. Quincena de septiembre de 2004, Pág. 5

eliminar las distorsiones que provocan las complejidades de la legislación fiscal, así como mejorar la estructura del marco legal tributario. Los legisladores lo dicen a su manera en la exposición de motivos para introducir la compensación universal, y dicen:

“...es indispensable mejorar el diseño legal de los impuestos para lograr tratamientos uniformes con pocas excepciones, así, al eliminar las distorsiones que han provocado complejidad en el sistema, se podrá mejorar la estructura del marco legal tributario, brindando mayor claridad y seguridad a los contribuyentes respecto de sus obligaciones fiscales, disminuyendo en forma importante su costo administrativo, además de mejorar con ello la efectividad de la administración tributaria”.<sup>155</sup>

Así pues, todas estas mejoras propuestas, como son la simplificación administrativa, la eliminación de las distorsiones que provocan las complejidades del actual sistema fiscal, así como la mejora de la estructura del marco legal tributario, a nuestro parecer, se logra muy atinadamente con la compensación, puesto que esta es una de las principales formas de extinción de obligaciones, tanto fiscales, como del derecho común, precisamente por su simplicidad, claridad, los beneficios que otorga a las autoridades fiscales y a los contribuyentes, por lo que la negación de la compensación que aquí se ha tratado, no tiene ninguna justificación válida ni jurídica.

---

<sup>154</sup> Información Dinámica y Tributaria, “Aspectos Prácticos y controvertidos de la compensación”, Revista fiscal IDC, No. 109, mayo de 2005

<sup>155</sup> Exposición de motivos del Ejecutivo Federal, dirigido al Diputado Juan de Dios Castro Lozano, Presidente de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión México. 2004

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- La compensación es una de las principales formas de extinción, tanto en el ámbito tributario, como en el derecho común, por su sencillez y claridad y se da cuando dos o más sujetos adquieren la doble calidad de deudor(Contribuyente) y acreedor(Fisco) entre sí.

SEGUNDA.- A partir del 1º de julio de 2004, el contribuyente puede disminuir los saldos que tenga a su favor contra las cantidades que le resulten a pagar, ya sea por adeudo propio o por retención a terceros, aún cuando se trate de distintos impuestos, a través de la compensación universal.

TERCERA.- Para que aplique la compensación universal es necesario que se cumplan ciertos requisitos, entre ellos, que la cantidades deriven de impuestos federales, distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad, que el impuesto no tenga un destino específico, y que presenten el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a la fecha en que se efectuó la compensación.

CUARTO. El impuesto al valor agregado, es un impuesto que de conformidad con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación es compensable.

QUINTO.- La autoridad Fiscal, limita la compensación universal a través de criterios y dentro de la Ley del impuesto al Valor Agregado en su artículo 6º, al contemplar el acreditamiento y no la compensación del Impuesto al Valor Agregado contra el propio Impuesto al Valor Agregado.

SEXTO.- La diferencia más importante entre llevar a cabo el acreditamiento o la compensación de los saldos a favor del impuesto al valor agregado, es que en esta última los importes que se consideran se pueden actualizar y en la primera los

importes deben ser históricos, sin embargo, en cualquier caso, los contribuyentes debieran tener derecho a recuperar o a aplicar los saldos a favor en forma actualizada, puesto que el contribuyente ya realizó la erogación que dio lugar al saldo a favor y no debe existir una limitación a dicha actualización cuando se trata del acreditamiento del saldo a favor.

OCTAVO.- Actualmente los pagos mensuales del impuesto al valor agregado, tienen el carácter de definitivos desde el ejercicio 2003, debido a esto, la mecánica establecida en el artículo 5-D. De la Ley del impuesto al Valor Agregado establece que el pago definitivo será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas y las cantidades por las que proceda el **acreditamiento**. Si existe un remanente, es decir un saldo a favor, de conformidad con el artículo 6º podrá **acreditarlo** contra el impuesto a su cargo en los meses siguientes, más no compensarlo. Como podemos apreciar, existe un doble acreditamiento, que al no poder ser actualizado, el contribuyente está perdiendo poder adquisitivo y una notoria desventaja frente a la compensación, que si permite la actualización.

NOVENO.- Otra limitante se presenta cuando el contribuyente decide compensar un saldo a favor del impuesto al valor agregado generado en períodos anteriores actualizado contra el impuesto al valor agregado a cargo de un período posterior y presenta el aviso de compensación respectivo, seguramente las autoridades fiscales rechazarían su trámite de compensación, lo cual contradice el objetivo de fomentar la simplificación administrativa.

