



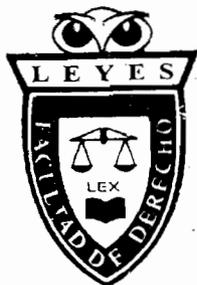
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 23 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN MATERIA DE
COMPENSACIONES".

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JOEL PATLANI SANGRADOR



ASESOR: LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO



MEXICO, D. F.

2005



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 23 de mayo de 2005.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **PATLANI SANGRADOR JOEL** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN MATERIA DE COMPENSACIONES"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

SECRETARÍA DE FISCALÍA

A MIS PADRES:

Quienes con amor, constancia y ejemplo me han encaminado en la vida.

A mis hermanos.

Quienes han sido mis mejores amigos desde que nací y siempre me han apoyado.

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 23
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
EN MATERIA DE COMPENSACIONES.**

Página

Introducción	IV
---------------------	----

CAPÍTULO I.

De la Actividad Financiera del Estado.

1.1. Definición.	2
1.2. La actividad Financiera del Estado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	7
1.2.1. Artículo 73, fracción VII.	9
1.2.2. Artículo 31, fracción IV.	10
1.2.2.1. El Principio de Proporcionalidad.	13
1.2.2.2. El Principio de Equidad.	17
1.2.2.3. El Principio de Legalidad.	20
1.3. De los Ingresos Tributarios.	23
1.3.1. Ley de Ingresos.	24
1.3.2. Clasificación legal de los ingresos.	25
1.4. Clasificación de las Contribuciones.	29
1.4.1. Impuestos.	31
1.4.2. Aportaciones de Seguridad Social.	33
1.4.3. Contribuciones de Mejoras.	35
1.4.4. Derechos.	36

CAPÍTULO II

Potestad Tributaria del Estado.

2.1. Potestad Tributaria del Estado.	40
2.1.1. Definición.	40
2.2. Facultad impositiva del Estado.	41
2.2.1.1. Facultades exclusivas de la Federación.	41
2.2.1.2. Facultades impositivas de los Estados.	43
2.2.1.3. La Hacienda Municipal.	45
2.2.1.4. La coordinación fiscal.	47
2.3. La Obligación Tributaria.	50
2.3.1. Concepto.	50
2.3.2. Objeto de la obligación tributaria.	52

2.3.3. La obligación tributaria y los elementos esenciales de la contribución.	53
2.3.4. Nacimiento de la obligación Tributaria.	55
2.3.5. Obligación tributaria y crédito fiscal.	56
2.3.6. Exigibilidad del crédito fiscal.	57
2.4. Los Sujetos de la relación Jurídica Tributaria.	59
2.4.1. El Sujeto Activo.	59
2.4.2. El Sujeto Pasivo.	60

CAPÍTULO III

Formas de extinción de las Obligaciones Fiscales.

3.1. La obligación.	65
3.1.1. Definición.	65
3.2. Elementos de las obligaciones.	66
3.3. Formas de extinción de las obligaciones.	67
3.3.1. El pago.	68
3.3.1.1. Concepto y objeto.	69
3.3.1.2. Diversas formas de pago.	72
3.3.1.3. Efectos del pago.	74
3.3.1.4. Pago liso y llano de lo debido.	74
3.3.1.5. Pago extemporáneo.	76
3.3.2. Condonación.	77
3.3.3. Caducidad.	79
3.3.4. Prescripción.	83
3.3.5. Cancelación.	87
3.3.6. Compensación.	89

CAPÍTULO IV

La Compensación Fiscal.

4.1. Antecedentes de la compensación.	91
4.1.1. En el Derecho Romano.	91
4.1.2. Evolución Histórica de la figura de la compensación en el derecho Fiscal Mexicano.	94
4.2. La compensación en Materia Fiscal; Concepto.	101
4.3. Funciones.	105
4.4. Importancia práctica.	108
4.5. Naturaleza Jurídica de la Compensación Fiscal.	110
4.6. La compensación fiscal del Pago de lo indebido y el saldo a favor declarado.	111

4.7. Requisitos para llevar a cabo la compensación.	114
4.7.1. Reciprocidad de los créditos.	115
4.7.2. Principalidad de la obligación.	116
4.7.3. Fungibilidad	116
4.7.4. Liquidez.	116
4.7.5. Exigibilidad y firmeza.	118
4.8. Efectos de la compensación.	118

CAPITULO V.

Análisis del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

5.1. Derecho a la compensación.	123
5.2. Condiciones establecidas por reglas de carácter general.	126
5.3. Pérdida del Derecho a compensar Créditos Fiscales.	128
5.4. Clases de compensación.	131
5.4.1. Compensación de oficio	132
5.4.2. Compensación a instancia del obligado tributario.	136
5.5. Aplicación de los Principios Constitucionales en materia de compensación Fiscal.	137
5.5.1. Principio de legalidad.	138
5.5.2. Principio de proporcionalidad.	143
5.5.3. Principio de Equidad.	148
Conclusiones	153
Bibliografía.	159
Anexo 1. Tesis y Jurisprudencia en materia de compensaciones.	163
Anexo 2. Formularios fiscales.	176

INTRODUCCIÓN.

Las obligaciones que nacen en la relación tributaria comúnmente son extinguidas por los sujetos pasivos a través del pago, procedimiento utilizado por excelencia en el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria, pero no debe de olvidarse que existen otros medios tales como, la compensación, la prescripción, la condonación y la cancelación. En efecto, en el Derecho Fiscal Mexicano son admitidas como formas de extinción de la obligación fiscal tanto el pago, la prescripción, la condonación, la cancelación y la compensación.

El objeto del presente trabajo, será el análisis de la compensación como forma de extinguir la obligación fiscal y a su vez como una forma para recuperar cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes.

La compensación es el medio por el cual se extinguen dos obligaciones recíprocamente, si ambas son de igual valor, o sólo hasta por el importe de la menor, si son de valores diferentes. Asimismo, consideramos que, la compensación en el Derecho Fiscal también sirve como un mecanismo para la recuperación de cantidades pagadas de más al Fisco Federal.

Como forma de extinción de obligaciones, la compensación se encuentra dentro de las que sí implican cumplimiento, al igual que el pago y la dación en pago. Dicho de otra manera, la compensación constituye una forma de extinguir obligaciones tanto para el sujeto pasivo, como para el sujeto activo, cuando en ambos se reúne a la vez, la calidad de deudor y acreedor, evitando de esta forma un desplazamiento innecesario de efectivo que se presentaría cuando el deudor pagara a su acreedor, para que éste a su vez, siendo deudor del primero, le hiciera un nuevo pago.

Antes de continuar con la presente introducción, cabe aclarar que tanto el objeto como el contenido del presente trabajo fueron ideados con el de acuerdo al contenido del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003. Es decir, cuando para efectuar la compensación era

necesario que, tanto las cantidades a cargo como, las que se tuvieran a favor, provinieran de la misma contribución y en el caso de que el contribuyente deseará compensar saldos a favor contra aquellos a cargo que no provengan de la misma contribución era necesario que se cumplieran con las reglas de carácter general que al efecto publicará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Lo anterior, a nuestro juicio resultaba violatorio de los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en razón a que el derecho a la compensación nace de la existencia de obligaciones y derechos recíprocos entre dos sujetos (contribuyente – Estado).

No obstante la reforma del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se continúa con el criterio sostenido desde un principio, por ser aplicable al tema de la compensación de contribuciones, aun después de la reforma.

El Código Fiscal de la Federación hasta el 2003 señalaba como regla general la posibilidad de compensar las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, "*siempre que ambas deriven de una misma contribución [...]*"¹. Asimismo, se contenían dos excepciones a la regla general, permitiendo compensar a los contribuyentes los saldos a favor de una contribución contra los montos a pagar de otra contribución distinta: (i) cuando se ubicaba en los supuestos y se cumplían los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecía mediante reglas de carácter general; y (ii) cuando el contribuyente dictaminaba sus estados financieros, siempre que cumpliera con los requisitos establecidos mediante reglas de carácter general.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación fue reformado por el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas

¹ Contenido del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación antes de la reforma del 2004.

disposiciones del Código Fiscal de la Federación” publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004, quedando redactado de la siguiente manera:

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, y presenten el aviso de compensación correspondiente, 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.

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. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Aun cuando, dicho decreto entró en vigor el 1º de enero de 2004, la fracción V, del Artículo Segundo de las “Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación”, estableció lo siguiente:

Artículo Segundo. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

V. Lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de

la Federación entrará en vigor el 1o. de julio de 2004.

A partir de la entrada en vigor del presente Decreto y hasta el 30 de junio de 2004, se estará a lo siguiente:

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. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, 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 correspondiente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no procederá respecto de las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.²

Como se podrá apreciar, la regla para compensar contribuciones vigente a partir del 1º de enero hasta el 30 de junio de 2004, es de contenido similar al primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación derogado,³ en cuanto limita el derecho a compensar saldos a favor, provenientes de un impuesto contra montos a cargo de contribuciones diferentes. Sin embargo, se eliminan por completo los casos de excepción contenidos en el anterior artículo 23 del Código Fiscal de la Federación ya mencionados.

² "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación" publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004

³ El párrafo primero del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2003 disponía lo siguiente: "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 aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado."

De lo expresado, se puede concluir que para el 2004, existieron dos reglas diferentes que se deberían de seguir en caso de que el contribuyente opte por ejercer su derecho a la compensación. La primera, aplicable de enero a junio de 2004 y consiste en no permitir compensar por ningún motivo montos derivados de contribuciones diferentes; y la segunda, aplicable a partir de julio del mismo año, misma que admitirá compensar saldos a favor sin importar el tipo de impuesto del cual provengan.

Ahora bien, consideramos que el estudio que se presentará en el presente trabajo no resulta inútil, por las siguientes razones:

Primero, las contribuciones pagadas mediante compensación de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003 o de conformidad con el Artículo Segundo de las “Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación” publicado el 5 de enero de 2004, se encontraran sujetas a las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales aproximadamente hasta el año 2008 o mediados de 2009 respectivamente.

En segundo lugar, no resulta obsoleto el presente estudio toda vez, que aun cuando en apariencia, las normas fiscales son modificadas casi cada año, lo cierto es que las modificaciones en muchas ocasiones son aparentes. Las reformas de las leyes fiscales obedecen muchas veces al ánimo recaudatorio del gobierno en turno. Por lo anterior, en muchas ocasiones normas jurídico-tributarias y las figuras que las mismas contienen usadas una y otra vez en diversos ejercicios fiscales.

Un ejemplo de las aparentes reformas es lo sucedido este año con la deducción del costo de mercancías enajenadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. La deducción de mercancías enajenadas siempre ha sido la deducción más importante para la determinación de la utilidad fiscal. La Ley del Impuesto sobre la Renta hasta 1986 establecía que el costo de las mercancías se deduciría hasta el momento en que ocurriera la venta. En 1987 se modificó el sistema de deducción de mercancías, permitiendo esta vez anticipar la deducción de las mismas en el momento de la adquisición

sin importar el momento de la enajenación de las mismas. Ahora (dieciocho años más tarde), los legisladores consideran pertinente regresar una vez más al sistema de deducción del costo de lo vendido es decir al sistema aplicable hasta 1986.

Con lo anterior, se demuestra que en las normas fiscales no siempre son cien por ciento nuevas, ni que la derogación de una figura tributaria signifique que está no volverá a ser aplicable en años venideros. Por tal razón, consideramos que los temas tratados en el presente trabajo no son obsoletos ni por demás ociosos, toda vez que nada nos asegura que la "compensación universal" será siempre permitida y que nunca se pretenderá nuevamente limitar las compensaciones de los contribuyentes. Por ello resulta necesario el estudio del tema de las compensaciones cuando se trata de cantidades derivadas de contribuciones diferentes, tema que no se ha estudiado anteriormente.

CAPÍTULO I.

De la Actividad Financiera del Estado.

1.1. Definición.

1.2. La actividad Financiera del Estado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.2.1. Artículo 73, fracción VII.

1.2.2. Artículo 31, fracción IV.

1.2.2.1. El Principio de Proporcionalidad.

1.2.2.2. El Principio de Equidad.

1.2.2.3. El Principio de Legalidad.

1.3. De los Ingresos Tributarios.

1.3.1. Ley de Ingresos.

1.3.2. Clasificación legal de los ingresos.

1.4. Clasificación de las Contribuciones.

1.4.1. Impuestos.

1.4.2. Aportaciones de Seguridad Social.

1.4.3. Contribuciones de Mejoras.

1.4.4. Derechos.

CAPÍTULO I.

De la Actividad Financiera del Estado.

1.1. Definición.

Lo primero que debemos de mencionar antes de comenzar el estudio del tema que nos ocupa es, que el Estado tiene diversas funciones complejas que deberá de llevar a cabo para cumplir con los fines del gobernado. En efecto "el Estado en cuanto a organización política no tiene un fin, sino funciones a favor de fines humanos"¹

Resulta notorio que para el debido funcionamiento y organización del Estado es necesario realizar gastos y, en consecuencia, procurar la obtención de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, o dicho en otras palabras, el Estado requiere de un sustento económico para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias. En consecuencia, es lógico que al ser los gobernados los que se benefician directamente de los servicios y obras de carácter público que realiza el Estado, el sustento económico debe provenir en su mayor parte de ellos mismos.

En relación con el contenido y naturaleza de la actividad financiera del Estado existen diversas posiciones doctrinales entre las que destacan aquellas que le atribuyen principalmente aspectos: (a) económicos, (b) políticos, (c) sociológicos, y (d) jurídicos.

(a) *Teoría Económica de la actividad financiera del Estado.* Los autores que sostienen esta teoría afirman que la actividad financiera estatal es un fenómeno económico, toda vez que, el Estado ha de ocuparse de la obtención e inversión de recursos de este tipo, necesarios para la satisfacción de necesidades colectivas.

¹ González González, María de la Luz, *Valores del Estado en el Pensamiento Político*, 2a edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1997, pag. 301.

La idea fundamental de esta orientación científica se basa en encuadrar la actividad financiera dentro de la actividad económica, así para algunos autores ingleses clásicos (principalmente Adam Smith, David Ricardo, MacCulloch y John Stuart Mill) la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de bienes que se podrían utilizar en una nueva producción de los mismos.

La teoría del Estado cooperativo desarrollada por De Viti Marco equipara la actividad financiera como una sociedad cooperativa de producción y consumo, donde el Estado constituye un factor de producción y, como tal, tiene derecho a cierta porción de la riqueza creada con su aporte.

(b) *Teoría Sociológica de la actividad financiera del Estado.* Con esta teoría se establece el principio social, como un nuevo elemento regulador de la actividad financiera. De conformidad con esta posición el Estado debe comprender y apreciar adecuadamente diversos elementos que actúan en la sociedad, para de esta manera actuar conforme a los mismos.

Para Angelopoulos – citado por Fernando Sainz de Bundaja- el objetivo del Estado es alcanzar la prosperidad social, y para ésto, toda acción social debe encaminarse; primero a la satisfacción de las necesidades sociales mediante el sostenimiento de los servicios públicos; segundo al desarrollo económico del Estado con el fin de asegurar el crecimiento de la riqueza nacional; y por último y como consecuencia de lo anterior a la elevación del nivel de vida del gobernado a través de una justa distribución social y económica de los bienes nacionales.

(c) *Teoría Política de la actividad financiera del Estado.* La insuficiencia de las dos teorías señaladas anteriormente, dio origen a una explicación integral de la actividad financiera, asignando predominio al elemento político, de esta manera, se asegura que al ser de carácter político tanto el Estado, las prestaciones obligatorias y los fines perseguidos, debe aceptarse que dicha actividad tiene necesariamente, también, naturaleza

política.

La presente teoría sostiene que, si la actividad financiera es una parte de la Administración pública la cual esta integrada por una serie de servicios y actividades encaminadas al cumplimiento de fines de utilidad general, solamente se podrá tener una visión precisa de la actividad financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales.

Al respecto, Sainz de Bundaja señala en su libro "Hacienda y Derecho", tomo I, que "La facultad del Estado de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenecen al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio que corresponde, *ab origine*, al ente público".

(d) *Teoría Jurídica de la actividad financiera del Estado.* Quien mejor define esta teoría es Giannini -citado por Fernando Sainz de Bundaja, en la pagina 23 del tomo I, de su libro Hacienda y Derecho- quien señala que "La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno -Estado de derecho- que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina. En esta exigencia debe informarse, especialmente la actividad financiera: 1.º Porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y 2.º Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas".

En resumen, la teoría jurídica de la actividad financiera del Estado señala que, dicha actividad deriva de un sometimiento general al derecho positivo.

De las cuatro posiciones doctrinales antes referidas, se puede concluir que la actividad financiera tiene una naturaleza compleja, pues, es una actividad: (i) política toda vez que forma parte de la actividad de Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines; (ii) económica por tratarse de la obtención administración o manejo y empleo de los recursos monetarios; (iii) jurídica por encontrarse sometida al Derecho Positivo; y (iv) sociológica por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado .

Una vez hecha las anteriores reseñas doctrinales que pretenden justificar el contenido y naturaleza de la actividad financiera, citaremos algunas definiciones doctrinales sobre dicha actividad. Así, al respecto Fernando Pérez Royo señala que "llamamos actividad financiera a aquella que desarrollan el Estado y los demás Entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos".²

También se dice que "Lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades." ³

Valdés de Costa, señala que "la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades

² Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 9a edición, Editorial Civitas, Madrid España, 1999, pag. 25.

³ Corti Horacio Guillermo, *Derecho Financiero*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1997, pag. 57.

públicas.”⁴

“Se denomina actividad financiera pública a la actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos a los efectos de hacer efectivos los procedimientos (democráticos) y los derechos (fundamentales) constitucionalmente establecidos”.⁵

En su libro *Manual de Hacienda pública*, Ballesteros describe la actividad financiera en estos términos “Comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender a los gastos que le causará cumplir su deber de atender a las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad”.

En conclusión podríamos decir que la Actividad Financiera del Estado es el conjunto de actos que realiza el Estado como ente de Derecho Público a través de sus órganos competentes para la obtención, administración o manejo y asignación de los ingresos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad. O dicho en otras palabras la actividad financiera del Estado es un conjunto de fenómenos financieros con múltiples y entrecruzadas operaciones que se realizan para obtener recursos económicos, administrarlos mientras se encuentren dentro del patrimonio del Estado y aplicarlos mediante aquellos gastos que hayan sido previstos y calculados mediante un presupuesto.

De lo anterior se desprende:

- (1) Que la actividad financiera del Estado se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en el erario del Estado, donde, las entradas

⁴ Valdes Costa, Citado por Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, Distrito Federal, México, 1998, p. 3.

⁵ Corti Horacio Guillermo, *Derecho Financiero*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1997, p. 98.

de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos y las salidas constituyen un presupuesto en el cual se señalará como se gastaran las rentas obtenidas.

- (2) Que el objetivo de la actividad financiera es el obtener ingresos y realizar gastos para que el Estado realice sus otras actividades públicas.
- (3) Que, en consecuencia, la actividad financiera del Estado está integrada por tres momentos o actividades parciales diferenciadas, y que esquemáticamente describimos así:

- (i) La obtención de los ingresos públicos, lo cual implica la decisión respecto a la forma de obtenerlos, así como también la investigación sobre cuales serán las consecuencias de esta actividad sobre la economía general.

- (ii) La planificación o mediación de gastos e ingresos futuros, materializada generalmente en el instituto denominado "presupuesto".

- (iii) La aplicación, inversión o asignación de tales ingresos, o sea, las erogaciones con sus destinos prefijados para el sostenimiento de las funciones públicas, actividad que obviamente también supone un examen sobre los efectos que dichos gastos producirán en la economía.

1.2. La actividad Financiera del Estado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Antes de iniciar con la identificación de la actividad financiera del Estado Mexicano dentro de nuestra Carta Magna, debemos recordar que la actividad financiera del Estado es el conjunto de actos que como ente de Derecho público realiza el Estado a través de sus órganos competentes para la obtención de recursos económicos, administración o manejo y asignación

de los mismos para satisfacer las necesidades públicas. En consecuencia, - como también señalamos en párrafos anteriores- la actividad financiera del Estado cuenta con tres momentos que son: (i) la obtención de recursos; (ii) la planificación o mediación de los mismos; y por último (iii) la asignación de los mismos al gasto público.

Ahora bien, una vez precisado lo anterior, tenemos que buscar éstos tres momentos dentro del contenido de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así tenemos que:

(i) La facultad del estado para la obtención de los recursos se encuentra tanto en la fracción IV del artículo 31, como en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(ii) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y la asignación de los recursos obtenidos a la satisfacción de las necesidades de los gobernados se encuentra en la fracción IV del artículo 74 Constitucional que establece la forma en que se examinarán, discutirán y aprobarán tanto la Ley de Ingresos de la Federación como el Presupuesto de Egresos, cuyo contenido textual es el siguiente:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo Presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República

1.2.1. Artículo 73, fracción VII.

La fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta al Congreso de la Unión para legislar en materia de contribuciones señalando textualmente que:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

[...]

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

[...]”

De conformidad con la fracción VII del artículo 73 Constitucional se otorga al Congreso de la Unión una amplísima facultad para decretar las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, pero está, debe de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre las que se encuentran las contenidas en el artículo 31, fracción IV.

Miguel Valdés Villareal señala que “la potestad de establecer contribuciones se confiere en virtud de la soberanía, como una de sus derivaciones, con el carácter de instrumento para cuidar y robustecer la misma soberanía, como realidad histórica, frente a otros estados y entre los propios habitantes del país.

Con la soberanía, la potestad comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la Ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la unión y de funciones o competencias de la autoridad”.⁶

⁶ Valdés Villareal, Miguel, Principios Constitucionales que regulan las contribuciones, Editorial UNAM / Fondo de Cultura Económica, México, 1972, pp. 34.

1.2.2. Artículo 31, fracción IV.

Como antecedentes directos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, tenemos a la Asamblea Constituyente de Francia, que en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Fue entonces cuando por vez primera, en un texto constitucional se desconoció, que el impuesto fuera un "sacrificio".

Después la Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812 estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

Estas ideas, que a su vez fueron tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son los antecedentes más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917.

Así mismo la Constitución de Apatzingán reguló (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad.

El artículo 31, fracción II de la Constitución de 1857 estableció que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el

honor, los derechos y intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Dicho artículo fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser de fracción II a fracción III, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: [...] III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Por último, el Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, pero esta vez se incluyó como fracción IV del mismo artículo 31.

Actualmente, el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción IV dispone que:

"Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Ernesto Flores Zavala señala que el contenido de este artículo se puede descomponer de la siguiente forma:

"1º Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2º Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la federación, el Estado y el Municipio.

3º Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

4º Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

5º Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos; y

6° Que deben ser equitativos y proporcionales.⁷

En efecto, si bien es cierto que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga al poder legislativo federal la facultad (que a primera vista parecería irrestricta) de imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, dicha facultad se encuentra limitada por lo señalado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Nuestra Constitución Política establece claramente los principios tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad que todo impuesto debe tener, al señalar en la fracción IV de su artículo 31, que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público tanto de la Federación, Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que disponga la Ley.

Así pues, para que una contribución no sea contraria a la constitución federal requiere tener como mínimo tres requisitos esenciales: (a) que sea proporcional; (b) que sea equitativa; y (c) que se encuentre establecida en ley. Cuando se sospecha que alguna norma tributaria no cumple con alguno de estos requisitos se podrá recurrir a su impugnación a través de los órganos jurisdiccionales facultados para ello, con el fin de que se determine la constitucionalidad de tales normas, pues aunque el multicitado artículo 31 fracción IV, no se encuentra dentro del capítulo I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos intitulado "De las Garantías Individuales" la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la jurisprudencia, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, primera parte del tomo XLVII, página 38, cuyo rubro y texto es el siguiente:

IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.
FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE. El Poder Judicial si está
capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en

⁷ Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, 32ª edición, Editorial Porrúa, Distrito Federal, México, pp. 210.

cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezarán contra leyes o actos del Poder Legislativo.

En consecuencia, se puede decir que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es sin duda el precepto jurídico más importante en materia fiscal, toda vez que, en dicha fracción se encuentran contenidas las garantías jurídicas de los gobernados en materia fiscal, o dicho de otra manera, en dicha fracción se establecen los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario.

1.2.2.1. El Principio de Proporcionalidad.

Antes de iniciar el desarrollo del presente tema cabe hacer mención que los principios de proporcionalidad y equidad han sido uno de los temas más debatidos por estudiosos del derecho en nuestro país, toda vez que, existen opiniones que señalan que se trata de un solo principio y otras que precisan que son dos principios diferentes.

Así tenemos que por un lado tratadistas como Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, Servando J. Garza y Raúl Rodríguez Lobato entre otros, critican la división entre equidad y proporcionalidad y por otro lado autores como Andrés Serra Rojas, José Rivera Pérez Campos, Emilio Margain Manautou y Adolfo Arrijo Vizcaíno por señalar a algunos,

consideran que “a pesar de la gran conexión que parece existir entre el pensamiento de Adam Smith y el texto constitucional que nos encontramos analizando, sí es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos Principios Constitucionales distintos, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor.”⁸

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también acepta la diferenciación entre proporcionalidad y equidad en la jurisprudencia visible en el Tomo LXXVI, página 794, del Semanario Judicial de la Federación, cuyo contenido textual es el siguiente:

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueran convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

En el presente trabajo será este último criterio al que nos adheriremos y tomaremos en cuenta para continuar con la exposición de los principios de proporcionalidad y equidad, pues aunque ambos están estrechamente relacionados y en ocasiones uno es complemento del otro, también creemos que se tratan de dos principios con naturaleza jurídica diferente, ya que mientras la proporcionalidad significa que las contribuciones deben estar en razón con la capacidad contributiva de los contribuyentes, la equidad consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes fiscales deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En relación con los antecedentes de este principio Sergio Francisco de la Garza precisa que “los antecedentes de esta garantía se han hecho

⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 15ª edición, Editorial Themis, Distrito Federal, México, 2000, p. 256.

remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que “para el mandamiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades”. Por otro lado, la Constitución de Cádiz, en su artículo 339 estableció que: “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”.⁹

De la Garza continúa diciendo que “en México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822, que dispuso que, todos los habitantes del imperio deben de contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado (artículo 15).

La constitución de 1857 establecía, como la actual, que la obligación de contribuir debía realizarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”¹⁰

Adolfo Arrijo Vizcaíno afirma que “el Principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.”¹¹

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que los impuestos requieren ser proporcionales y que dicha proporción, para

⁹ De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 24ª edición, editorial Porrúa, Distrito Federal, México, 2002, p. 269.

¹⁰ De la Garza, Francisco, Ob. Cit. p. 270

¹¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit. p. 257

ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y que de esta manera se podrá significar que si el gobernado obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse. Asimismo, el pleno de nuestro máximo órgano jurisdiccional sostiene en la jurisprudencia número 170, publicada en el apéndice de 1995 del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, parte SCJN, página 171 que (se transcribe únicamente lo conducente a la Proporcionalidad):

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

De lo anterior se desprende principalmente que: (a) La proporcionalidad radica en la capacidad económica de cada uno de los gobernados; (b) Los contribuyentes solamente se encuentran obligados a aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; (c) Las contribuciones deben fijarse atendiendo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo; (d) Las tarifas progresivas son las únicas que se ajustan al principio de proporcionalidad, por ser las únicas que garantizan que aun ingreso mayor corresponda una contribución mayor.

En efecto el principio de proporcionalidad sigue como base que, las contribuciones no sean un sacrificio para los contribuyentes pues solamente se obligaran en razón a su posibilidad real es decir de conformidad con su capacidad económica.

En consecuencia, el legislador no podrá establecer contribuciones sin tomar en cuenta como presupuesto circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en razón de la intensidad en que en el mismo se ponga de manifiesto la capacidad económica. Un tributo que se aplique sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica será inconstitucional.

El principio de proporcionalidad obliga al legislador a establecer contribuciones única y exclusivamente respecto de hechos reveladores de riqueza o capacidad económica de los contribuyentes, con el fin de que contribuya cualitativamente y con una parte justa y adecuada de sus ingresos. Por último no está de más precisar que, el principio de proporcionalidad no debe entenderse constreñido únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues también rige, en lo conducente, a todas aquellas relaciones u obligaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria del Estado.

1.2.2.2. El Principio de Equidad.

El pleno de Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la jurisprudencia número 170, publicada en el apéndice de 1995 del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, parte SCJN, página 171 que (se transcribe únicamente lo relacionado con el principio de equidad):

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Emilio Margain Manautou menciona que los impuestos cumplirán

con el principio de equidad cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.¹²

Para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia¹³

Como se puede observar, de lo señalado anteriormente se desprende que el principio de legalidad se encuentra constituido por un principio de igualdad que no sólo constituye un valor en el sistema tributario, sino que es un valor de todo nuestro orden jurídico.

La equidad tributaria consiste en esencia en que la ley tributaria debe de dar un trato fiscal igual a los sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias y desigual a los contribuyentes que se encuentran en desigualdad de circunstancias o dicho de otra manera la equidad se encuentra cuando todos los sujetos que se encuentra en una misma situación jurídica fiscal específica, pueden adquirir los mismos derechos y obligaciones.

Un claro ejemplo de violación al principio de legalidad se dio en las reformas del 2002 a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dicha Ley en su artículo 109, fracción XI, segundo párrafo, otorgaba una exención ilimitada a los trabajadores al servicio del Estados respecto de los ingresos que obtuvieran por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, mientras que por otro lado el primer párrafo de la misma disposición restringía la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente.¹⁴

¹² Margain Manautou, Emilio, La constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, p. 109.

¹³ Arrijo Vizcalno, Adolfo, Ob. Cit. pp. 259 y 260.

¹⁴ Cabe señalar que a pesar de la modificación realizada a dicho precepto, la violación al

Respecto de dicha exención ilimitada de los trabajadores al servicio del Estado, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró su inconstitucionalidad con la jurisprudencia número P./J. 50/2002, publicada en el Tomo XVI, del mes de diciembre del 2002 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, la cual señala textualmente lo siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA PRIVADA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha sostenido que el aludido principio constitucional radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa; en otros términos, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que para ello haya una justificación objetiva y razonable, por lo que el valor superior que persigue consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares; además, el propio Máximo Tribunal de la República ha sostenido que para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. Acorde con lo antes expuesto, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación,

principio de legalidad no se eliminó en el año siguiente, razón por la cual el abogado de la Nación se vio en la necesidad de promover la acción de inconstitucionalidad que fue resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el número 9/2003 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2003, misma fecha en que dejó de surtir efectos la disposición que provocaba la situación de inequidad tributaria.

es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo anterior se corrobora con el hecho de que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados.

1.2.2.3. El Principio de Legalidad.

Después del análisis de los criterios sustantivos sobre la carga tributaria, pasamos al estudio de las reglas formales para el establecimiento de contribuciones.

El principio de legalidad, se encuentra establecido -al igual que el de proporcionalidad y equidad- en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al expresar que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicho principio es recalcado, por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que al respecto señala:

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Para el cumplimiento del principio de legalidad se requiere que las prestaciones personales o patrimoniales sean establecidas con arreglo a la ley. El principio de legalidad es resumido por el aforismo latino "*nullum tributum sine lege*" así como por el lema clásico del parlamentarismo inglés "*No taxation without representation*".

Ahora bien el principio de legalidad no solamente significa que toda obligación fiscal debe estar contenida en una ley creada por el poder legislativo a través del procedimiento señalado por nuestra Carta Magna sino que además dicha ley debe de establecer y definir los elementos fundamentales de la contribución como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, la forma de pago y la época de pago, esto con el fin de que dichos elementos no queden al arbitrio o discreción de las autoridades administrativas.

Este principio aparece reflejado con gran claridad en la jurisprudencia del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos datos de identificación y contenido transcribimos a continuación:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 173

Jurisprudencia: 168

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté

establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

En conclusión, el principio de legalidad tributaria tiene las siguientes características:

- (a) El acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa;
- (b) La Ley tributaria debe seguir el procedimiento establecido por la Constitución Federal para su creación;
- (c) Dicha ley debe contener los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria;
- (d) No se debe dejar margen para arbitrariedades de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles;
- (e) La ley fiscal debe dar a conocer la forma exacta en que debe contribuir el sujeto pasivo de la relación tributaria;
- (f) La autoridad fiscal tiene la obligación de aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante;

(g) Ningún órgano fiscal del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposiciones generales anteriores.

1.3. De los Ingresos Tributarios.

Como lo señalamos anteriormente, el Estado necesita de recursos económicos para realizar las actividades que le son propias para la satisfacción de las necesidades de sus gobernados y al ser los gobernados los que se benefician directamente de estas actividades será de ellos de quienes obtenga principalmente dichos recursos. Como también ya lo mencionamos el artículo 73, fracción VII, faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Ahora bien, para que el Estado pueda determinar los montos a recaudar en un año fiscal se tendrá que basar en La Ley de Ingresos de la Federación.

El conjunto de las actividades Financieras del Estado se concretan en el llamado presupuesto, que comprende tanto a los Ingresos como a los Egresos del Estado. En nuestro país, el presupuesto es discutido y plasmado anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación y en el Presupuesto de Egresos. Algunos autores opinan que en lo correspondiente a los egresos que realizara el Estado se trata simplemente de una autorización que contiene normas materiales, un acto administrativo que no obliga sino que simplemente autoriza al Poder Ejecutivo a efectuar gastos hasta los límites de lo autorizado. En lo referente a los ingresos, se dice que ni siquiera es un acto de autorización sino que es una simple previsión.

El presupuesto se puede considerar como el plan económico del sector público que tiene las siguientes funciones: (i) Determinar en cifras y por un periodo determinado la actividad económica futura del Estado; (ii) Permitir a los gobernados y al poder legislativo el control y conocimiento de la Actividad financiera del Estado; (iii) Evidenciar a través del cotejo de los ingresos y egresos el cálculo de la actividad Financiera; (iv) Coordinar el plan económico del sector público con el plan económico.

1.3.1. Ley de Ingresos de la Federación.

De acuerdo con nuestro sistema tributario, el Poder Legislativo tiene la facultad de decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es mediante la ley de ingresos respectiva, que es una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar (salvo en casos excepcionales) cuotas o formas de constitución del crédito fiscal, estableciendo solamente que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor.

De la Garza al estudiar la Ley de Ingresos de la Federación señala que “así se le llama al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno federal está autorizado para recaudar en un año determinado constituye, por lo general una mera lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos; sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, lo que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.”¹⁵

El artículo 74, fracción IV, segundo párrafo de nuestra Ley Suprema dispone que:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de

¹⁵ De la Garza, Francisco, Ob. Cit. p. 109

diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo Presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República

Del contenido del artículo transcrito se desprende que la Ley de Ingresos tiene un elemento de anualidad, toda vez que, debe ser aprobada anualmente por el Congreso de la Unión, sin embargo esto no significa que, las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que la ley de ingreso -como bien ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación- constituyen un simple catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que se encontrarán en vigor en forma ininterrumpida desde su promulgación hasta que las mismas sean derogadas.

Por último cabe señalar que, aun cuando la Ley de Ingresos se considera como una simple lista o estimación de los montos que el Estado pretende recaudar en un año fiscal, esto no significa que en la Ley de Ingresos de la Federación no sea posible imponer tributos señalando los elementos esenciales de toda contribución. Un ejemplo de lo anterior fue el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios que se estableció en el artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002.¹⁶

1.3.2. Clasificación legal de los ingresos.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2005 clasifica a los ingresos en su artículo 1º de la siguiente manera:

¹⁶ Respecto de dicho impuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el artículo Octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 2002 por no haber seguido el procedimiento legislativo dispuesto en el artículo 72, inciso h) de la Constitución.

CONCEPTO	Millones de pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,280,105.2
I. Impuestos:	864,830.7
1. Impuesto sobre la renta.	375,833.3
2. Impuesto al activo.	12,242.3
3. Impuesto al valor agregado.	313,739.9
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	110,805.9
A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.	75,860.0
B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	19,362.4
a) Bebidas alcohólicas.	5,600.0
b) Cervezas y bebidas refrescantes.	13,762.4
C. Tabacos labrados.	14,564.0
D. Aguas, refrescos y sus concentrados.	1,019.5
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	14,207.1
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,295.2
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	0.0
9. Impuestos al comercio exterior:	25,996.9
A. A la importación.	25,996.9
B. A la exportación.	0.0
10. Accesorios.	6,710.1
II. Contribuciones de mejoras:	16.0
Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	16.0
III. Derechos:	361,027.7
1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	7,220.3
A. Secretaría de Gobernación.	970.4
B. Secretaría de Relaciones Exteriores.	1,259.9
C. Secretaría de la Defensa Nacional.	46.4
D. Secretaría de Marina.	0.4
E. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	1,623.5
F. Secretaría de la Función Pública.	0.0
G. Secretaría de Energía.	21.7
H. Secretaría de Economía.	67.8
I. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	13.0
J. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	2,781.1
K. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	27.6
L. Secretaría de Educación Pública.	347.8
M. Secretaría de Salud.	2.0
N. Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.6
Ñ. Secretaría de la Reforma Agraria.	46.9
O. Secretaría de Turismo.	0.9
P. Secretaría de Seguridad Pública.	10.3
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:	5,873.9
A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	0.2
B. Secretaría de la Función Pública.	0.0
C. Secretaría de Economía.	300.6
D. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	477.9
E. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	5,095.2
3. Derechos a los hidrocarburos.	347,933.5
A. Derecho sobre extracción de petróleo.	229,791.3

B. Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.	114,156.2
C. Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.	3,986.0
D. Derecho sobre hidrocarburos.	0.0
IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.	118.7
V. Productos:	5,658.3
1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.	85.5
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:	5,572.8
A. Explotación de tierras y aguas.	0.0
B. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.	1.2
C. Enajenación de bienes:	1,251.7
a) Muebles.	1,102.1
b) Inmuebles.	149.6
D. Intereses de valores, créditos y bonos.	2,573.3
E. Utilidades:	1,746.6
a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	458.1
c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.	1,255.3
d) Otras.	33.2
F. Otros.	0.0
VI. Aprovechamientos:	48,453.8
1. Multas.	684.5
2. Indemnizaciones.	774.7
3. Reintegros:	125.3
A. Sostentamiento de las Escuelas Artículo 123.	24.7
B. Servicio de Vigilancia Forestal.	1.1
C. Otros.	99.5
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	1,242.8
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	0.1
10. 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	1,111.2
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	240.1
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.	0.0
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.	27.0
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	0.5

A.	Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.2
B.	De las reservas nacionales forestales.	0.0
C.	Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.	0.3
D.	Otros conceptos.	0.0
16.	Cuotas Compensatorias.	345.6
17.	Hospitales Militares.	0.0
18.	Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.	0.1
19.	Recuperaciones de capital:	3,503.7
A.	Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas.	1.2
B.	Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	250.1
C.	Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
D.	Desincorporaciones.	2,500.0
E.	Otros.	752.4
20.	Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	113.7
21.	Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.	9,976.4
22.	Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.	1,012.0
23.	No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0
24.	Otros:	29,296.1
A.	Remanente de operación del Banco de México.	5,000.0
B.	Utilidades por Recompra de Deuda.	0.0
C.	Rendimiento mínimo garantizado.	17,912.6
D.	Otros.	6,383.5
B.	INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	500,880.8
VII.	Ingresos de organismos y empresas:	385,104.8
1.	Ingresos propios de organismos y empresas:	385,104.8
A.	Petróleos Mexicanos.	183,197.0
B.	Comisión Federal de Electricidad.	162,805.3
C.	Luz y Fuerza del Centro.	459.1
D.	Instituto Mexicano del Seguro Social.	9,185.0
E.	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.	29,458.4
2.	Otros ingresos de empresas de participación estatal.	0.0
VIII.	Aportaciones de seguridad social:	115,776.0
1.	Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
2.	Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	115,776.0
3.	Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones.	0.0
4.	Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
5.	Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
C.	INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	37,455.7

IX. Ingresos derivados de financiamientos:	37,455.7
1. Endeudamiento neto del Gobierno Federal:	116,881.3
A. Interno.	116,881.3
B. Externo.	0.0
2. Otros financiamientos:	20,000.0
A. Diferimiento de pagos.	20,000.0
B. Otros.	0.0
3. Superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo (se resta).	99,425.6
TOTAL	1,818,441.7

Del contenido de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2005 se puede observar que la principal fuente de ingresos del Estado son las contribuciones que este obtendrá de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

En efecto mediante el tributo, los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su respectiva capacidad económica. Como decía Adam Smith, los gastos del gobierno con respecto a los individuos son como los gastos de un gran campo respecto a sus colonos, que están obligados a contribuir en la medida de sus intereses en el cultivo del predio.

Lo cierto es que la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares, que deben contribuir en forma obligatoria para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.

1.4. Clasificación de las Contribuciones.

Aun cuando nuestra Carta Marga señala que es obligación de los mexicanos "contribuir" al gasto público, en la legislación mexicana no existe definición alguna de Contribución o Tributo. El Código Fiscal de la Federación más que proporcionar una definición se limita a señalar en el artículo 6 que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurren".

Dice Sáinz de Bundaja que se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria –habitualmente pecuniaria- establecida en la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.¹⁷

De dicha definición se desprende que las contribuciones o tributos son las prestaciones monetarias (aunque en algunos casos excepcionales son aceptadas en especie) que el Estado con base en una ley exige de los gobernados en el ejercicio de su facultad impositiva, y que sirven para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.

Se puede decir que las contribuciones en un sentido general tienen las siguientes características:

- a) Son prestaciones en dinero y excepcionalmente en especie.
- b) Son exigidas por el Estado con base en su facultad impositiva.
- c) Deben estar contenidas en ley.
- d) Deben destinarse para cubrir el gasto público.

Las contribuciones son importantes para el Estado, toda vez que son la principal fuente de financiamiento para el sostenimiento del gobierno. En los Estados modernos la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares, quienes deben contribuir en forma obligatoria, de manera proporcional a su capacidad económica.

Por lo general el objeto del tributo es fiscal; pero esta finalidad no es la única, pues, el tributo también puede buscar fines extrafiscales, es decir, puede buscar fines ajenos a la obtención de ingresos, como por ejemplo los tributos aduaneros protectores, que buscan proteger a determinado sector

¹⁷ Sáinz de Bundaja, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, Tomo I, Volumen II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España 1986, p. 22

productivo del país.

Pero este objetivo extrafiscal es adicional, aun siendo la motivación prevaleciente de alguna medida tributaria. La extrafiscalidad no puede constituir la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo.

Nuestra Legislación Tributaria clasifica dentro de la figura genérica de la contribución cuatro tipos distintos que son: (i) impuestos, (ii) aportaciones de seguridad social, (iii) contribuciones de mejoras y (iv) derechos. Dicha clasificación se encuentra contenida en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación que señala textualmente:

Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos [...]

1.4.1. Impuestos.

La fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación define a los impuestos de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

La definición que proporciona el Código Fiscal de la Federación resulta imprecisa e insuficiente para conocer a ciencia cierta que son los impuestos, pues no sólo los elementos mencionados son comunes a toda contribución, sino que además se trata de una simple definición por exclusión, es decir, de acuerdo con el este precepto legal son impuestos, toda contribución que no sea aportación de seguridad social, derechos o contribución de mejoras.

Dicha definición es fuertemente criticada por Arrijoa Vizcaíno quien señala que "la definición de referencia contiene una grave falla de técnica jurídica. En efecto, en dicha definición se dice que los impuestos deben ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o **de hecho** prevista en la Ley respectiva. Si consideramos

que desde el momento en el que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser **de hecho** para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo, advertiremos la escasa técnica jurídica que emplearon los autores de este precepto legal, si a lo anterior agregamos que los impuestos como la más importante de las contribuciones, por mandato constitucional, deben encontrarse sujetos a un régimen de legalidad estricta, de tal manera que no pueda existir ningún impuesto válido sin una Ley que previamente lo establezca, forzosamente tendremos que llegar a la conclusión de que establecer en nuestro ordenamiento tributario más importante, como sin duda alguna lo es el Código Fiscal de la Federación, que una situación **de hecho** puede ser generadora de la obligación de pago de impuestos, es una verdadera aberración jurídica.”¹⁸

Una mejor definición del impuesto la encontramos en el artículo 2º del anterior Código Fiscal que estuvo vigente hasta 1982 el cual lo definía de la siguiente manera:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

La anterior definición es tomada en cuenta por el autor Raúl Rodríguez Lobato quien señala que el impuesto “es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestaciones o beneficio especial, directo o inmediato.”¹⁹

Del análisis de estas definiciones se pueden encontrar los siguientes elementos: a) El impuesto al igual que cualquier contribución debe de establecerse en una ley; b) El impuesto implica una prestación que consiste en que el contribuyente debe de entregara al fisco una parte proporcional de sus ingresos o utilidades obtenidas; c). Dicha prestación puede ser en dinero

¹⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit. pp. 339 y 340.

¹⁹ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Harla, México 1998, pag. 61.

o en especie; d) Su pago es obligatorio; e) Deben ser proporcionales y equitativos; e) Debe destinarse para el gasto público; y f) Al pago del impuesto no le corresponde una contraprestaciones o beneficio especial, directo o inmediato..

No cabe duda que la esencia del impuesto es gravar manifestaciones de capacidad económica sin tomar en cuenta otras consideraciones que las que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y otorgar una contraprestación por su pago, a diferencia de lo que ocurre con las demás contribuciones (Derechos, Aportaciones de Seguridad Social y Contribuciones de mejoras) donde si se recibe un beneficio directo.

1.4.2. Aportaciones de Seguridad Social.

La fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, define a las Aportaciones de Seguridad Social de la siguiente manera:

“Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

De la anterior definición se desprende que:

a) Las Aportaciones de seguridad social al igual que las demás contribuciones deben de estar establecidas en ley;

b) Son causadas por servicios proporcionados por el Estado en materia de Seguridad Social.

c) Las personas obligadas a su pago son tanto aquellas que son sustituidas en sus obligaciones de carácter de Seguridad social, como las personas que se beneficien en forma directa por servicios que en dicha materia proporciona el Estado.

Las principales aportaciones de seguridad social son las llamadas cuotas obrero patronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro

Social y las Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores. Algunos autores sostienen que tanto las cuotas obreros patronales como las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores no constituyen verdaderos tributos y que sólo son asimilados legalmente con un fin práctico, pues de esta manera se dota al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma fácil y oportuna.

Sobre la naturaleza jurídica de dichas aportaciones de seguridad social el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente jurisprudencia cuyos datos de identificación y contenido se transcribe a continuación:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: II, Septiembre de 1995
Tesis: P./J. 18/95
Página: 62

SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS. Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

El mismo razonamiento fue usado el Poder Judicial Federal para resolver el problema de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores al disponer que:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Julio de 1998

Tesis: P./J. 35/98

Página: 28

INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Del examen de lo dispuesto en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación y 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se desprende que las aportaciones patronales son contribuciones, tanto por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados al concebir como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, pues las aportaciones son gastos de previsión social y tienen su origen en la obligación que el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le impone a los patrones de proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas a sus trabajadores, obligación que se cumple a través de tales aportaciones que son administradas por el instituto a fin de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores crédito barato y suficiente, como porque el instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores constituye un organismo fiscal autónomo, investido de la facultad de determinar créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación, por lo que en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

1.4.3. Contribuciones de Mejoras.

Las contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Las contribuciones de mejoras, en términos generales, son un tipo de contribución especial que se paga, no por un servicio que el Estado presta, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben por éste.

del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de "derechos".²⁰

²⁰ Tesis: P./J. 1/98, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, enero de 1998, página: 40, bajo el rubro DERECHOS POR SERVICIOS. SU CONNOTACIÓN.

CAPÍTULO II
Potestad Tributaria del Estado.

2.1. Potestad Tributaria del Estado.

2.1.1. Definición.

2.2. Facultad impositiva del Estado.

2.2.1.1. Facultades exclusivas de la Federación.

2.2.1.2. Facultades impositivas de los Estados.

2.2.1.3. La Hacienda Municipal.

2.2.1.4. La coordinación fiscal.

2.3. La Obligación Tributaria.

2.3.1. Concepto.

2.3.2. Objeto de la obligación tributaria.

2.3.3. La obligación tributaria y los elementos esenciales de la contribución.

2.3.4. Nacimiento de la obligación Tributaria.

2.3.5. Obligación tributaria y crédito fiscal.

2.3.6. Exigibilidad del crédito fiscal.

2.4. Los Sujetos de la relación Jurídica Tributaria.

2.4.1. El Sujeto Activo.

2.4.2. El Sujeto Pasivo.

CAPÍTULO II

Potestad Tributaria del Estado.

2.1. Potestad Tributaria del Estado.

2.1.1. Definición.

“Es la facultad que tiene el estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas”¹

“La potestad de establecer contribuciones se confiere en virtud de la soberanía, como una de sus derivaciones, con el carácter de instrumento para cuidar y robustecer la misma soberanía, como realidad histórica, frente a otros estados y entre los propios habitantes del país.”²

La potestad tributaria es el poder jurídico del Estado para establecer contribuciones, recaudarlas y destinarlas a satisfacer los gastos públicos. Este poder tributario es exclusivo del Estado y es ejercido en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues con base en el principio de legalidad el Congreso de la Unión expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener lo elementos esenciales de los mismos; el Poder Ejecutivo, también juega un papel importante, pues éste debe de aplicar y proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de la Ley Tributaria y por último el poder judicial quien debe resolver las controversias entre la administración y la ley.

Dicho de otra manera la potestad tributaria comprende tres

¹ Belisario Villegas Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª edición, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2002, pag. 252.

² Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires Argentina, 1992, pp. 34 a 35.

funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

El lector podrá observar que el concepto y características dadas son similares a las de la actividad financiera del Estado, pero se diferencian en que la potestad tributaria se encarga solamente a los Tributos o contribuciones mientras que la Actividad Financiera se ocupa tanto de ingresos tributarios como no tributarios.

2.2. Facultad impositiva del Estado.

La Facultad Impositiva del Estado es la posibilidad jurídica de establecer y exigir tributos con respecto de las personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción. La facultad impositiva esta entregada única y exclusivamente al Estado (en sus tres niveles, federal, estatal y municipal) en el artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta facultad permite al Gobierno, fijar una política tributaria acorde a sus necesidades presupuestarias siempre y cuando se tomen en cuenta los garantías tributarias de los gobernados.

2.2.1.1. Facultades exclusivas de la Federación.

La Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuesto, toda vez que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

a) Concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de la fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII, y 124);

b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX);

c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII y VIII y artículo 118).

Es decir, la Federación en materia tributaria tiene libertad de imponer las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público siempre y cuando se observe las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad contenidas en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Asimismo, de conformidad con la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, la federación tiene la facultad exclusiva de establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

Cabe precisar que aun cuando el Estado tiene reservada la facultad de imponer contribuciones sobre las materias señaladas anteriormente, esto no significa que sólo pueda gravar sobre dichas materias, pues como ya señalamos un sinnúmero de veces, el artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal le otorga una facultad casi irrestricta al señalar que podrá "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Respecto de las materias reservadas a la Federación, nuestra Ley Suprema también señala que los Estados integrantes de los Estados Unidos Mexicanos participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine y que las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica;

2.2.1.2. Facultades impositivas de los Estados.

Al ser obligación de los mexicanos contribuir al gasto público tanto de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, se deduce que no sólo la Federación podrá imponer contribuciones, sino que además, también los Estado y el Distrito Federal cuentan con facultades impositivas.

El artículo 124 Constitucional señala que "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". Lo anterior en materia tributaria significa que la facultad impositiva de los Estados y del Distrito Federal se encuentra limitada en sobre las materias reservadas expresa y concretamente a la Federación, es decir las señaladas en el artículo 73, fracción XXIX.

Asimismo, la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos señala expresamente restricciones a la potestad tributaria de los Estados en sus artículos 117, fracciones IV, V, VI, VII y VIII; 118, fracción I; y 131 primer párrafo, los cuales ordenan expresamente que:

Artículo 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

[...]

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

VIII.- Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.

Los Estados y los Municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública.

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

[...]

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

[...]

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

De conformidad con nuestro sistema constitucional, se debe entender que, en principio, puede existir concurrencia de facultades impositivas sobre las mismas fuentes, entre la Federación y los Estados siempre y cuando no se trate de las materias exclusivas de la Federación, toda vez que, sobre las fuentes gravables a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73, se ha entendido que se trata de impuestos que sólo puede imponer el Congreso de la Unión, pero en los que los Estados tienen derecho a participar en la proporción que dicho Congreso fije.

En efecto, mientras la Federación tiene libertad de materias a gravar, a los Estados si les está prohibido expresamente imponer impuestos al comercio exterior y al tránsito de personas -por mencionar algunos-, así como los demás gravámenes a que se contraen los artículos 73, 117, 118 y 131 de la misma Constitución.

2.2.1.3. La Hacienda Municipal.

Sobre este tema la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala en la fracción IV del artículo 124 que los municipios administrarán libremente su hacienda.

Dicha hacienda se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan entre los cuales, de conformidad con la fracción III del mismo artículo 124 Constitucional se encuentran:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público.
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d) Mercados y centrales de abasto.
- e) Panteones.

f) Rastro.

g) Calles, parques y jardines y su equipamiento; y

h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito;

La fracción IV del artículo 124 de nuestra Ley Suprema también contempla como parte de la hacienda municipal los demás ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y los que perciban por las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, así como, los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

También cabe señalar que, las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que nos referimos en el párrafo anterior, ni concederán exenciones en relación con las mismas.

Los últimos cuatro párrafos de la fracción IV del artículo 124, Constitucional señalan que:

“Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;”

2.2.1.4. La coordinación fiscal.

La coordinación fiscal es definida "como la participación proporcional que por disposiciones de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito al Público."³

Que mejor para explicar la evolución de la coordinación fiscal y el fin de la misma, sino es con lo sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis número 2ª. CLXIX/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, página: 432, que a la letra señala:

"COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS CONVENIOS QUE PARA TAL FIN SE HAN CELEBRADO A PARTIR DEL MARCO CONSTITUCIONAL VIGENTE. Conforme al marco constitucional establecido mediante la adición de la fracción XXIX al artículo 73 de la Norma Fundamental, realizada mediante decreto del veinticuatro de octubre de mil novecientos cuarenta y dos, y como consecuencia directa de las recomendaciones de la Tercera Convención Nacional Fiscal, el treinta de diciembre de mil novecientos cuarenta y siete se creó la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, previéndose en su artículo 8o., a favor de los Estados, el Distrito Federal y los territorios que suprimieran sus impuestos generales sobre el comercio y la industria, una participación sobre la recaudación de ese tributo, precisándose que el cobro y control de tal contribución se realizaría de común acuerdo entre las autoridades federales y locales correspondientes, citándose a las disposiciones que mediante decreto fijara el Ejecutivo Federal; posteriormente, en la diversa Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de treinta de diciembre de mil novecientos cincuenta y uno, por primera ocasión se estableció la posibilidad legal de que la Federación celebrara convenios de coordinación con las entidades federativas para el efecto de la recaudación de la cuota federal y de la participación local en ese tributo federal, precisándose en su artículo 15 que los Estados tendrían derecho a una cuota adicional del doce al millar sobre el importe de los ingresos gravables percibidos dentro de su jurisdicción, siempre y cuando no mantuvieran en vigor impuestos locales sobre el comercio y la industria; inclusive, en apoyo al naciente sistema de coordinación, el

³ Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, 15ª edición, Editorial Themis, Distrito Federal, México, 2000, p. 160.

veintiocho de diciembre de mil novecientos cincuenta y tres se expidió la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, con la que se conformó un sistema que buscaba evitar por dos vías la doble o múltiple tributación, en principio, velando porque las entidades federativas respetaran las restricciones que a nivel constitucional se habían establecido a su potestad tributaria y, por otra, en materia de comercio e industria, otorgando a los Estados que no tuvieran en vigor impuestos locales sobre actividades de esa naturaleza, derecho a una cuota adicional del impuesto sobre ingresos mercantiles, al tenor del convenio que celebraran con la Federación; sistema de coordinación, basado en la participación del impuesto sobre ingresos mercantiles y en las cuotas adicionales de diversos tributos, que perduró en su esencia hasta el año de mil novecientos setenta y tres, sin que todos los Estados aceptaran coordinarse para recaudar la cuota adicional derivada de este último tributo. Ante ello, en este último año se transformó el mecanismo que regía al principal impuesto del sistema nacional de coordinación fiscal, pues se abandonó el sistema de cuotas adicionales, adoptándose el de participación en sentido estricto, ya que respecto del impuesto sobre ingresos mercantiles, las entidades que celebraran el respectivo convenio recibirían el cuarenta y cinco por ciento de lo que por ese concepto se recaudara en su territorio. En abono a lo anterior, destaca que en aquella época la posibilidad de celebrar convenios de coordinación fiscal no se limitó al impuesto sobre ingresos mercantiles, pues inclusive se previó en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico en su artículo 45 bis, reformado en diciembre de mil novecientos setenta y dos, la posibilidad de que se celebraran aquéllos respecto al impuesto al ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición de que no se mantuvieran en vigor los impuestos locales y municipales previstos en el convenio respectivo. Finalmente, la esencia del sistema vigente a la fecha se fijó con la expedición en mil novecientos setenta y ocho de la actual Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en mil novecientos ochenta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estableciéndose un sistema de coordinación fiscal uniforme cuyo sustento se encuentra en la celebración entre la Federación y las entidades federativas de convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal cuyo objeto es, por un lado, armonizar el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos legislativos de los referidos órganos de gobierno con el fin de evitar la doble o múltiple tributación, ya que las entidades que celebran tales convenios deben renunciar a establecer contribuciones que graven hechos o actos jurídicos gravados por la Federación o a suspender la vigencia de los mismos; y, por otro lado, otorgar a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios con base en un fondo general y fondos específicos, participación en la recaudación de los gravámenes de carácter federal, ya sea en forma global o condicionada, pues en algunos casos la respectiva participación debe destinarse al financiamiento de determinadas actividades estatales o municipales.

En la exposición de motivos de la Ley de Coordinación Fiscal, en torno a la coincidencia tributaria, el legislador señaló que, como la Ley suprema no hace una separación respecto de las fuentes impositivas que correspondan a la Federación, por una parte, y a las entidades federativas,

por la otra, a excepción de lo que se previene en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, que determina la competencia exclusiva de la Federación en determinados tributos, pero en cuya clasificación no se encuentran las fuentes de ingresos más importantes como lo es, entre otros, el Impuesto al Valor Agregado, ello provoca una doble y hasta triple tributación, porque existe coincidencia fiscal.

La coincidencia fiscal puede superponer desordenadamente varios gravámenes sobre los contribuyentes.

Para solucionar este problema, se han realizado acuerdos con objeto de que sólo un nivel de gobierno establezca determinado gravamen compartiendo el ingreso derivado de éste y fijando las bases de colaboración administrativa para la recaudación.

De la anterior explicación se desprende que la solución a los problemas de múltiple imposición fue la entrada en vigor de la Ley de Coordinación Fiscal, pues como se señala en su artículo 1o, dicha ley tiene por objeto:

- (i) Coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal;
- (ii) Establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales;
- (iii) Distribuir entre ellos dichas participaciones;
- (iv) Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales;
- (v) Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y
- (vi) Dar las bases de su organización y funcionamiento de los organismos de coordinación fiscal

La coordinación fiscal no significa pérdida de atribuciones por parte de la autoridad a la que corresponden, ni tampoco desconcentración, sino

una armonización en su ejercicio, para evitar la múltiple tributación que se genera en los impuestos en los que existe concurrencia tributaria entre la Federación y las entidades federativas, o sea en impuestos que pueden ser determinados y liquidados tanto por el gobierno federal, como por los locales, artículos 73, fracción VII, 117 y 124 de Nuestra Constitución Federal (como sucede, con el Impuesto al Valor Agregado por mencionar solo algún ejemplo).

O dicho en otras palabras, la coordinación de facultades no implica ninguna delegación, sino una armonía, un concierto o colaboración en: (a) la participación de los ingresos; y (b) En la administración de los mismos. Lo anterior con el fin de evitar la doble o triple tributación, pues las entidades que celebren los convenios deben renunciar a legislar sobre dichos impuestos o a mantener en suspenso la vigencia de esa legislación, si la hubiere, en tanto dura el convenio.

2.3. La Obligación Tributaria.

2.3.1. Concepto.

Respecto de la constitución de la obligación tributaria se han desarrollado diversas teorías, las cuales de manera práctica las podemos clasificar en: a) la que sostiene que la obligación tributaria esta constituida principalmente por la obligación de pagar las contribuciones establecidas en las leyes fiscales y que a esta obligación se encuentran subordinadas otras obligaciones accesorias o también llamadas obligaciones administrativas (por ejemplo: registrarse ante las autoridades fiscales, presentar declaración y tener al día la contabilidad); b) Otro grupo de estudiosos señalan que resulta falso que exista una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, toda vez que, tanto las obligaciones de pagar los tributos como las obligaciones administrativas son autónomas e independientes razón por la cual tiene la misma importancia dentro de la obligación tributaria; c) Por último, la doctrina de la relación jurídico tributaria establece con mayor

precisión la distinción entre las diversas obligaciones surgidas del ejercicio del poder tributario del Estado. Esta postura señala que dentro de la relación jurídico tributaria existen diversas obligaciones o deberes que tienen existencia paralela con la obligación tributaria, sin relación de subordinación.

La relación jurídico tributaria es la vinculación que se crea entre el Estado y los gobernados como consecuencia del ejercicio del poder tributario del primero y dentro de esta relación se encuentra la obligación tributaria. En efecto, el Estado al ejercer su poder tributario, crea una obligación tributaria consistente en el pago, y otra u otras obligaciones paralelas a la primera y que permiten o facilitan el cumplimiento.

La mayor parte de los estudiosos del Derecho Fiscal sostienen que la relación jurídica tributaria vincula por disposición de la ley al acreedor con el deudor cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que la ley señala como hechos generadores del crédito fiscal, pudiendo exigir el cumplimiento de la obligación de dar, hacer o no hacer.

Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que la obligación tributaria "es el vínculo jurídico en virtud de cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley."⁴

En parecidos aunque no iguales términos se manifiesta Margain Manatou al precisar que "La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie"⁵

En conclusión, la obligación tributaria es el vínculo que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la contribución, en virtud del cual el

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M, Derecho financiero, Volumen I, 5ª edición, Editorial Desalma, Argentina, 1993, p. 392.

⁵ Margain Manatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 16ª edición, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 240.

primero tiene la facultad legal de exigir el cumplimiento de una obligación ya sea principal o accesoria al segundo siempre y cuando se encuentre en los supuestos señalados por la ley.

De las definiciones anteriores se desprende básicamente que, la obligación tributaria: (i) se trata de un vínculo entre el Estado y el particular, (ii) se trata de una obligación de dar que trae aparejadas otras obligaciones de hacer o tolerar; (iii) tiene su origen en la ley; y (iv) se nace al momento en que el gobernado se ubica dentro del supuesto establecido por la misma ley.

2.3.2. Objeto de la obligación tributaria.

En general, el objeto de toda obligación, es el cumplimiento de la prestación debida por el deudor, que puede ser de dar, hacer o no hacer.

Ahora bien, al ser la obligación tributaria una obligación de dar, es decir, de transmitir la propiedad de bienes. La doctrina extranjera se ha preguntado si el objeto de la prestación tributaria es necesariamente una suma de dinero, como sucede generalmente, o si, por el contrario, puede tener por objeto bienes distintos del dinero. Algunos autores sostienen que necesariamente el objeto de la prestación debe consistir en una suma de dinero.

Sin embargo, Héctor Belisario Villegas, opina que: "Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario."⁶

En igual sentido se pronuncia Fernando Sainz de Bujanda, cuando afirma "El objeto de la prestación tributaria es, por regla general, una suma

⁶ Belisario Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 8ª edición, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma, Buenos Aires, Argentina, 2002, p. 72.

de dinero. Pero, en cuanto a la Ley 13/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, prevé la posibilidad del pago de las deudas tributarias correspondientes a los Impuestos sobre Sucesiones, Patrimonio y Renta mediante la entrega de bienes que formen parte de dicho patrimonio, hay que aceptar la posibilidad de que las prestaciones tributarias tengan por objeto, en estos casos, bienes distintos de dinero".⁷

En el caso que nos ocupa y tomando en cuenta las definiciones de la obligación tributaria presentadas en párrafos atrás se puede decir que el objeto de dicha obligación es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo.

Dicho en otras palabras, el objeto la obligación tributaria consiste en entregar al Estado sumas de dinero en la mayoría de los casos o en la entrega de cosas en algunas situaciones especiales como lo señala el artículo 25 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación⁸.

2.3.3. La obligación tributaria y los elementos esenciales de la contribución.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, señala al final de su primer párrafo los elementos que deben contener las normas que establecen cargas a los particulares en los siguientes términos:

Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

[...]

Asimismo, a dichos elementos el Pleno de la Suprema Corte de

⁷ Sainz de Bujanda, Fernando, "Lecciones de Derecho Financiero", Editorial Universidad Complutense Facultad de Derecho, 10ª Edición, España, 1994, p. 249.

⁸ Dicho Artículo señala que se "podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales [...]".

Justicia de la Nación ha sumado la época de pago al señalar en la jurisprudencia número 162 intitulada "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY", y publicada en el Apéndice de 1995, tomo I, del Semanario Judicial de la Federación, página 165, que:

"Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida

A continuación, explicaremos que se entiende por sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Sujeto. Toda vez que, los sujetos de la contribución se estudiarán como tema aparte en el presente trabajo, no abundaremos demasiado sobre ellos y sólo diremos que los sujetos se dividen en pasivo y activo. El sujeto activo es el acreedor y generalmente es el Estado o una institución pública dotada de autonomía fiscal. El sujeto pasivo como en toda obligación es el deudor y en el caso de la contribución es denominado contribuyente.

Objeto. Es la situación jurídica que se encuentra prevista en ley y que da lugar a la causación de la contribución y consecuentemente a su pago. O dicho en otras palabras es la situación hipotética contemplada en la norma como generadora de la contribución.

Base. Cuando un sujeto se encuentra dentro de la hipótesis normativa del impuesto será necesario conocer cual es el criterio tomado en cuenta para determinar el monto de la carga fiscal que sobre él pesará. Lo anterior se conocerá con la base que es el valor de carácter económico

sobre el que habrá de calcularse la contribución o pagar el monto de la misma. O dicho en otras palabras, la base es el resultado de aplicar los procedimientos contenidos en las diversas leyes fiscales para definir el importe que representa la capacidad contributiva del sujeto.

Tasa o tarifa. Son los elementos que se aplican a la base para el cálculo de la contribución a pagar, el legislador decide si el mismo va a aplicarse o calcularse con aplicación a una tasa, cuota o tarifa. Tasa es el porcentaje que se aplica a la base para calcular o determinar el monto de la contribución a pagar. La tarifa es un listado que contiene determinadas cantidades o unidades a las que se aplica un porcentaje en los distintos rangos que tenga la tarifa o porcentaje y cuotas que debe cubrirse.

Forma de pago. Es el medio a través del que se establece en la ley fiscal correspondiente que habrá de cumplirse con la obligación. Es un pago autodeterminable cuando se cubre a través de una declaración realizada por el mismo contribuyente (los Estados actuales tienden a aplicar esta forma de pago por ser más económica) y determinable cuando es calculado por la autoridad quien lo señala en una la resolución. En el caso particular de nuestro país el párrafo tercero del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

Época de pago. Es el señalamiento expreso en ley de la fecha o plazo para pagar la contribución a su cargo.

2.3.4. Nacimiento de la obligación Tributaria.

Dentro de la doctrina existen dos posturas sobre el nacimiento de la obligación tributaria; la primera conocida como nacimiento *ex lege* de la obligación tributaria sostiene que es el hecho imponible o presupuesto fijado

en la ley el que establece el momento en que nace la obligación tributaria; la segunda postura relaciona el nacimiento de la obligación tributaria con la actividad administrativa del denominada liquidación.

La postura más adoptado en la actualidad es la que señala que “El momento característico del nacimiento de la obligación tributaria, es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente.”⁹

El Sistema Tributario Mexicano ha adoptado el principio del nacimiento ex lege de la obligación fiscal. Al respecto el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación señala:

Artículo 6o. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

En efecto del contenido del precepto transcrito se observa claramente que la obligación tributaria nace con la realización de las situaciones jurídicas señaladas en la ley.

Del contenido del primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación también se observa que, la obligación tributaria siempre obedecerá a la ley vigente en el momento en que acontece la hipótesis jurídica tributaria.

2.3.5. Obligación tributaria y crédito fiscal.

Aun cuando la obligación tributaria consiste principalmente en obligaciones de dar, no hay que olvidar que dentro del Sistema Fiscal Mexicano existen otras obligaciones como las de hacer (por ejemplo, presentar declaraciones, avisos y solicitudes), de no hacer (no tener doble contabilidad con diversa información) y de tolerar (permitir a las autoridades

⁹ Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª edición, Editorial Porrúa, México 1976, p. 253.

fiscales la realización de sus facultades de comprobación), que al no consistir en obligaciones de dar no se pueden considerar como créditos fiscales.

Los créditos fiscales son definidos por el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

En consecuencia sólo las obligaciones de dar a favor del Estado se pueden constituir en créditos fiscales.

En conclusión, podemos decir que las obligaciones fiscales se dividen en dos tipos: (i) obligaciones de fondo consistentes en dar al estado una parte proporcional y equitativa de nuestro patrimonio de conformidad con las leyes fiscales; y (ii) obligaciones formales que pueden consistir en hacer, no hacer o tolerar las cuales facilitan al Estado la debida exigencia de las primera. Las señaladas en el punto (i) anterior serán las únicas que pueden conformar créditos fiscales.

2.3.6. Exigibilidad del crédito fiscal.

Antes de comenzar el desarrollo del presente tema estimamos necesario aclarar que no se debe confundir nacimiento con exigibilidad. En efecto, el crédito fiscal no es exigible desde el momento en que nace, sino desde el momento señalado por la propia ley para su pago y para cobrarlo es necesaria su determinación en cantidad líquida.

El nacimiento, exigibilidad y determinación en cantidad líquida del

crédito fiscal son momentos cronológicamente secuenciales. Es decir: primero nace el crédito, después se hace exigible (en ocasiones son simultáneos el nacimiento y la exigibilidad, como sucede en casi todos las contribuciones denominadas derechos) y por último para cobrarlo el contribuyente o la autoridad deberá determinarlo en cantidad líquida.

En los términos del artículo 2190 del Código Civil Federal, aplicable supletoriamente en la materia, se llama exigible a aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho, por lo cuál un crédito fiscal exigible es aquel cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.

De lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación podemos distinguir diversos momentos de exigibilidad del crédito Fiscal; (a) el autodeterminado por el contribuyente que lo hace exigible a partir de que realice su autodeterminación; (b) el momento que establece la ley para su exigibilidad que en muchas ocasiones coincide con el determinado por el contribuyente; (c) aquél en el que la autoridad ha heterodeterminado la contribución en uso de sus facultades.

Cabe señalar que si bien es cierto, la exigibilidad del crédito otorga la facultad al fisco para ejercer su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución, las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación. Es decir si bien es cierto la contribución omitida ya fue determinada la autoridad no podrá exigir su pago a través del procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que hayan transcurrido cuarenta y cinco días hábiles desde el momento de la notificación de una resolución determinatoria. Asimismo, cuando se interpone recurso de revocación ante la misma autoridad el crédito fiscal no será exigible durante cinco meses contados a partir del momento de la presentación del recurso.

2.4. Los Sujetos de la relación Jurídica Tributaria.

Los Sujetos de la relación jurídica tributaria son aquellos entre los cuales existe por un lado la obligación de entregar una parte proporcional de su patrimonio y por el otro la facultad de exigir el cumplimiento de esta obligación.

Al respecto Fernández Sagardi señala que “los sujetos son el acreedor y uno o más deudores. El sujeto activo es, generalmente, el Estado o una institución pública dotada de autonomía Fiscal. El sujeto pasivo es el contribuyente y pueden ser varios como en los casos de la copropiedades para algunos supuestos del impuesto sobre la renta o para el impuesto predial.”¹⁰

2.4.1. El Sujeto Activo.

El Estado, en virtud de la soberanía que posee (Potestad Tributaria), tiene el poder de exigir de quienes habitan su territorio o de quienes perciben rentas generadas en el país, una cuota de sus ingresos o riquezas, para financiar los servicios públicos y atender a las múltiples necesidades de la comunidad.

El Sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el órgano del Estado legalmente facultado para exigir el cumplimiento de la propia contribución, o dicho en otras palabras es aquel que se encuentra facultado por la ley para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

En nuestro país pueden ser sujetos activos la Federación, los Estados, el Distrito Federal, los Municipios y los Organismos Fiscales Autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

¹⁰ Fernández Zagardi, Augusto, La obligación Tributaria un Recordatorio y su Aparente Abandono Conceptual en el Derecho Positivo Mexicano, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, número 13, año IV, México, 2001, p. 105.

En efecto, con el fin de facilitar la recaudación y exigibilidad de las Aportaciones de Seguridad Social se ha dotado de autonomía fiscal tanto el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en sus respectivas leyes.

2.4.2. El Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo es la persona física o moral que se encuentra obligada al pago de una contribución siempre y cuando se ubique en alguno de los supuestos que da lugar a la causación de la propia contribución. Dicho en otras palabras es la persona en la que se dan las circunstancias previstas en la ley para el nacimiento de la obligación tributaria, debiendo por lo tanto entregar al Sujeto Activo las sumas determinadas por la ley (Impuestos) y cumplir las obligaciones anexas.

La figura del sujeto pasivo ha sido estudiada desde diversos puntos de vista, así tenemos que, para autores como Giuliani el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se divide en sujeto pasivo del tributo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Dicho autor sostiene que “el sujeto del tributo (es decir, el contribuyente, según la terminología corriente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación, a personas distintas del contribuyente y que, por esa circunstancia, se suman a éste o actúan paralelamente a él o también pueden sustituirlo íntegramente.”¹¹

Para otros autores como Pugliese, los sujetos pasivos de la obligación fiscal se clasifican en:

- I. A. Sujetos pasivos por deuda por deuda propias con responsabilidad directa.

¹¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M, ob. Cit., p. 404

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

C. sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcial solidaria.

II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

III. Sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

En México, la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria se puede dividir en dos tipos de acuerdo al rol que debe cumplir frente al sujeto Activo. Estas Categorías son:

a) El Sujeto Pasivo Contribuyente u obligado directo. Es la persona física o moral a quien el tributo le afecta directamente en su patrimonio, o dicho de otra manera es la persona física o moral sobre la cual recae la obligación de contribuir al gasto público por ubicarse dentro de los supuestos establecidos en la Ley.

b) Responsables solidarios. La figura de responsables solidarios se encuentra contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, dentro de los cuales se encuentran:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, quienes serán responsables solidarios hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión. Excepto cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las

contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas últimas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI.-Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del

dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan; y

XVI. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

CAPÍTULO III

Formas de extinción de las Obligaciones Fiscales.

3.1. La obligación.

3.1.1. Definición.

3.2. Elementos de las obligaciones.

3.3. Formas de extinción de las obligaciones.

3.3.1. El pago.

3.3.1.1. Concepto y objeto.

3.3.1.2. Diversas formas de pago.

3.3.1.3. Efectos del pago.

3.3.1.4. Pago liso y llano de lo debido.

3.3.1.5. Pago extemporáneo.

3.3.2. Condonación.

3.3.3. Caducidad.

3.3.4. Prescripción.

3.3.5. Cancelación.

3.3.6. Compensación.

CAPÍTULO III

Formas de extinción de las Obligaciones Fiscales.

3.1. La obligación.

Para una mejor comprensión del presente capítulo a continuación retomaremos brevemente la definición de obligación y los elementos de la misma vistos anteriormente.

3.1.1. Definición.

En el derecho romano la obligación era definida como "el vínculo jurídico que nos constrañe en la necesidad a la entrega de una cosa a favor de otro conforme las leyes de nuestra ciudad."¹

Como señalamos en capítulo la obligación fiscal es el vínculo que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la contribución, en virtud del cual el primero tiene la facultad legal de exigir el cumplimiento de una obligación ya sea principal o accesoria al segundo siempre y cuando se encuentre en los supuestos señalados por la ley.

En efecto, es criterio generalizado que la relación jurídica tributaria tiene una naturaleza obligacional, que vincula por medio de la ley al acreedor con el deudor cuando se realizan las hipótesis jurídicas que la misma señala como hecho generador de la obligación fiscal. De esta manera se puede exigir el cumplimiento de obligaciones de dar, hacer, de no hacer o de tolerar.

Las obligaciones de dar son denominadas obligaciones de fondo mientras que las obligaciones de hacer (presentar declaraciones, avisos, solicitudes, etc.), no hacer (por ejemplo no llevar doble contabilidad con contenido distinto) y tolerar (como es el permitir la practica de visitas

¹ Instituta de Justiniano "obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura"

domiciliarias) también son llamadas obligaciones formales.

La obligación de fondo consiste generalmente en cubrir la contribución al fisco, pero esto no significa que solamente, el contribuyente tenga el carácter de deudor dentro de las obligaciones de dar, pues, por razones de ley el gobernado se transformara en acreedor en los casos de generación de saldos a favor o por la realización de pagos de lo indebido.

Dicho de otra manera la obligación tributaria: (i) se trata de un vínculo entre el Estado y el particular, (ii) se trata de una obligación de dar que trae aparejadas otras obligaciones de hacer o tolerar; (iii) tiene su origen en la ley; y (iv) nace al momento en que el gobernado se ubica dentro del supuesto establecido por la misma ley.

3.2. Elementos de las obligaciones.

Toda obligación tiene dos elementos el subjetivo y el objetivo. Al respecto cabe señalar que no hay que confundir los elementos de la contribución con los elementos de la obligación.

Los elementos de las contribuciones son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, la época de pago y la forma de pago. Los elementos de la obligación tributaria únicamente son los sujetos y el objeto.

Elemento subjetivo. El elemento subjetivo de la obligación tributaria esta integrado por un sujeto pasivo y por un sujeto activo. En la obligación tributaria existe una persona que tiene un deber jurídico, y correlativamente todo deber supone un derecho de otra persona.

El sujeto pasivo o deudor. Es la persona que tiene el deber de cumplir con la obligación consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar. Dicho de otra manera; es sobre quien recae la obligación de cumplir con la prestación objeto de la obligación.

El sujeto activo o acreedor. Se le denomina sujeto pasivo a quien tiene el derecho de exigir al deudor el cumplimiento del objeto, es decir será quien se encuentra legítimamente facultado para solicitar el cumplimiento de

obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Elemento objetivo. El objeto de la obligación se caracteriza como prestación o como abstención, es decir, el objeto de toda obligación se materializa en un conducta que puede ser positiva o negativa.

La conducta será positiva cuando se trate de dar o entregar una cantidad determinada por ubicarse dentro de una hipótesis normativa. Por ejemplo, cuando el gobernado tiene que entregar el impuesto a su cargo o cuando las autoridades fiscales tiene que devolver al contribuyente una cantidad debidamente actualizada por pago de lo indebido o saldos a favor. También será positiva cuando consista en obligaciones de hacer, como por ejemplo la obligación de los contribuyentes a presentar declaraciones, avisos y solicitudes.

La conducta será negativa cuando se trate de obligaciones de no hacer o tolerar. Como ejemplo de las primeras tenemos el no llevar doble contabilidad con contenido distinto y como ejemplo de las obligaciones de tolerar se encuentra el permitir visitas para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el domicilio del contribuyente.

En resumen, podríamos decir que la obligación fiscal al igual que cualquier obligación tiene dos elementos el subjetivo y el objetivo; el primer elemento esta integrado por un sujeto pasivo o deudor y por un activo o acreedor; el segundo elemento constituido por el objeto de la obligación consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar.

3.3. Formas de extinción de las obligaciones.

Las obligaciones que nacen en la relación tributaria normalmente son extinguidas por los sujetos pasivos a través del pago, procedimiento utilizado por excelencia en el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria, pero no debe de olvidarse que el Derecho Fiscal Mexicano admite además, la prescripción, la condonación, la cancelación y la compensación como formas de extinción de la obligación fiscal.

Como cualquier otra obligación, la fiscal se extingue por el cumplimiento del objeto de la misma; pero la fiscal, además, se puede extinguir por disposición legal. En consecuencia, podríamos clasificar en dos grandes géneros las formas de extinción de las obligaciones fiscales: i) las formas de extinción que sí implican cumplimiento, como son el pago y la compensación; y ii) las formas de extinción que no implican necesariamente cumplimiento, verbigracia, la condonación, caducidad, prescripción y Cancelación.

3.3.1. El pago.

Por pago debe entenderse la satisfacción del objeto de la obligación, y como los objetos de las obligaciones que señalan la doctrina y la ley, son dar, hacer y no hacer, el pago se llevará a cabo, dando o entregando lo que la norma fiscal ordena, haciendo lo que la misma señala, u omitiendo la conducta que se prohíbe.

Como se mencionó en párrafos anteriores, el pago es la forma normal de extinción de las obligaciones tributarias.

Para algunos autores el pago es un acto jurídico bilateral pues una de las partes cumple voluntariamente la prestación y la otra la recibe. Para otros es unilateral pues la aceptación del acreedor no es esencial ya que el pago puede consignarse, efectuándose aun contra la voluntad del acreedor. Otros autores sostienen que el pago no es un acto jurídico, sino un hecho y, finalmente, hay quienes dicen que es un acto debido.

Al respecto, coincidimos con el criterio sustentado por Giuliani Fonrouge para quien el pago "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades".²

² Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, 5ª edición, Editorial Desalma, Argentina, 1993, p. 237.

3.3.1.1. Concepto y objeto.

El artículo 2062 del Código Civil Federal de aplicación supletoria en materia fiscal señala que el *"Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido"*.

Héctor Belisario Villegas, define al pago como "el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco."³

De las anteriores definiciones, se desprende que el pago es considerado como la forma normal y común en que se extingue una obligación exigible.

Cabe señalar que los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben realizar el pago, pero también pueden hacerlo terceros, según se desprende de los artículos 2065 al 2068 del Código Civil Federal que señalan:

Artículo 2065. El pago puede ser hecho por el mismo deudor, por sus representantes o por cualquiera otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación.

Artículo 2066. Puede también hacerse por un tercero no interesado en el cumplimiento de la obligación, que obre con consentimiento expreso o presunto del deudor.

Artículo 2067. Puede hacerse igualmente por un tercero ignorándolo el deudor.

Artículo 2068. Puede, por último, hacerse contra la voluntad del deudor.

Es decir, nada impide que un tercero efectúe el pago liberando al deudor. Asimismo, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala como responsables solidarios de la obligación tributaria a: I. Los retenedores y recaudadores de las contribuciones; II. Las personas que estén obligadas

³ Belisario Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 8ª edición, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma, Buenos Aires, Argentina, 2002, pags. 375 y 376.

a efectuar pagos provisionales por terceros; III. Los liquidadores y síndicos; IV. Los adquirentes de negociaciones; V. Los representantes de personas no residentes en el país; VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela; VII. Los legatarios y los donatarios; VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria; IX. Los terceros que garanticen el interés fiscal; X. Los socios o accionistas (en casos especiales); XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado; XII. Las sociedades escindidas; XIII. Las empresas residentes en México o que tengan un establecimiento permanente en el país, que transformen bienes; XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes; XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero; y XVI. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación.

El lugar de pago de la obligación fiscal será el designado por la autoridad tributaria dentro del domicilio fiscal del deudor. Al respecto, Margain Manautou sostiene que "la autoridad hacendaria federal, en su afán de facilitar a los contribuyentes u obligados al pago de contribuciones el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o bien eliminar inmoralidades en su persona, ha convertido a las instituciones de crédito en recaudadoras de gravámenes" ