

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS



**COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR
DE CONTRIBUCIONES**

**Tesis que para obtener el grado de
MAESTRO EN CONTADURÍA**

**Presenta:
Rocío Margarita Guerrero López**

**Director de tesis:
M.I. Rubén Apodaca Caro**

A mi Madre,
María Consuelo López Vélez,
por sus oraciones, amor y apoyo que
siempre están presentes
en mi vida,
por poner todo su empeño para
enseñarme y demostrarme que lo
mas importante en la vida es
siempre
el amor, el respeto y la familia

A mi Padre,
Alfonso Carlos Guerrero Ibarra,
por ese amor tan intenso que me
tuvo en vida,
y por enseñarme con el ejemplo el
significado de la palabra amor y
perdón
En donde estés, gracias
Que Dios te bendiga

A mi Hermano
Ivaan Adair Guerrero López,
por ser una parte importante en mi
vida,
porque con su amor y su tenaz
fortaleza para salir siempre adelante,
me enseñó que las aspiraciones
personales y profesionales
son alcanzables

A mi yerno
Alfredo de Alvarado y Petterson
que aún cuando tengo poco tiempo
de conocerlo, es una persona que
marco una etapa muy especial en mi
familia,

porque ha demostrado que con
esfuerzo, tenacidad, aplomo y
sinceridad
aún en contra de las adversidades,
cuando se ama verdaderamente,
es posible consolidar y lograr lo que
uno se propone en la vida

Gracias por el amor que me brindan

Agradecimientos

A mi Director de Tesis
M. I. Rubén Apodaca Caro
por su gran disposición de apoyo
al brindarme su tiempo
y proporcionarme sus valiosos
conocimientos
en la elaboración de mi tesis

A mi maestra de Metodología de la
investigación,
M.C. Elizabeth García Espinoza
por su constante apoyo y motivación
brindada para la elaboración de mi
tesis

A mis maestros,
que con su reconocida capacidad me
otorgaron una experiencia de
aprendizaje incomparable.
A todos ellos muchas gracias

Resumen

La presente tesis tiene como propósito el que los particulares conozcan la compensación como forma de extinguir los créditos fiscales, como realizarla, el procedimiento y las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales.

Para ello, esta tesis se estructuró en seis capítulos, los cuales se clasificaron para una mejor comprensión de la siguiente manera:

En el capítulo primero, se planteó el problema de investigación sus objetivos, su importancia y limitaciones, metodología y definición de términos.

El capítulo segundo, consistió en el análisis de la figura de la compensación en el derecho romano y las bases jurídicas fundamentales que regulan la compensación.

El capítulo tercero, se definió a la compensación en general.

El capítulo cuarto, se refiere a las actuaciones que como autoridades federales tienen las Entidades Federativas.

En el capítulo quinto, se expuso como opera la figura de la compensación en las Entidades Federativas.

Por último en el capítulo sexto, se señalaron y analizaron algunos criterios jurisprudenciales emitidos por los Tribunales Federales.

Índice

	Página
DEDICATORIAS	
AGRADECIMIENTOS	
RESUMEN	
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	
1.1 Planteamiento del problema	12
1.2 Objetivos de la investigación	13
1.3 Importancia del estudio	14
1.4 Metodología	15
1.5 Definición de términos	16
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	
2.1 Antecedentes históricos de la compensación en el Derecho Romano	21
2.1.1 Introducción	21
2.1.2 Concepto de la compensación	21
2.1.3 Evolución histórica de la compensación	23
2.1.3.1 Derecho Antiguo, antes de Marco Aurelio	24
2.1.3.2 Después de la reforma de Marco Aurelio	27
2.1.3.3 Reformas por Justiniano	28
2.1.4 La compensación dentro del Derecho Civil Romano	29
2.1.4.1 Elementos de la compensación	29
2.1.4.2 Acciones de compensación respaldadas por	

el Derecho Civil Romano	31
2.1.4.3 Restricción de la compensación	34
2.1.4.4 Efectos de la compensación	34
2.1.5 La compensación dentro del Derecho Civil Mexicano	35
2.2 Bases jurídicas fundamentales	38
2.2.1 Código Fiscal de la Federación	38
2.2.2 Reglamento del Código Fiscal de la Federación	42
2.2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta	44
2.2.4 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta	48
2.2.5 Ley del Impuesto al Valor Agregado	49
2.2.6 Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios	51
2.2.7 Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2006 y 2007	52
2.2.8 Reglas de Modificación a las Resoluciones Misceláneas para el ejercicio fiscal del 2006 y 2007	53
CAPITULO III. LA COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES	
3.1 Definición de compensación	55
3.2 La compensación	56
3.3 La compensación universal	57
3.4 Supuestos de improcedencia	57
3.4.1 Contribuciones federales	58
3.5 Otros supuestos en los que no opera la compensación universal	58
3.5.1 Retenciones del impuesto al valor agregado y otros supuestos	59

3.5.2	Los administrados por autoridades distintas	71
3.5.3	Los que tienen un destino específico distinto	72
3.6	Supuestos de procedencia	73
3.7	Formas en que opera	75
3.7.1	Obligación de presentar el aviso de compensación	76
3.7.1.1	Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto sobre la renta	77
3.7.1.2	Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al valor agregado	77
3.7.1.3	Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al activo	78
3.7.1.4	Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios	78
3.7.1.5	Aviso de compensación de otras contribuciones	79
3.8	Actualización, recargos, multas y otras sanciones por compensación indebida	79
3.8.1	Procedimiento para la actualización de créditos fiscales	80
3.8.2	Procedimiento para el cálculo de recargos	80
3.9	Compensación de Oficio	82
3.10	La prescripción	85
CAPÍTULO IV. EL ESTADO COMO AUTORIDAD FEDERAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES COORDINADOS		86
CAPÍTULO V. LA COMPENSACIÓN EN IMPUESTOS ESTATALES		87
CAPÍTULO VI. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELEVANTES EMITIDOS POR LOS TRIBUNALES FEDERALES		

EN MATERIA DE COMPENSACIONES DE CONTRIBUCION	88
CONCLUSIONES	97
FUENTES CONSULTADAS	98

Índice de tablas

		Página
TABLA NO.1	PLAZOS PARA PRESENTAR AVISOS DE OMPENSACIONES	54
TABLA NO. 2	CREDITO AL SALARIO	64
TABLA NO. 3	IMPUESTOS CONTRA LOS QUE SE PUEDEN COMPENSAR	74
TABLA NO. 4	FECHA EN QUE SE DEBE PRESENTAR EL AVISO DE COMPENSACIÓN	76

CAPÍTULO I.- INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del problema

En la actualidad y de acuerdo a lo dispuesto por las disposiciones legales aplicables, existen diversas formas con que cuentan los contribuyentes para extinguir sus créditos fiscales adeudados a la autoridad fiscal, como lo es el pago, compensación, acreditamiento, condonación, prescripción y cancelación.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece la posibilidad de que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaraciones puedan optar por compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que estén obligados a pagar, esto es, que tanto el contribuyente como la autoridad fiscal, sean acreedores y deudores comunes.

Bajo este supuesto legal, y derivado de la importancia que para los contribuyentes tiene esta figura fiscal, se puede considerar a la compensación de saldos a favor de contribuciones, como una forma eficaz de extinguir créditos fiscales, atendiéndose sobre todo desde el punto de vista financiero, y destacando los beneficios económicos que obtendría el contribuyente, ya que podría decirse que la compensación puede resultar como una de las formas más rápidas de cubrir sus créditos fiscales, y se den por cumplidas sus obligaciones fiscales de pago de las contribuciones a favor del Estado, de conformidad con la legislación vigente, así como para la autoridad fiscal, de allegarse oportunamente de los recursos necesarios para el cumplimiento de su función pública.

Por ello, el objetivo de esta tesis es analizar el marco jurídico que regula a esta figura fiscal, los supuestos de procedencia de la compensación de saldos a favor, la autoridad ante la que se debe presentar la solicitud, los requisitos indispensables para su procedencia, el término legal para solicitarse, los tipos de impuestos pueden estar sujetos a éste esquema atendiendo a su ámbito espacial y material de validez (impuestos federales y estatales), qué personas pueden hacer uso de esta opción, en qué momentos se causan los impuestos a compensar, actualización del saldo a favor que se pretende compensar, los recargos que se generen tanto para el contribuyente como para la autoridad según sea el caso, la prescripción, los medios de defensa con que cuenta, las sanciones por el incumplimiento de sus obligaciones, y en general la implicación fiscal y financiera de los saldos a favor de los impuestos, para que los contribuyentes dispongan de información necesaria que les de certeza y seguridad jurídica en sus actuaciones.

1.2 Objetivos de la investigación

La presente tesis tiene como objetivo general el que los particulares conozcan la figura de la compensación de contribuciones como una de las formas de extinguir los créditos fiscales, y su forma de realizarlo.

Por ello, para llevar a cabo dicho objetivo es necesario:

- Analizar las disposiciones legales aplicables a la compensación;
- Señalar los tipos de impuestos susceptibles de compensar, y su evolución de acuerdo a las reformas de las leyes correspondientes;

- Determinar los momentos en que se puede extinguir el crédito fiscal, mediante la compensación de saldos a favor;
- Determinar el procedimiento aplicable a la compensación de contribuciones.

1.3 Importancia del estudio

Como es de todos sabido, cuando los contribuyentes realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, se encuentra sujeto a cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de su relación tributaria a favor del Estado, ya que surgen las contribuciones o los créditos fiscales a su cargo.

Derivado de lo anterior, y con la finalidad de que el Estado pueda allegarse de ingresos que requiere para que pueda llevar a cabo su actividad financiera, ha surgido la necesidad de crear figuras jurídicas con las que puede contar el contribuyente para extinguir sus créditos fiscales que tiene a su cargo, mediante procedimientos ágiles, seguros y simplificados que conlleven a otorgarle seguridad jurídica al particular, y pueda de esta forma, sin que implique un detrimento en su economía, cumplir en tiempo y forma con las obligaciones fiscales a su cargo.

No obstante que nace la figura de la compensación como una de las formas de extinción de los créditos fiscales, no impide a las autoridades fiscales apliquen sus facultades de comprobación para cerciorarse de que los sujetos pasivos han cumplido con sus obligaciones fiscales.

Es por ello, que al realizar el análisis de esta tesis, aunque sencillo, denota en parte el desconocimiento por parte de los contribuyentes del mismo, ya que es importante considerar que no basta con conocer las leyes fiscales específicas, ni del Código Fiscal de la Federación, sino además es indispensable que los particulares conozcan el procedimiento a seguir, requisitos esenciales y necesarios para poder con ellos decidir cual es la forma que tiene para poder extinguir sus créditos fiscales, sin que se cause un menoscabo en su economía.

Esta tesis servirá de apoyo para los contribuyentes que al ser acreedor y deudor conjuntamente deseen extinguir sus créditos fiscales, mediante un procedimiento sencillo que le de seguridad al optar por utilizarlo.

1.4 Metodología

Esta tesis se elaboró en primer momento, mediante la revisión del marco legal vigente, así como de los antecedentes previstos en las disposiciones legales aplicables, para determinar la forma, requisitos y procedimiento que bajo el esquema de la compensación de impuestos federales se puede utilizar por los contribuyentes.

La normatividad que se consultó en esta tesis fue el Código Fiscal de la Federación, Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, y Reglas de las Resoluciones Misceláneas Fiscales 2007.

En segundo orden, no obstante la escasez de bibliografía sobre esta materia, se buscó ampliar su contenido, a través de consultas en revistas especializadas analizando opiniones de distintos especialistas en materia fiscal.

Así mismo, se consultó en el portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria para conocer del criterio de la autoridad en materia de compensaciones, así como otros portales prestigiados en materia fiscal.

Por último, en un tercer momento, para comprobar la aplicación práctica en materia de compensaciones de impuestos se consultó a despachos contables encargados de la prestación de este tipo de servicios.

1.5 Definición de términos

Accesorio. Que depende de lo principal./ Pago adicional generado por el incumplimiento en el pago de un impuesto. Ej.: multas, honorarios por notificación, actualización y recargos. Los recargos son deducibles a partir de 1992. (Moderno Diccionario de Contabilidad.1993: 9)

Acreditamiento. Derecho que tienen los residentes en México, de acreditar hasta cierto límite el pago de impuestos sobre la renta que hayan hecho en el extranjero, sobre productos obtenidos también en el extranjero./ Derecho que se tiene, de reducir el impuesto anual a pagar, con los pagos provisionales hechos anteriormente, y/o con los impuestos

retenidos, correspondiente al mismo ejercicio. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 12)

Actualización. Procedimiento para expresar en valor actual un valor anterior, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor./ Reexpresión de un valor como consecuencia de la inflación. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 15)

Autoridad. Capacidad para influir o modificar el comportamiento de otras personas basándose en una estructura normativa./ Se aplica también a persona u organismo que la ejerce./ Poder Institucionalizado. (Moderno Diccionario de Contabilidad. 1993: 31)

Compensación de contribuciones. Procedimiento para recuperar el saldo a favor que tiene un trabajador, como resultado del cálculo del impuesto anual. Se aplica en las retenciones del mes de diciembre o siguientes a más tardar dentro del calendario posterior, si al finalizar ese lapso aún existe cantidad no compensada, el trabajador puede solicitar la devolución correspondiente a las autoridades fiscales. La compensación procede también en el caso de empresas, cuando éstas tienen saldo a favor determinado en declaración anual, ya sea definitiva o complementaria, derivada de causas diversas, contempladas en la forma de Aviso de compensación (SIR-15) que es con la que se solicita la aplicación del saldo a favor al pago de impuestos. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 52)

Condonación. Efecto de condonar. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 58)

Condonar. Perdonar un adeudo. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 58)

Contribución. Efecto de contribuir./Frecuentemente se identifica con este nombre al impuesto predial./También se usa como sinónimo de impuesto. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 64)

Contribuyente. El que contribuye./ El que debe pagar un impuesto. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 65)

Crédito fiscal. Impuesto o carga tributaria./ Obligación insoluta, cuantificada en dinero, que tiene una persona en su calidad de contribuyente para con el fisco. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 77)

Ejercicio. Periodo utilizado para acumular los resultados de una empresa, comprendido entre dos balances y manifestando utilidad o pérdida. Aunque usualmente el ejercicio comprende un periodo de doce meses puede ser diferente, como en el caso del inicio de actividades. El cierre debe coincidir con el año de calendario, a excepción del caso en que una empresa entra en liquidación. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 109).

Facultad. Poder./ Derecho para hacer o decidir sobre algún asunto. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 126).

Fundamento. Motivo o razón principal frecuentemente jurídico para actuar o decidir. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 132).

Impuesto. Tributo, gravamen que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal, para allegarse recursos para su sostenimiento. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 144)

Ley del Impuesto sobre la Renta. Disposición jurídica que establece la obligación de cubrir dicho impuesto, así como sus modalidades y bases de causación. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 162).

Prescripción. Extinción de una obligación mediante el transcurso del tiempo, aunque se necesitan las circunstancias que exige la ley para que se consume. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 204)

Recargo. Nueva carga./ Cantidad que incrementa un precio y se considera como carga./ Cantidad que la autoridad fiscal cobra a los causantes como sanción por el pago tardío de un impuesto; generalmente se señala en porcentajes mensuales. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 221)

Recaudar. Cobrar un caudal; cobrar los caudales públicos. (moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 222).

Recurso. Procedimiento que establece la ley para que una persona que se siente injustamente perjudicada por una decisión gubernamental manifieste su inconformidad o reclamo, con la intención de que se nulifique o disminuya tal decisión./ Término genérico aplicable a todo aquello que tiene valor para producir riqueza o servicios: recursos

humanos, recursos económicos, recursos naturales, etc. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 222).

Rendimiento. Utilidad producida por una inversión./Cantidad que realmente se aprovecha de la mano de obra o de la materia prima. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 226).

Saldo. Resultado de restar de los cargos, los abonos de una cuenta./ Mercancía sobrante que se vende a precio bajo. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 233)

Sanción. Pena o castigo frecuentemente pecuniaria./ Acto de poder./ Medida represiva por no cumplir un acto anterior de poder. (Moderno Diccionario de Contabilidad, 1993: 234)

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes históricos de la compensación en el derecho romano.

2.1.1 Introducción

En el presente capítulo, se va a analizar la figura de la compensación en el derecho romano, explicar su concepto, conocer su origen y su evolución; detallar cada uno de los elementos que hicieron que se constituyera en una de las formas de extinguir una obligación.

Así mismo se van a tratar de, distinguir los casos donde no operaba la figura de la compensación; mencionar cuales son sus efectos e ilustrarnos con casos prácticos de ella, y de esta manera llegar a analizar la proyección de la compensación en el derecho romano y su influencia en el derecho civil mexicano con su respectiva implicación en materia fiscal.

2.1.2 Concepto de compensación

Muchos autores coinciden en señalar que la compensación se da cuando dos personas son recíprocamente acreedoras y deudoras una de la otra, las dos pueden extinguirse hasta concurrencia de la menor, como si cada deudor empleara lo que debe en pagarse lo que le es debido.

La compensación según E. Volterra tiene lugar cuando, siendo

dos sujetos, a un mismo tiempo, acreedores y deudores entre sí, en relaciones obligatorias cuyos objetos sean homogéneos, el crédito de que cada uno es titular, en relación con el otro sujeto, se reduce en la medida de la deuda a que está obligado cada uno respecto al otro.

Una definición clásica nos proporciona el jurista Modestino "La Compensación es la contribución de una deuda y de un crédito entre sí" (debiti et crediti inter se contributio); por su parte Pampolio en la misma línea nos dice que " Más ventajoso resulta al acreedor y deudor no pagar que volver a pedir lo ya pagado"

De tal forma podemos entender que hay una extinción simultánea de dos deudas, hasta por su diferencia (o sea, la cantidad de la mayor, menos la cantidad de la menor), por el hecho que el sujeto pasivo de la primera es el activo de la segunda, y viceversa.

Si la compensación no existiera, las transacciones con créditos existentes resultarían entorpecidas constantemente, al tener que efectuarse pagos dobles, aparte que evidentemente, resultaría un riesgo para quien cumpliera primero, sin estar garantizado de obtener a su vez lo que le adeuda la misma persona.

Comprendiendo la importancia de esta figura podría parecer que siempre debió reconocerse la compensación en el Derecho Romano, como modo de extinción de las obligaciones, sin embargo no sucedió así.

Los juristas clásicos no tenían una noción unitaria de la compensación como instituto jurídico independiente, como demuestra la definición citada de Modestino, para ellos el término indicaba la operación contable a través de la cual, se determinaba el importe de la reducción de los respectivos créditos y deudas, operación que no era la causa jurídica de la reducción misma.

Podemos entender entonces, que la compensación como tal, es el resultado de una evolución dentro del derecho romano, sobre bases distintas y con finalidad diversa a las señaladas. Se adaptó al desarrollo del crédito en sus diversas etapas y su reconstrucción como señalan algunos autores como E.F. Camus y E. Volterra, ha resultado difícil a pesar de la agudísima investigación que se ha hecho en torno a ella.

2.1.3 Evolución histórica de la compensación

Durante mucho tiempo la compensación no había sido admitida en el Derecho Romano, más que en ciertas hipótesis y en condiciones determinadas.

En el derecho preclásico y en la primera época del clásico, como toda obligación debía extinguirse mediante un acto contrario, el deudor nunca podía interponer o alegar en su defensa la existencia de un crédito en contra del acreedor.

Para entender y enfocar la evolución histórica de la compensación en el Derecho Romano, la mayoría de los tratadistas han establecidos las reformas de Marco Aurelio como punto de referencia en el desarrollo del concepto de la compensación hasta llegar a las reformas de Justiniano.

A continuación presentamos una pequeña síntesis de la evolución histórica de la figura de la compensación, de manera muy genérica, ya que en el siguiente capítulo estaremos abordando detalladamente los aspectos medulares de la compensación en el derecho civil romano.

2.1.3.1 Derecho antiguo, antes de Marco Aurelio

Poco se desarrollo sobre el tema de la compensación, como instrumento jurídico en periodos anteriores a las reformas de Marco Aurelio; Pero a partir del procedimiento formulario encontramos ciertas reglas de aplicación de la compensación en el derecho civil, las cuales se aplicaban en los casos de *bonae fidei iudicia* o contratos de buenas fe.

En estos *Bonae Fidei Iudicia* el juez no podía hacer la compensación más que si la acción ejercitada por el acreedor es de buena fe y el crédito invocado por el demandado es de la misma fuente, *eadem causa*.

De esta forma se le daba un poder al Juez de aplicar la

compensación solo si se tratan de contratos sinalagmáticos, sancionados por acciones de buena fe; pero debemos señalar que el juez tenía la libre potestad de aplicar o no, la compensación entre las dos deudas existentes y exigible.

Vemos aquí entonces, la primera aplicación jurídica de la figura de la compensación, la cual era exclusiva en contratos de buena fe y eadem causa; quedando excluidos de su alcance los contratos u obligaciones de estricto derecho (*stricti iuris negotia*) los cuales por su naturaleza unilateral no tenían idénticas causas (*ex dispari causa*).

A) Fuera del derecho común

Podemos entender bajo este título, algunas manifestaciones o aplicaciones prácticas donde se utilizó la figura de la compensación, no haciendo uso directo del derecho civil en sí, sino de procedimientos análogos totalmente legales, los cuales para su aplicación eran necesario utilizar la compensación para su validez.

Estos procedimientos o mecanismos eran la *compensatio* impuesta por el *aegentarius* y la *deductio* por el *empektor*.

B) La *compensatio*

Era la aplicada por los banqueros (*argentarius*) cuando querían actuar contra un cliente con el que tenía una cuenta. Este, estaba obligado

a hacer la compensación de lo que debía él mismo con lo que le era debido, y no podía ejercitar su acción más que por el exceso neto de su crédito.

Este banquero debía obedecer necesariamente esta regla, ya que de lo contrario por un mal cálculo o reclamaba de más, podía caer en una pluspetitio y se exponía a perder su derecho.

Tal compensatio impuesta por el banquero, solo tenía lugar sobre deudas de la misma naturaleza y de la misma calidad.

C) La deductio

Cuando el bonorum empator adquiría patrimonios de un insolvente puede hacer valer los créditos que forman parte de él. Pero si persigue a una persona que es a la vez acreedora y deudora del insolvente se daba lugar a la deductio otorgada exclusivamente por el juez dentro de la condena.

El descuento de los créditos del demandado de los créditos del demandante, figuraba en la fórmula otorgada por el magistrado al juez, insertada dentro de la condemnatio, en la cual se le ordenaba al juez que condenara al demandado solo por la diferencia entre el crédito del bonorum empator y el crédito del demandado.

En estos casos, la compensación entre las dos deudas no se daban

igual que aplicada por los argentarius, ya que para aplicarla no era necesario que las deudas fueran vencidas ni de la misma naturaleza.

2.1.3.2 Después de la reforma de Marco Aurelio

Según las Instituciones de Justiniano, un rescripto de Marco Aurelio, ha consagrado una importante reforma en materia de compensación. De acuerdo a esto, la compensación podía ser admitida cuando el acreedor ejercitaba una acción de estricto derecho, si el demandado ha tenido cuidado de insertar en la fórmula la excepción de dolo.

Se consideraba como una actuación dolosa, cuando el acreedor reclamaba el pago de una deuda, cuando este, era deudor al mismo tiempo.

La excepción de dolo da al juez el poder de estatuir según la equidad, el interés del demandado, y permitirle por consiguiente, hacer la compensación. De esta forma si el crédito del demandado es igual o mayor se daba la absolución; si el crédito era inferior el juez solo lo condenaba a pagar la diferencia.

Es necesario señalar, que el rescripto de Marco Aurelio, al autorizar las compensaciones en las acciones de derecho estricto, permite implícitamente compensar las deudas nacidas por diferentes causas (ex dispari causa).

Desde entonces, es lógico pensar que la misma regla es admitida en las acciones de buena fe.

A partir de estas reformas, la compensación adquiere un carácter jurídico, mucho más formal, ya que no dependía tanto de la voluntad del juez en aplicarla por razones de equidad; sino que era amparada por una acción que cualquier demandado con un crédito en contra, podía invocar a su defensa.

2.1.3.3 Reformas por Justiniano

En estas reformas impuestas por el emperador Justiniano, la *deductio del bonorum empator* y la *compensatio del argentarius*, desaparecen.

El carácter pecuniario de las sanciones en el procedimiento formulario, deja lugar al procedimiento extraordinario, en que el acreedor puede obtener el objeto de su crédito, lo que en efecto, dificulta la aplicación de las reglas de la compensación.

La compensación es admitida en las deudas nacidas tanto de *ex aedem causa* como de las nacidas de *ex dispari causa*, sin la necesidad que el demandado interponga la *actio doli*.

Estas reformas dictadas por Justiniano institucional la

compensación dentro del derecho civil, la cual para su aplicación, solo requiere que se cumplan los requisitos exigidos y ejercitando los derechos conferidos por la ley, el juez deberá reconocerla en el fallo y extinguir los créditos recíprocos por compensación.

De esta manera, la compensación alcanza su nivel máximo de evolución dentro del derecho civil romano; Estos dos últimos períodos los analizaremos en el siguiente capítulo, pero no desde una perspectiva histórica-evolutiva, sino desde el ámbito de las acciones y efectos jurídicos que tuvo la compensación en Roma en dichos periodos.

2.1.4 La Compensación dentro del Derecho Civil Romano

2.1.4.1 Elementos de la compensación

Dentro de los elementos necesarios para poder aplicar la compensación dentro del derecho romano, podemos distinguir los siguientes.

A) Validez y exigibilidad de los créditos

Este criterio hace referencia primero, a la capacidad de aplicar la compensación a deudas válidas, o sea reconocidas y protegidas por el ordenamiento jurídico.

En este sentido Ulpiano nos dice "Se comprende la compensación también... lo que se debe naturalmente"; dando por entendido entonces, que la reglas de la compensación podrán ser aplicadas tanto para las deudas civiles como para las deudas naturales fácilmente verificables.

El segundo aspecto que abarca este criterio hace referencia a la exigibilidad, lo cual establece que para poder compensar una deuda ambas deberán estar en plazo vencido.

Por no estar vencida la obligación, expresan las fuentes lo siguiente: "Lo que se debe a término no se compensará antes que venza el término, aunque convenga que se de".

B) Homogeneidad de los objetos

Este criterio nos habla que la compensación debía recaer sobre cosas fungibles de idéntica naturaleza y especie; Por lo común recaían sobre dinero, pero excepcionalmente también se aplicaban al trigo, etc., pero de la misma calidad.

C) Liquidez de la deuda

Este requisito añadido por Justiniano, requería que las deudas

fueran determinadas correctamente en términos monetarios o en casos excepcionales, en peso, medida o cantidad física, si el objeto genérico de ambas deudas no era dinero.

D) Otros elementos

Dentro de la vasta literatura de derecho romano, encontramos otros criterios que fueron considerados en la aplicación de la compensación; estos son los siguientes:

- Que contra el crédito que se ofrecía en compensación no existiera ninguna excepción eficaz.
- Los créditos que se compensan deben corresponder a las mismas personas que alegan la compensación. Se exceptúan a los herederos que puedan oponer en compensación los créditos de la herencia y los suyos, y los fiadores que también puedan hacerlo con relación a lo que se le deba al deudor principal.

2.1.4.2 Acciones de compensación respaldadas por el derecho civil romano

Dentro del desarrollo histórico de la figura de la compensación, se dieron dos acontecimientos que determinaron la aplicación jurídica de la compensación en el derecho civil romano, el primero fue el rescripto de Marco Aurelio y el segundo las reformas del emperador Justiniano.

A continuación analizaremos las acciones y efectos jurídicos relevantes que se dieron en materia de compensación en estos dos periodos.

A) A partir del rescripto de Marco Aurelio

Las Instituciones de Justiniano hacen referencia al rescripto de Marco Aurelio a través del cual la excepción de dolo o exceptio doli, habría dado lugar a la compensación.

De acuerdo a la investigación efectuada, no está muy clara la manera exacta como operaba el mecanismo de la compensación.

Se entiende que una vez dada la existencia de las dos obligatio, en la cual el demandado era acreedor del demandante y este demandante a su vez era acreedor del demandado, el primero (osa el demandado) podía amenazar con hacer que se insertara en la fórmula una exceptio doli, si el demandante no pidiera en el juicio la condena por la diferencia entre el importe del crédito propio y el importe de la deuda propia.

La inserción de la exceptio doli habría conducido, en efecto a esta consecuencia: si el crédito del demandado era igual o inferior al del demandante, el juez debía pronunciar la absolución y en estos casos las

obligaciones se habrían extinguido por efecto de la litis contestación, si el importe del crédito del demandado era superior al del demandante, el juez pronunciaba igualmente la absolución y el crédito del demandante se habría extinguido por efecto de la litis contestación, pero el demandado habría podido, a su vez, intentar la acción por la diferencia a su favor.

B) En las reformas del Emperador Justiniano

Dentro de las reformas de Justiniano se llevó una celebre constitución, que ha sido interpretada de distintas maneras de acuerdo a lo investigado, la misma consistía en :

"Mandamos, se dice en inicio de esta constitución, que por el mismo derecho (ipso iure) se hagan las compensaciones en todas las acciones, sin que se haya de observar diferencia alguna entre ellas respecto a la real o a las acciones personales".

En los términos empleados en esta constitución se fundan los que afirman que la compensación adquiere el carácter legal, es decir, que no necesita ser invocada, siendo suficiente que existan los requisitos exigidos para la misma, el juez no haría otra cosa que declarar la extinción que ya había tenido lugar o poner las bases jurídicas para que la compensación se pudiera aplicar.

Podemos resumir entonces que las reformas de Justiniano reglamento la compensación en los siguientes aspectos:

1. Permitió que se aplicara compensación en todas las acciones, sin importar si fueran o no de idénticas causas (ex eadem causa o ex dispari causa).
2. La compensación es admitida en lo sucesivo ipso jure, lo que se interpreta que tiene lugar, sin que el demandado necesite oponer la excepción de dolo.
3. La compensación podía ser puesta en todas las acciones, aun en las reales.

2.1.4.3 Restricciones de la compensación

La compensación no podía ser alegada en Roma en los siguientes casos:

- Cuando la acción se ejercitaba para obtener la devolución de una cosa depositada.
- Si se demandaba una cosa poseída por hurto o violencia.
- Contra determinados créditos del fisco y de los municipios.

2.1.4.4 Efectos de la compensación

Los efectos más importantes que tenía la compensación dentro del ordenamiento jurídico romano, no los explica el catedrático Juan Iglesias en los siguientes puntos:

- Desde el momento que se enfrentan 2 créditos, una y otra parte quedan libres de pagar intereses.
- Se extinguen las relaciones de garantías
- El que recíprocamente es acreedor y deudor, en los casos en que tiene lugar la compensación, puede reclamar como indebido el pago.
- La coexistencia de los créditos compensables, llevan solo a la desvirtuación; la extinción se realiza por la sentencia judicial.
- Si una de las partes reclama en juicio su crédito y la otra invoca al crédito contrario, el juez ha de estimar este derecho como pago (Ipsa iure pro soluto compensationem haberi oportet).
- La compensación es un medio de defensa legal y es deber del juez tomarlo en consideración .

2.1.5 La compensación dentro del derecho civil mexicano

En el derecho mexicano, y de acuerdo a lo dispuesto por el Código Civil Federal se regula a la compensación, como una forma de extinguir dos deudas, cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, por lo que para una mejor comprensión de lo mencionado se hace referencia de los dispositivos legales del Código Civil Federal aplicables en lo conducente.

El Código civil la define:

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

De la transcripción anterior se puede apreciar que en materia civil es posible que se compensen las deudas sencillamente y sin mayor complicación, ya que también se encuentra regulado en dicho ordenamiento legal, hasta que importe se puede compensar

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

En materia Civil, para que pueda operar la compensación es necesario que existan 2 requisitos indispensables para este efecto, y que se señala en el artículo siguiente:

Artículo 2188.- 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.

Requisitos que se encuentran debidamente definidos en los artículos que se transcriben a continuación:

Artículo 2189.- Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días.

Artículo 2190.- Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.

Así también otro artículo importante en el análisis de la compensación, es el que determina los casos en que queda un saldo a cargo de algunas de las partes, como el siguiente:

Artículo 2191.- Si las deudas no fueren de igual cantidad, hecha la compensación, conforme al artículo 2186, queda expedita la acción por el resto de la deuda.

Por otra parte, y de relevada importancia para el estudio de la compensación en materia fiscal, tema que nos ocupa en nuestra tesis, se señala en el Código Civil Federal, en que casos no es posible la compensación, y la excepción de su procedencia en las deudas fiscales si se encuentra establecido en las leyes fiscales, que así se autorice.

Artículo 2192.- La compensación no tendrá lugar:

- I. Si una de las partes la hubiere renunciado;
- II. Si una de las deudas toma su origen de fallo condenatorio por causa de despojo; pues entonces el que obtuvo aquél a su favor deberá ser pagado, aunque el despojante le oponga la compensación;
- III. Si una de las deudas fuere por alimentos;
- IV. Si una de las deudas toma su origen de una renta vitalicia;
- V. Si una de las deudas procede de salario mínimo;
- VI. Si la deuda fuere de cosa que no puede ser compensada,

ya sea por disposición de la ley o por el título de que procede, a no ser que ambas deudas fueren igualmente privilegiadas;

VII. Si la deuda fuera de cosa puesta en depósito;

VIII. Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice.

Como se puede apreciar, en cuanto a la proyección de la compensación en el derecho civil mexicano, puedo señalar que existen pocas diferencias entre el concepto general romano y el mexicano. Tanto los elementos necesarios para constituir una compensación como, los casos donde no se aplican son los mismos, el concepto se mantiene exacto y no hay duda que la institución romana es fuente de la figura positiva mexicana.

2.2 Bases jurídicas fundamentales

La compensación en el derecho civil mexicano nos da la pauta para su aplicación en materia fiscal al establecer en su fracción VIII del artículo 2192 del Código Civil Federal, que en materia civil no procederá la compensación si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice, de ahí la regulación de dicha figura en las diversas disposiciones fiscales existentes, que se analizarán a continuación.

2.2.1 Código Fiscal de la Federación

La figura de la compensación universal así como las bases para su aplicación se encuentra contemplada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación a partir de julio de 2004, dispositivo legal que expresamente 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 impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique. Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo

21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código. Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación.

Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

La entrada en vigor de esta reforma trajo un gran avance en beneficio de los contribuyentes, ya que en primer término se les permite recuperar los saldos a favor en forma rápida al efficientarse el flujo de efectivo; se elimina la obligación de presentar dictamen de estados financieros para solicitar la compensación, así como otorgar la posibilidad de poder compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que estén obligados por adeudo propio o por retención a terceros, aún cuando deriven de distintos impuestos federales.

Sin embargo, y muy a pesar de los múltiples beneficios que dicha reforma pudiera haber traído tanto para los particulares como para la Autoridad Hacendaria, de un análisis mas profundo realizado al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, y de manera muy particular, pudimos encontrar algunas imprecisiones que de no considerarse al momento de solicitar la compensación de saldos a favor de contribuciones, pudieran ocasionar incertidumbre jurídica a los contribuyentes, que redundarían en su perjuicio, por lo que a continuación se expondrán las consideraciones y que a nuestro juicio se debieron tomar en cuenta para la procedencia de dicha figura jurídica de conformidad a lo dispuesto en el dispositivo legal antes mencionado.

De igual manera se realiza un análisis de dicho dispositivo fiscal en relación con los ordenamientos legales aplicables en lo conducente de las Leyes Especiales que regulan a dicha figura.

De la primera parte del primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que expresamente 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 o por retención a terceros,” , podemos observar que expresamente en dicho párrafo señala que solo podrán optar por compensarse las cantidades que tengan a su favor, sin especificarse expresamente las cantidades pagadas indebidamente, y del simple análisis que se realice a los dos supuestos antes mencionados podemos llegar a concluir que indistintamente ambos términos tienen un significado diferente, máxime que en ese mismo primer párrafo, se sigue señalando que “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.”, apreciándose de la anterior transcripción que en este párrafo si hace la mención de ambos conceptos.

Para un mejor entendimiento a continuación se expondrá la importancia que del significado que de ambos conceptos consideramos estriba la diferencia de su repercusión en la compensación de contribuciones.

2.2.2 Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Es importante mencionar que la regulación de la compensación también se contempla en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pero encontrándonos con el inconveniente de que aún y cuando se reformó el Código Tributario Federal, dicha reforma no abarcó

las respectivas al mencionado Reglamento, quedando algunos supuestos de dicho ordenamiento fiscal aunque se encuentran a la fecha vigentes, en desuso, por no tener aplicación práctica, al señalar en su artículo 13 que, “ es procedente que se compensen las cantidades a favor y que deriven de una misma contribución”, cuando con la reforma al Código Tributario Federal, ya se permite la compensación derivada de distintas contribuciones, para una mejor comprensión de lo expuesto se transcribe el mencionado artículo que establece lo siguiente:

Artículo 13.- Cuando en los términos del artículo 23 del Código, el contribuyente efectúe la compensación total o parcial de cantidades a favor derivadas de una misma contribución, deberá hacerlo ante la autoridad recaudadora correspondiente. Efectuada parcialmente la compensación, podrá continuar aplicando el saldo a y favor en pagos futuros.

Y en el artículo 50 en su fracción III, de dicho Reglamento se establece la información que se debe presentar con motivo de la dictaminación de estados financieros, y como ya se ha mencionado con antelación, derivado de la reforma al Código Fiscal de la Federación, se elimina el requisito de presentar dictamen de estados financieros para solicitar la compensación.

Artículo 50.- Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, deberán presentar lo siguiente:

III.- Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para

este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de auto evaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:

Artículo 51.- La información a que se refiere el artículo anterior, deberá reunir los siguientes requisitos:

III.- La información a que se refiere la fracción III del artículo 50 de este Reglamento, deberá expresarse en miles de pesos y deberá contener los índices numéricos y conceptos respectivos en base a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría y sujetarse a lo siguiente:

.....

3.- En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.

2.2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta

No hay que olvidar que no sólo el Código Fiscal de la Federación, prevé la regulación de ésta figura jurídica conocida como la compensación, sino también lo hacen las leyes especiales aplicables en materia fiscal, como son en primer término la Ley del Impuesto Sobre la

Renta, estableciéndose para ese efecto lo siguiente:

En materia de deducciones, el último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la no deducibilidad de las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario, así como de los accesorios de las contribuciones a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación y que a la letra se transcribe a continuación.

Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

De igual manera, en el segundo párrafo del artículo 116, de la misma ley, se establece la posibilidad de compensar la diferencia que resulte a favor del contribuyente contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a mas tardar dentro del año de calendario posterior, cuando exista diferencia que resulte a cargo del contribuyente estableciéndose lo siguiente:

Artículo 116. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

....

La diferencia que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos que sean ingresos de los mencionados en este Capítulo, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.

Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se

pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 118 de esta Ley, el monto que le hubiere compensado.

Dentro de los requisitos para las deducciones que la misma ley establece en su artículo 173, contenido en su Capítulo X, se señala:

Artículo 173. Para los efectos de este Capítulo, no serán deducibles:

Fracción I.-

.....

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que el contribuyente hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

En su Capítulo XI, respecto de la Declaración anual que contempla el artículo 177, se establece que:

Artículo 177. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en

dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

....

El impuesto que resulte a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 178 de esta Ley. En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

2.2.4 Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

En su artículo 150 comprendido en su capítulo I del Título IV, Del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado “De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado”, señala:

Artículo 150. Para los efectos del quinto párrafo del artículo 116 de la Ley, el retenedor podrá compensar los saldos a favor de un trabajador contra las cantidades retenidas a otro trabajador, siempre que cumpla con los siguientes requisitos:

- I. Que se trate de trabajadores que presten sus servicios a un mismo patrón y no estén obligados a presentar declaración anual.
- II. Que recabe documentación comprobatoria de que entregó la cantidad compensada al trabajador con saldo a favor.

Cuando la compensación de los saldos a favor de un trabajador sólo se efectúe en forma parcial y éste solicite la devolución correspondiente, el retenedor deberá señalar la compensación respectiva en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 118 de la Ley.

2.2.5 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Como ya se ha mencionado, otra de las leyes especiales que contiene regulación en materia de compensaciones es la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se transcribirán los dispositivos legales que fundamentan la compensación son:

Artículo 6o. Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 3 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Los saldos cuya devolución se solicite o sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Tratándose de los contribuyentes que proporcionen los servicios a que se refiere el inciso h) de la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley, cuando en su declaración mensual resulte saldo a favor, dicho saldo se pagará al contribuyente, el cual deberá destinarlo para invertirse en infraestructura hidráulica o al pago de los derechos establecidos en los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos. El contribuyente, mediante aviso, demostrará ante el Servicio de Administración Tributaria la inversión realizada, o en su caso, el pago de los derechos realizado. Párrafo adicionado DOF 30-12-2002. Artículo reformado DOF 31-12-1979, 30-12-1980

2.2.6 Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios

Artículo 5o.- El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de esta Ley, según se trate. Los pagos mensuales se realizarán en los términos que al efecto se establezcan en esta Ley y tendrán el carácter de definitivos.

El pago mensual será la diferencia que resulte de restar a la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda en los términos del artículo 2o. de esta Ley a las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate, por la enajenación de bienes o la prestación de servicios gravados por esta Ley; el impuesto pagado en el mismo mes por la importación de dichos bienes, así como el impuesto que resulte acreditable en el mes de que se trate de conformidad con el artículo 4o. de esta Ley.

Tratándose de fabricantes, productores o envasadores de cerveza, en lugar de considerar la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda en los términos del artículo 2o. de esta Ley a las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate, por la enajenación de cerveza, se considerarán las cantidades que resulten de aplicar el artículo 2o.-C de esta Ley.

Cuando en la declaración de pago mensual 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.

Cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

Las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de devolución de saldos a favor y de compensación, se aplicarán en lo que no se oponga a lo previsto en el presente artículo.

2.2.7 Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007

El artículo Séptimo Transitorio, establece la opción de condonar los créditos fiscales que señala:

IV.- No se podrá condonar créditos fiscales pagados y en ningún caso la condonación a que se refiere este artículo dará lugar a la devolución, compensación, acreditamiento o saldo a favor alguno.

VI.- Para los efectos de la parte de los créditos fiscales no

condonados no se aceptara pago en especie, dación en pago ni compensación.

En su artículo décimo transitorio, en cuanto a las regulaciones en materia de producción e importación de los productos, establece:

VII.- Apoyo a compensación de bases para realizar oportunamente la compensación correspondiente a la parte afectada por fluctuaciones de precio y niveles de base.

2.2.8 Reglas de modificación a la Resolución Miscelánea para el ejercicio fiscal de 2007

Para el efecto de la procedencia y autorización de la Compensación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a dictado y publicado, reglas de carácter general, en materia de impuestos y derechos federales, las cuales para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocidas como Resolución Miscelánea Fiscal.

2.2. Devoluciones y Compensaciones

2.2.5. Para los efectos del artículo 23, el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41, acompañada, según corresponda de los Anexos 1, 1-A, 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 9, 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 Regional de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, de acuerdo con los siguientes plazos:

TABLA NO. 1 PLAZOS PARA PRESENTAR AVISOS DE COMPENSACIONES

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieren efectuado la compensación
1 Y 2	Sexto y Séptimo día siguiente
3 y 4	Octavo y noveno día siguiente
5 y 6	Décimo y décimo primer día siguiente
7 y 8	Décimo segundo y décimo tercer día siguiente
9 y 0	Décimo cuarto y décimo quinto día siguiente

CAPITULO III. LA COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES

3.1 Definición de compensación

Es conveniente que antes de analizar el mecanismo de la compensación universal, se entienda el significado del término compensación.

En términos generales a la figura jurídica de la compensación, se le define en forma muy similar en los diversos Diccionarios, no encontrando diferencias relevantes de la misma en su contenido, ya que los mismos señalan que la compensación, es la extinción de obligaciones vencidas entre varias personas recíprocamente acreedoras y deudoras.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM define el término compensación de la siguiente manera: Compensación. I. (Del latín, *compensatio-nis* acción y efecto de compensar; compensar: *compensare* , *de cum* , con y *pensare* , pesar). Una de las formas de extinguir obligaciones. Es el balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor, o sólo hasta donde alcance la menor, si son de valores diferentes.

De acuerdo con el Moderno Diccionario de Contabilidad, se entiende a la compensación de contribuciones como el procedimiento para recuperar el saldo a favor que tiene un trabajador, como resultado del cálculo del impuesto anual. Se aplica en las retenciones del mes de

diciembre o siguientes a más tardar dentro del calendario posterior, si al finalizar ese lapso aún existe cantidad no compensada, el trabajador puede solicitar la devolución correspondiente a las autoridades fiscales. La compensación procede también en el caso de empresas, cuando éstas tienen saldo a favor determinado en declaración anual, ya sea definitiva o complementaria, derivada de causas diversas, contempladas en la forma de Aviso de compensación (SIR-15) que es con la que se solicita la aplicación del saldo a favor al pago de impuestos.

De las anteriores definiciones se desprende que la compensación es una forma de extinguir obligaciones, en este caso, obligaciones fiscales de pago de impuestos, cuando se está en presencia de obligaciones recíprocas; es decir, cuando un contribuyente tiene un impuesto a su cargo, y a la vez tiene una cantidad que la autoridad le adeuda, es decir saldo a favor.

3.2 La compensación

La compensación entre impuestos ya existía en la legislación fiscal mexicana; sin embargo, la compensación entre cantidades 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 vigente en esa época.

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.

3.3 La compensación Universal

A partir de julio de 2004, se reforma el citado artículo otorgando a los contribuyentes el derecho a disminuir los saldos que tenga a su favor contra las cantidades que le resulten a pagar, por adeudos propios o por retención a terceros, aún cuando se trate de distintos impuestos, esquema al que se le ha denominado “Compensación Universal”.

Por tanto, los contribuyentes que tengan saldos a favor de impuestos, ahora tienen una mayor facilidad de utilizarlos para extinguir sus obligaciones fiscales.

3.4 Supuestos en los que no opera la compensación

Cabe recordar que la compensación universal aplica únicamente a impuestos, no así a la totalidad de contribuciones, por lo que no se podrán compensar bajo este esquema, entre otros, los siguientes supuestos:

3.4.1 Contribuciones federales

No procede la compensación universal de saldos a favor que se deriven de impuestos federales contra las siguientes contribuciones:

- Las aportaciones de seguridad social.
- Las contribuciones de mejoras.
- Los derechos.
- Los productos y aprovechamientos.

3.5 Otros supuestos en los que no opera la compensación universal

Es importante aclarar que, no obstante la universalidad de este mecanismo, en el que se pueden compensar impuestos federales de cualquier naturaleza, incluyendo sus accesorios, aún existen ciertas restricciones que deben observarse para la adecuada compensación de impuestos, ya que como excepción se establece que, no se pueden compensar bajo este esquema de “Compensación Universal” los impuestos que se deban pagar por la importación de bienes o de servicios, los que sean administrados por autoridades distintas y aquellos

que tengan un destino específico, ni las retenciones por concepto del Impuesto al Valor Agregado, entre otros casos.

3.5.1 Retenciones del impuesto al valor agregado y otros supuestos

A) Retenciones de impuesto al valor agregado

En ningún caso se pueden compensar contra otros impuestos federales, las retenciones de IVA a que se refiere el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a cargo de los contribuyentes, dispositivo legal que señala lo siguiente:

Artículo 1o-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

I.- Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II.- Sean personas morales que:

a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.

b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.

d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

III.- Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

IV.- Sean personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

Las personas morales que hayan efectuado la retención del impuesto, y que a su vez se les retenga dicho impuesto conforme a esta fracción o realicen la exportación de bienes tangibles en los términos previstos en la fracción I del artículo 29 de esta Ley, podrán considerar como impuesto acreditable,

el impuesto que les trasladaron y retuvieron, aun cuando no hayan enterado el impuesto retenido de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 5o. de esta Ley.

Cuando en el cálculo del impuesto mensual previsto en el artículo 5o.-D de este ordenamiento resulte saldo a favor, los contribuyentes a que se refiere esta fracción podrán obtener la devolución inmediata de dicho saldo disminuyéndolo del monto del impuesto que hayan retenido por las operaciones mencionadas en el mismo periodo y hasta por dicho monto.

Las cantidades por las cuales los contribuyentes hayan obtenido la devolución en los términos de esta fracción, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará

mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna, salvo lo dispuesto en la fracción IV de este artículo.

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de esta ley, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.

B) Compensación de impuesto al valor agregado contra impuesto al valor agregado

Tampoco se pueden compensar los saldos a favor de impuesto al valor agregado, contra las cantidades que resulten a cargo de este mismo impuesto, es decir, impuesto al valor agregado contra impuesto al valor agregado.

C) Saldos a favor de impuesto especial sobre producción y servicios

Tampoco se pueden compensar los saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios, contra las cantidades que resulten a cargo de este mismo impuesto, es decir, impuesto sobre producción y servicios contra impuesto sobre producción y servicios.

D) Crédito al salario

No procede la compensación del crédito al salario pagado al trabajador, ya que el retenedor podrá acreditarlo contra el impuesto sobre la renta a su cargo o contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros en los términos del artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 115.- Las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de esta Ley, salvo en el caso del quinto párrafo siguiente a la tarifa del artículo 113 de la misma, calcularán el impuesto en los términos de este último artículo aplicando el crédito al salario mensual que resulte conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos.

Las personas que efectúen las retenciones por los pagos a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, acreditarán, contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes en los términos del artículo 113 de esta Ley, disminuido con el monto del subsidio que, en su caso, resulte

aplicable en los términos del artículo 114 de la misma por el mes de calendario de que se trate, el crédito al salario mensual que se obtenga de aplicar la siguiente:

TABLA NO. 2 CREDITO AL SALARIO

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		
Para ingresos de:	Hasta ingresos de:	Crédito al Salario Mensual
\$	\$	\$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,604.68	406.83
2,604.69	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	3,785.54	382.46
3,785.55	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.0

En los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo, el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 113 de esta Ley disminuido con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la

diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo, conforme a los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del crédito al salario mensual no se considerarán para determinar la proporción de subsidio acreditable a que se refiere el artículo 114 de esta Ley y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

E) 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 del 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.

Para mayor comprensión se transcribe el artículo 116 de la Ley del

Impuesto Sobre la Renta que a la letra dice:

Artículo 116.- Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 177 de esta Ley. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 178 de esta Ley y contra el monto que se obtenga será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 113 de esta Ley.

La disminución del impuesto local a que se refiere el párrafo anterior, la deberán realizar las personas obligadas a efectuar las retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 115 de esta Ley estarán a lo siguiente:

I.- El impuesto anual se determinará disminuyendo de la

totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere el primer párrafo y la fracción I del artículo 110 de esta Ley, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 177 de la misma. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 178 de la misma y con la suma de las cantidades que por concepto de crédito al salario mensual le correspondió al contribuyente.

II.- En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 177 de esta Ley disminuido con el subsidio acreditable que, en su caso, tenga derecho el contribuyente, exceda de la suma de las cantidades que por concepto de crédito al salario mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.

III.- En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 177 de esta Ley disminuido con el subsidio acreditable a que, en su caso, tenga derecho el contribuyente, sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de crédito al salario mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará

cantidad alguna a este último por concepto de crédito al salario.

La diferencia que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos que sean ingresos de los mencionados en este Capítulo, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.

Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale

en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 118 de esta Ley, el monto que le hubiere compensado.

No se hará el cálculo del impuesto anual a que se refiere este artículo, cuando se trate de contribuyentes que:

- a) Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.
- b) Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$300,000.00.
- c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

F) Prescripción de créditos fiscales

Los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años. Por lo tanto, no se podrán compensar las cantidades cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

G) Compensación de impuestos retenidos en exceso

No resulta procedente la compensación universal de los impuestos

retenidos en exceso (pago indebido), ejemplo, 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.

H) Excedentes de impuesto sobre la renta del impuesto al activo

Los saldos a favor o remanentes de impuesto sobre la renta que excedan del impuesto al activo en el ejercicio, no son 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 4.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2006.

Regla 4.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2006 que establece que “ Para los efectos del artículo 9o., cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, cuando los contribuyentes de dicho impuesto que determinen en un ejercicio impuesto sobre la renta a su cargo, en cantidad mayor que el impuesto al activo correspondiente al mismo ejercicio y hubieren pagado impuesto al activo en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, podrán compensar contra el impuesto sobre la renta 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 impuesto sobre la renta determinado en el ejercicio, podrán ser compensadas contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta que les corresponda efectuar en el siguiente ejercicio “.

3.5.2 Los administrados por autoridades distintas

A) Impuesto sobre automóviles nuevos

No es compensable el impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN), ni el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos (excepto aeronaves), ya que son administrados por las entidades federativas.

B) Impuesto sobre la renta causado por los contribuyentes que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes

No procede la compensación contra el impuesto sobre la renta causado por los contribuyentes que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes, porque de acuerdo con las facultades delegadas en el Anexo No. 3 del Convenio de Colaboración Administrativa en materia de Impuestos Federales Coordinados, este impuesto es administrado por las Entidades Federativas;

C) Impuesto sobre la renta causado por los contribuyentes que tributan en el régimen intermedio

El 5% de impuesto sobre la renta causado por los contribuyentes que tributan en el régimen intermedio, porque de acuerdo con las facultades delegadas en el Anexo No. 7 del Convenio de Colaboración Administrativa en materia de Impuestos Federales Coordinados, este impuesto es administrado por las Entidades Federativas; así como el impuesto sobre la renta causado en la enajenación de terrenos y construcciones, los cuales son administrados por las entidades federativas ante las cuales se realiza el pago.

3.5.3 Los que tienen un destino específico distinto

A) Suministro de agua para uso doméstico

No son susceptibles a compensar contra otros impuestos federales, los saldos a favor de impuesto al valor agregado, 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.

Artículo 222.- Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen, exploten o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción de

conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de esta Ley.

Artículo 276.- Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley.

B) 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.

3.6 Supuestos en los que opera la compensación

Como se ha mencionado, éste esquema conocido como Compensación Universal, se puede utilizar para compensar Saldos a favor, pagos indebidos y conceptos contra los que se pueden compensar tal y como se demuestra con la tabla siguiente:

TABLA NO. 3 IMPUESTOS CONTRA LOS QUE SE PUEDEN COMPENSAR

SALDO A FAVOR EN:

IMPUESTOS CONTRA LOS QUE SE PUEDE COMPENSAR

	ISR propio	IVA propio	IMPAC	IEPS propio	TENENCIA AERONAVES	RETENCIÓN ISR	RETENCIÓN IVA	RETENCIÓN IEPS
ISR PROPIO (1)	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 (2)	NO	NO	NO	SI	NO	NO	NO	NO
TENENCIA DE AERONAVES	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI

A) La compensación del impuesto especial sobre producción y servicios debe efectuarse en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Artículo 5o.- El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de esta Ley, según se trate. Los pagos mensuales se realizarán en los términos que al efecto se establezcan en esta Ley y tendrán el carácter de definitivos.

Cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

Las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de devolución de saldos a favor y de compensación, se aplicarán en lo que no se oponga a lo previsto en el presente artículo.

- B) Sólo se podrá compensar el impuesto al valor agregado contra el mismo impuesto al valor agregado, considerando el criterio 97/2004/IVA, que a la letra establece:

Criterio 97/2004/IVA. COMPENSACIÓN DE IVA

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, con relación al artículo 1o. del mismo ordenamiento.

Dicha disposición también será aplicable al saldo a favor del ejercicio 2002 derivado de la presentación de declaraciones normales extemporáneas o complementarias contra saldos a cargo de ejercicios anteriores, incluyendo pagos provisionales.

3.7 Formas en que opera

Como todo procedimiento, en el caso de la compensación de saldos

a favor, se requiere que se efectúe con las formalidades previamente establecidas, tanto en las disposiciones legales aplicables, así como en las Reglas Misceláneas emitidas por las Autoridades competentes.

3.7.1 Obligación de presentar el aviso de compensación

Si los contribuyentes efectúan la compensación de saldos, deberán presentar su aviso en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda, de acuerdo a su domicilio fiscal, en la forma fiscal 41 acompañada de los anexos y documentos que señala el reverso de dicha forma fiscal, según el tipo de impuesto que haya compensado, la cual se deberá sellar como acuse de recibo.

Este aviso se presenta conforme al siguiente calendario, según el sexto dígito numérico de su registro federal de causantes:

TABLA NO. 4 FECHA EN QUE SE DEBE PRESENTAR EL AVISO DE COMPENSACIÓN

Sexto dígito numérico de la clave del registro federal de causantes	Día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieren efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y séptimo día hábil siguiente
3 y 4	Octavo y noveno día hábil siguiente
5 y 6	Décimo y décimo primer día hábil siguiente
7 y 8	Décimo segundo y décimo tercer día hábil siguiente
9 y 0	Décimo cuarto y décimo quinto día hábil siguiente

3.7.1.1 Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto sobre la renta

Este aviso, lo deben de presentar las personas físicas y morales que deseen efectuar compensación del Impuesto, y sirve para informar al Servicio de Administración Tributaria que se efectuó la compensación del saldo a favor, del Impuesto sobre la renta determinado en la declaración anual.

Siendo el fundamento legal precedente los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación; 13 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; Reglas 2.2.2. y 2.2.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

3.7.1.2 Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al valor agregado

Este aviso, lo deben de presentar las personas físicas y morales que deseen efectuar compensación del Impuesto, y sirve para informar al Servicio de Administración Tributaria que se efectuó la compensación de saldo a favor, del Impuesto al valor agregado contra el mismo impuesto a cargo de los siguientes meses.

Siendo el fundamento legal precedente los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación; 13 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; Reglas 2.2.5. y 2.2.7. de la Resolución Miscelánea Fisca.

3.7.1.3 Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al activo

Este aviso, lo deben de presentar las personas físicas y morales que deseen efectuar compensación del Impuesto, y sirve para informar al Servicio de Administración Tributaria que se efectuó la compensación de cantidades a favor del Impuesto al activo contra el impuesto sobre la renta a cargo.

Siendo el fundamento legal precedente los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación; 13 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; Reglas 2.2.2.,2.2.5., 4.10 y 4.14 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

3.7.1.4 Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios

Este aviso, lo deben de presentar las personas físicas y morales que deseen efectuar compensación del Impuesto, y sirve para informar al Servicio de Administración Tributaria que se efectuó la compensación de cantidades a favor del Impuesto Especial sobre producción y servicios contra el mismo impuesto a cargo de los siguientes meses.

Siendo el fundamento legal precedente los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación; 13 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; Regla 2.2.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

3.7.1.5 Aviso de compensación de otras contribuciones

Este aviso, lo deben de presentar las personas físicas y morales que deseen efectuar compensación del Impuesto, y sirve para informar al Servicio de Administración Tributaria que se efectuó la compensación de otras contribuciones (distintas a Impuestos sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo o Impuesto sobre Producción y Servicios).

Siendo el fundamento legal procedente los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación; 13 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; Regla 2.2.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal

3.8 Actualización, recargos, multas y otras sanciones por compensación indebida

Las cantidades reales que se tengan a favor se podrán compensar contra las que se esté obligado a pagar por adeudo propio, e incluso por retención a terceros, sin embargo es muy importante de que los contribuyentes se cercioren de que las cantidades a su favor realmente existan, ya que la compensación de cantidades indebidas genera recargos y multas.

Por lo anterior es importante mencionar que la Autoridad Tributaria competente, en el ejercicio de sus facultades de comprobación pone especial atención en revisar las cantidades a favor que hayan sido

compensadas, y 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 aplicará multas sobre el monto del beneficio indebido.

Sin perjuicio de las sanciones antes señaladas, el fisco puede 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.

3.8.1 Procedimiento para la actualización de créditos fiscales

Cuando el contribuyente utiliza la opción de compensar saldos a su favor de conformidad con lo dispuesto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y estas cantidades resultan compensadas indebidamente, tal y como lo dispone el artículo el artículo 21 de dicho ordenamiento legal, se actualizarán de conformidad a lo señalado por el artículo 17-A del mismo código tributario, por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida, hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

3.8.2 Procedimiento para el cálculo de recargos

Tal y como lo dispone el tercer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, de no proceder la compensación, se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del mencionado Código Tributario, y a partir de la fecha de la compensación.

Esto es así, toda vez que, conforme al artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos constituyen una indemnización al fisco por el pago extemporáneo de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, por lo que esa indemnización se genera, cuando el fisco sufre perjuicio económico por la tardanza en el incumplimiento de dichas obligaciones, por lo tanto, al presentar la declaración con saldo a favor, y solicitar la compensación, y esta resulta improcedente, es dable, que el fisco sufre perjuicio económico, por la tardanza en el cumplimiento de sus obligaciones, y como consecuencia es procedente la determinación de los recargos de conformidad con el dispositivo legal antes invocado, sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizándose las mismas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida, hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada, es por ello la importancia para los contribuyentes que pretendan realizar la compensación de saldos a favor o de pago de lo indebido, conozcan cual es el procedimiento, los requisitos y la forma en que opera este tipo de figura jurídica, para no sufrir un menoscabo en su patrimonio, al tener que erogar el pago de recargos por este concepto.

3.9 Compensación de oficio

La compensación universal regulada en el primer párrafo del artículo 23 del CFF, es un concepto muy relativo, no obstante, es importante tener presente que el mismo precepto, contempla la compensación de oficio, misma que permite se compensen las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por concepto de pago de lo indebido o las que procedan conforme a las leyes, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar, conocida como compensación universal auténtica. La compensación de oficio, procede cuando existe un crédito fiscal firme, esto es que no admita posibilidad de interponer medio de defensa alguno y sea exigible por el fisco, y constituye una facultad discrecional de las autoridades, de cobrar a los particulares los créditos fiscales adeudados antes de ejecutar el cobro directo a los contribuyentes.

Si bien es cierto, que el quinto párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece una regla general para la compensación, la cual estriba en que la autoridad fiscal, de oficio puede compensar las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales, por cualquier concepto, siempre y cuando se lleve a cabo la notificación personal al contribuyente de dicha resolución, que determine la compensación, también lo es, que el artículo 22 del mismo ordenamiento Tributario, establece una excepción, para los casos en que el pago de lo indebido, resulte de una resolución definitiva que sea favorable al contribuyente, por ende, significa que en ambos casos, si se tiene un derecho, como lo es el de compensarse un saldo que se tiene a favor, contra un crédito adeudado al fisco, en estos no existe limitación,

para poderse compensar las cantidades existentes a favor, como consecuencia de una resolución firme que le haya sido favorable y contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo, o en su carácter de retenedor, pudiéndose compensar dichas cantidades a su favor, incluyéndose la actualización y los intereses correspondientes, tal y como lo establece dicho ordenamiento legal que expresamente señala:

Artículo 22.- Devolución de pago indebido

.....

..... En los casos distintos a los previstos en el párrafo anterior, en los que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordenó la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra

cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

.....
.....
.....

Lo dispuesto en el octavo párrafo de este artículo, también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23.

Esta facultad puede ejercerse, motivada a propósito de la solicitud del contribuyente, gestión que en su caso se promovería mediante un simple escrito libre. Dicha alternativa es digna de tomarse en cuenta:

a) para sortear las limitaciones que impone la mal llamada compensación universal, por ejemplo para pagar retenciones de impuesto al valor agregado con saldos a favor de impuesto sobre la renta, lo cual en la práctica funciona.

b) Para evitarse el inequitativo pago de recargos, ya que hay que recordar

que el saldo a favor genera intereses en beneficio del contribuyente, después de vencido el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución (40 días por regla general y 25 días para dictaminados, en ambos casos hábiles) y el contribuyente paga recargos por mes o fracción que exceda de mes, desde el primer día en que incurre en mora y hasta que el pago se efectúa.

3.10 La prescripción

Los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, no se podrán compensar las cantidades cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

En materia de compensación, y de acuerdo al penúltimo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se señala que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO IV. EL ESTADO COMO AUTORIDAD FEDERAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES COORDINADOS

Por otra parte, es pertinente mencionar, que de acuerdo a la suscripción del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia de Impuestos Federales Coordinados, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 21 de Noviembre de 1996, se le delegaron al Gobierno del Estado, nuevas facultades en materia de Impuestos Federales Coordinados, como es, Fiscalización, verificación, determinación, recaudación de dichos impuestos, sin delegarle las facultades para autorizar las compensaciones de impuestos federales, prevista en el Código Fiscal de la Federación, quedando reservadas dichas autorizaciones en Impuestos Federales, solo a la Federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No obstante lo anterior, el 2 de Diciembre de 1999, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Acuerdo que modifica al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado por el Gobierno Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Baja California, modificándose entre otras, la fracción V de la Cláusula Décima primera, fracción que en su inciso a), se le faculta al Estado para que en materia de autorizaciones, ejerza las de resolver sobre la solicitud de compensación, respecto de las multas que le hubieren sido pagadas y que por resolución administrativa hubieran sido revocadas o quedado sin efectos y, en su caso, efectuar el pago correspondiente.

CAPÍTULO V. LA COMPENSACIÓN EN IMPUESTOS ESTATALES

En materia de Impuestos Estatales, de igual forma que en materia federal, se encuentra regulada la figura de la compensación, sin que se hubieran presentado tales solicitudes, con anterioridad al ejercicio del 2003, sin embargo, para las declaraciones presentadas en el año de 2003, correspondiente al ejercicio fiscal del 2002, en la forma IE-01, aprobada para presentar las declaraciones de Impuestos Estatales, denominada DECLARACION DE IMPUESTOS ESTATALES Y REVALIDACION DEL REGISTRO ESTATAL, se encuentra la opción de que el Contribuyente, que tenga saldo a favor en las declaraciones anteriores, esto es a partir del 2002, se pueden acreditar los saldos a compensar, en contra de los créditos adeudados al fisco estatal, debiendo anotarse en el recuadro que corresponda, la cantidad a compensar que haya sido autorizada previamente por la Secretaría de Planeación y Finanzas, de acuerdo a lo dispuesto en el Código Fiscal del Estado, debiéndose acompañar a la Declaración la autorización de la Compensación, que previamente, emitió la Autoridad.

CAPÍTULO VI. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELEVANTES EMITIDOS POR LOS TRIBUNALES FEDERALES EN MATERIA DE COMPENSACIONES DE CONTRIBUCIONES

6.1 Interpretación de la ley

Como es de todos sabido que, nuestro País, se encuentra conformado por Leyes que regulan la vida jurídica de todo acto. Estas leyes, contiene preceptos que traen implícitos la voluntad del legislador, como lo es el caso del Código Fiscal de la Federación y de las demás leyes especiales que se aplican en materia fiscal.

Por esto, es sabido que todo precepto legal, encierra un sentido, pero no siempre cada artículo se ajustan textualmente a las situaciones de hecho que se presentan, ni estos siempre se manifiestan con claridad, y por consecuencia, es necesario hacer una interpretación del sentido de la misma, para que no solo el Juzgador puedan aplicarla en una controversia, sino también toda autoridad que tenga facultades, como son las Autoridades Fiscales, y sobre todo el contribuyente, para que al momento que pretenda llevar a cabo una compensación de contribuciones, tenga la certeza y seguridad jurídica de que su trámite se encuentra dentro de la legalidad y no va a ser rechazado por la autoridad y evitar incurrir en compensaciones indebidas que le ocasionaría una sanción o multas por su indebido trámite.

En síntesis, por medio de la interpretación de la Ley, se pretende

descubrir el sentido que encierra el Legislador para emitir una Ley.

88

Los criterios establecidos como Jurisprudencias por los Tribunales facultados por la ley son obligatorios para ellos; lo que significa que deben ser obedecidos o seguidos, de una misma línea concordante con los conceptos fijados en los textos aprobados, por los tribunales del país para preservar la unidad en la interpretación de las leyes.

Si bien es cierto que la Jurisprudencia es considerada como fuente del derecho, también lo es que su obligatoriedad, tal y como lo determina la Ley obliga tanto a los Tribunales Jurisdiccionales, como a las Autoridades fiscales como condición para emitir sus actos.

Por lo que es recomendable, que en aquellos casos que la jurisprudencia verse sobre las formalidades de determinados actos como puede ser la debida aplicación de la figura de la compensación, se observen estas Jurisprudencias, ya que implicaría que las autoridades fiscales facultades para ello, formular iniciativa de reforma para adecuar los ordenamientos legales a las exigencias jurisprudenciales.

La unidad de criterio en la aplicación de las leyes es un requisito indispensable dentro del orden jurídico para su preservación. Sin ella las resoluciones podrían dar lugar a contradicciones irreconciliables que trastocarían la función jurisdiccional y harían desaparecer la efectividad de las leyes, con la consiguiente pérdida de la justicia, es por esto la importancia de la relación de la jurisprudencia y su obligatoriedad para las Autoridades administrativo-tributarias.

Ante todo, hay que recordar que, en materia fiscal, las autoridades

89

fiscales llevan a cabo procedimientos y fijan las bases para emitir resoluciones administrativas fundadas y motivadas que debe dar seguridad jurídica a los particulares como en el tema que nos ocupa de las compensaciones

Si bien es cierto que como lo he mencionado, la Jurisprudencia no obliga a las autoridades al emitir una resolución de las señaladas anteriormente, la autoridad fiscal además de los requisitos de fundamentación y motivación que establece el artículo 16 Constitucional, deberá tomar en cuenta el criterio jurisprudencial que pueda existir en relación con aquellos actos que está emitiendo y que no trasciendan al fondo de sus actos. De lo contrario, si dicho acto y los razonamientos que lo motivan, van en contra de algún criterio de jurisprudencia vigente, ese acto nacerá viciado de nulidad. Esto significa que el acto es impugnabile y que, al hacer valer el contribuyente sus derechos ante un órgano jurisdiccional, este sólo hecho de no haber tomado en cuenta la jurisprudencia vigente, puede costarle a la administración tributaria, una sentencia de nulidad, o más adelante el otorgamiento del Amparo por parte de la justicia federal.

Así pues, no es necesario que las leyes que establecen la obligatoriedad de la jurisprudencia se refieran expresamente a las autoridades administrativas para que dicha obligatoriedad se les aplique. Esto es consecuencia de la función que realizan cuando resuelven una instancia, aunque se trate de un trámite administrativo.

La unidad de criterio en la aplicación de las leyes debe preservarse en todos los ámbitos en donde se dé dicha aplicación. Por esto, no

90

importa que la autoridad fiscal esté ubicada en el Poder ejecutivo; si realiza funciones en las que declara a quién asiste el derecho, deberá encuadrar su actuación en el marco de la mencionada unidad de criterio en la aplicación de las leyes.

Siguiendo el planteamiento anterior, se transcriben a continuación algunas de las jurisprudencias emitidas por los Tribunales Federales, respecto de la aplicación de las leyes en materia de compensaciones:

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Diciembre de 2006

Página: 1303

Tesis: I.13o.A.125 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. PARA QUE
PROCEDA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 9o. DE LA LEY
DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y DE LA REGLA 4.8. DE LA
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000, BASTA
CON QUE SE DETERMINE EL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA CONTRA EL QUE SE REALIZARÁ, AUN CUANDO
ÉSTE NO SE ENCUENTRE EFECTIVAMENTE PAGADO.**

Conforme al artículo 9o., cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo, Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de Las cantidades actualizadas que hubieran

91

pagado por este último concepto en Los diez ejercicios inmediatos anteriores, cuando el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo del ejercicio, siempre que esas cantidades no se hubieren devuelto con anterioridad; además, tal devolución en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambas contribuciones y el impuesto sobre la renta por acreditar debe ser el efectivamente pagado. Por su parte, la regla 4.8. De la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 2000, detalla Los lineamientos que esta regla y aquel artículo disponen para fines de que el contribuyente pueda proceder a la compensación entre ambos tributos, además, establece que Los contribuyentes del impuesto al activo que determinen en un ejercicio el impuesto sobre la renta a su cargo en cantidad mayor que el impuesto al activo correspondiente al mismo ejercicio y hubieren pagado esta última contribución en cualquiera de Los diez ejercicios inmediatos anteriores, podrán compensar contra el impuesto sobre la renta determinado Las cantidades que en Los términos del propio numeral tengan derecho a solicitar su devolución; y que Las que no Sean compensadas contra el impuesto sobre la renta determinado en el ejercicio, podrán ser compensadas contra Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta que les

corresponda efectuar en el siguiente ejercicio. En tales condiciones, para compensar el impuesto al activo contra el de renta, es innecesario que este último, como sucede con la

92

devolución, se encuentre efectivamente pagado; ello es así, porque el pago y la compensación son formas de extinción de Las obligaciones y, por tanto, excluyentes una de la otra; luego, no es posible obligar al contribuyente a que realice el pago del impuesto sobre la renta para que esté en aptitud de compensar el impuesto al activo, pues en ese caso, ya no existe cantidad a compensar. Consecuentemente, si se paga el impuesto sobre la renta, el fisco y el contribuyente automáticamente dejan de ser acreedores y deudores recíprocos, lo que derivaría en que la compensación sea imposible, puesto que ya se extinguió la obligación por pago; pero además, en ese caso, el contribuyente quedaría únicamente como acreedor de la hacienda pública y, en esos términos, su única alternativa para recuperar el monto del pago enterado sería la devolución. De ahí que el contenido y alcance del artículo 9o. De la Ley del Impuesto al Activo, conforme a la citada regla 4.8. Debe entenderse en el sentido de que para compensar el impuesto al activo contra el impuesto sobre la renta, basta con que este último esté determinado, aun cuando no se haya pagado efectivamente.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Revisión fiscal 100/2006. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos de la

Procuraduría Fiscal de la Federación, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 9 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo. Secretaria: Selina Haidé Avante Juárez.

93

MULTA. LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL AVISO DE COMPENSACIÓN RESPECTO DEL 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, informaciones o expedir constancias: I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias

94

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** . TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO

95

CIRCUITO. Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Diciembre de 1999 Tesis: VI. A.29 A Página: 741 Materia: Administrativa Tesis aislada

CONCLUSIONES

La compensación en materia fiscal beneficia a ambas partes, ya que simplifica las operaciones y evitan los desplazamientos innecesarios de dinero en las relaciones recíprocas fisco-contribuyente.

Para el contribuyente significa cumplir oportunamente con su obligación tributaria, ya que por medio de un aviso de compensación cumple su obligación de pago por cierta contribución a su cargo, sin necesidad de realizar un desembolso de efectivo, ni tiene que efectuar el trámite para solicitar en devolución el saldo a favor que decidió compensar. En relación con el fisco, debería resultar atractiva, ya que tiene los elementos para investigar si el saldo a compensar procede, además de que el contribuyente le proporciona la información necesaria al realizar el trámite de compensación.

Es importante mencionar que la compensación no requiere de autorización alguna por parte de la autoridad fiscal. Por ende, una compensación correctamente realizada, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, no debe representar riesgo alguno.

FUENTES CONSULTADAS

Petit Eugene. Tratado Elemental de Derecho Romano. Editorial Porrúa.

Margadant Gilberto. Derecho Romano. Editorial Esfinge. México

Valencia Hernán. Derecho Romano. Editorial Temis.

Bofante Pedro. Derecho Romano. 5ta. Edición. Editorial Reuz.

Iglesias Juan. Manual de Derecho Romano. Editorial Ariel

Volterra Eduardo. Derecho Privado Romano.

Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Moderno Diccionario de Contabilidad. 3ª. Edición. Compañía Editorial Impresora y Distribuidora, S.A.. 1999.

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación, 2007.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2007.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2007.

Ley del Impuesto al Activo, 2007.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, 2007.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2007.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2007.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, 2007.

Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 2007.

Prontuario de Actualización Fiscal,
Código Civil Federal

FUENTES ELECTRÓNICAS

www.sat.gob.mx

www.yahoo.com

www.legal.terra.com.mx

www.congresobc@baja.gob.mx

www.cpware.com

www.anafinet.org.mx

www.impuestum.com

www.offixfiscal.com.mx

www.fiscalia.com.mx

www.guaweb.com

www.itfiscal.com.mx

www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx

www.terra.com.mx