DÉCIMO.- La compensación procede en períodos anteriores o posteriores a la entrada en vigor de la compensación universal, ya que desde antes de la entrada en vigor de esta figura, ya eran compensables cantidades de diferente naturaleza si se cumplía con ciertos requisitos y criterios establecidos por la propia autoridad fiscal.

DÉCIMO PRIMERO.- La única manera de prohibir que contribuciones no pueden ser compensadas, es a través de la ley, por lo que es infundado que las autoridades fiscales a través de los criterios normativos contenidos en la página de Internet del SAT se pronuncia en forma negativa respecto de la posibilidad de llevar a cabo la compensación de los saldos a favor del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado.

DÉCIMO SEGUNDO.- Siendo, la compensación una de las principales formas de extinción de obligaciones, tanto fiscales, como del derecho común, y a la cual la autoridad fiscal ha considerado como elemento esencial para llevar a cabo la simplificación administrativa, y mejora de la estructura del marco legal, resulta contradictorio que sea la misma autoridad fiscal, quien mediante criterios sin fundamento legal, consideren el supuesto de no aplicación de la compensación universal de saldos a favor del impuesto al valor agregado contra el propio impuesto al valor agregado, cuando ha quedado demostrado con la presente investigación, su procedencia y aplicación, jurídica.

## BIBLIOGRAFIA

- Arrijoja, V.A. 2003. Derecho fiscal. Editorial Themis. Décimo séptima edición. México.
- Azua, R.S.T. 1993. Teoría general de las obligaciones. Primera edición. Editorial Porrúa. S.A. México.
- Bejarano, S. M. 1984. Obligaciones civiles. Tercera edición. Editorial Harla México.
- Borja, S. M. 1998. Teoría general de las obligaciones. 16ª edición. Editorial Porrúa. México.
- De la garza, S. F. 1985. Derecho financiero mexicano. Décima tercera edición. Editorial Porrúa. S.A. México.
- Delgadillo, H. 1991. Principios de derecho tributario. 4ª edición. Editorial Limusa. México.
- Gaudemet, E. 1984. Teoría general de las obligaciones". Segunda edición. Editorial Porrúa. S.A. México.
- Gutierrez, G. E. 1980. Derecho de las obligaciones. Quinta edición. Editorial Cajica, S.A. México.
- Jiménez, G. A. Lecciones de derecho tributario. Editorial Thomson. México.
- Kave, D. J. 2000. Derecho procesal fiscal. Sexta edición. Editorial Themis. México.
- Latapi, R. M. 1999. Introducción al estudio de la contribuciones. Editorial McGraw-Hill. México.
- Margain, M. E. 1991. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa. S.A. Décima edición. México.
- Martínez, A. J. 1991. Teoría de las obligaciones. Segunda edición. Editorial Porrúa. S.A. México.
- Nuñez, T. M. J. 1994. Derecho de obligaciones y contratos. Primera Edición. Editorial BÓSCH. Barcelona.
- Reale, M. 1989. Introducción al derecho". 9a. edición. Madrid, Pirámide.
- Rodríguez, L. R. 1998. Derecho fiscal. Segunda edición. Editorial OXFORD. México.
- Rojina, V. R. 1985. Derecho civil mexicano. Tomo quinto. Volumen II. 5ª. Edición. Editorial Porrúa. S.A. México.
- Salvat Raymundo. 1952. Tratado de derecho civil argentino. 6ª Edición. 9 Vols. Tipográfica editora. Argentina, Buenos Aires.

Sánchez, P. J . de J. 2003. Nociones de derecho fiscal. Octava edición. Editorial PAC. México.

Trabucchi, A. 1967. Instituciones de derecho civil. Editorial de derecho civil. Madrid.

## JURISPRUDENCIAS Y TESIS

Tesis 2ª. /J. 15. Febrero de 2000. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. 9ª. Época. 2ª. Sala. Tomo XI. P 159 y 160.

Tesis 810, 817. Emitida por el Pleno de la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo XII. P 514.

Tesis en materia civil. No. 269,774. Emitida por el SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Tercera Sala. Sexta Época. Cuarta Parte. CXII. P 65.

Tesis IV.2o.A.88 A. Octubre de 2004. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XX. P 2317.

Tesis No. I.110.C.24 C. Agosto de 2002. Emitida por SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tribunales Colegiados de Circuito. No. de registro 186,371. Novena Época. Tomo XVI. P 1230.

Tesis No. 2a. XIII. Marzo de 2002. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Materia constitucional-administrativa. Novena Época. Tomo XV.

Tesis No. 2a. /J. 72/2004. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XIX. Junio de 2004. P 261.

Tesis No. XIV.2o.36. Julio de 1998. A Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VIII. P 346.

Tesis No. XXII.1o.35 A. Enero de 2003. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XVII. P 1795.

Tesis: No. 321. Emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. consultable en el Semanario Judicial I de la Federación. Séptima Época. Tercera sala. Tomo IV. P 216.

Tesis: No. 362,449. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Tercera Sala. Quinta Época. Tomo: XXXVI. P 380.



Tesis: No. I.110.A.1 A. Diciembre de 2000. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo: XII. P 1376.

Tesis: No. VI.10.A.116. Marzo de 2002. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Materia administrativa-Constitucional. Novena Época. Tomo XV. P 1304.

Tesis: No. VI.A.29 A. Diciembre de 1999. Emitida por el SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis aislada en materia administrativa. Novena Época. Tomo X. P 741.

Tesis: P. /J.1/94. Febrero 1994. Emitida por la SCJN. Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta. Octava Época. J. No. 1. No. 74. 1ª parte. Pleno. P 11.

## LEGISLACIÓN APLICADA

Código Civil Federal. Ediciones Delma. Segunda edición.

Código Fiscal de la Federación. 2002 Do-Fiscal Editores. Décima edición. México.

Código Fiscal de la Federación. 2003 Do-Fiscal Editores. Novena edición. México.

Código Fiscal de la Federación. 2004. Do-Fiscal Editores. Décima edición. México.

Código Fiscal de la Federación. 2005. Do-Fiscal Editores. Décimo primera edición. México.

Constitución Política de los Estado Unido Mexicanos. 2005. Editorial Themis. Décimo primera edición. México.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. 2004. Do-Fiscal Editores. Décima edición. México.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. 2005. Décimo primera edición. México.

Ley de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Do-Fiscal Editores. México.

Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. 2004.

Ley de Ingresos de la Federación. 2004. Do-Fiscal Editores. Décimo primera edición. México.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación. 2005. Do-Fiscal Editores. Décimo primera edición. México.

## OTRAS FUENTES

- Azuela, G. M. 1973. La Prescripción y la caducidad dentro del sistema fiscal mexicano". Artículo publicado en el No. 5 de la Revista Jurídica Anuario del Depto. de Derecho de la Universidad Iberoamericana. México.
- Burgo, T. y Carlos A. Septiembre de 2004. Compensación Universal de Saldos anteriores a Julio de 2004. Revista Fiscal Prontuario de Actualización fiscal PAF.
- Criterio del SAT 97/2004/IVA. 2004. Consultable en la Compilación de Criterios Normativos.
- Criterio Normativo No. 81/2001/IVA. 2001. Compensación del impuesto al valor agregado.
- Diccionario de la Real Academia. Editorial Porrúa, S. A. Vigésima segunda edición. P 210.
- Exposición de motivos del Ejecutivo Federal. 2004. Dirigido al Diputado Juan de Dios Castro Lozano. Presidente de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la unión México.
- García, G.J. Julio 2004. Compensación Universal. Revista fiscal de Price Water House Coopers.
- Gamez, A. L.C., Pelayo, V. M. y Plascencia R. J. F. Febrero de 2005. El acreditamiento y los requisitos del IVA acreditable para el 2005. Revista del Consultorio Fiscal. Número 372.
- Información Dinámica de Consulta. Mayo de 2004. La compensación Universal de Impuestos. Revista Información Dinámica de Consulta números 90 y 109.
- Loera, E. S. Compensación Universal y las Practicas Indebidas del SAT. boletín de NSC Consultores.
- Mañera, E.Y. Marzo de 2004. Compensación de contribuciones. Boletín fiscal.
- Plascencia, R. J. F. Septiembre de 2004. Nuevo Consultorio Fiscal. Revista fiscal. Número 362.
- Resolución de Miscelánea Fiscal. 30 de diciembre de 2003. publicada en el Diario Oficial de la Federación.
- Resolución de Miscelánea Fiscal. 31 de agosto de 2004. publicada en el Diario Oficial de la Federación.
- Resolución de Miscelánea Fiscal. 30 de mayo de 2005. Publicada en el Diario Oficial de la Federación.

Resolución de la Miscelánea Fiscal, junio de 2005. Publicada en el Diario Oficial de la Federación.

### FUENTES DE INTERNET

Leal, C. G. Julio de 2004. La compensación Universal. Revista fiscalía. P. de Internet. [www.fiscalia.com](http://www.fiscalia.com).

Hernández, R. E. 16 de septiembre de 2004. La Compensación Universal. Revista Nuevo Consultorio Fiscal. Número. 362. P. de Internet: [www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx](http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx)

Padilla, H.J. Junio de 2004. Compensación. Revista Fiscal de la Asociación Nacional de Fiscalistas. P. de Internet. [www.anafinet.org.mx](http://www.anafinet.org.mx).

Sistema de Administración Tributaria. Módulo de Compensación Universal. P. de Internet: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)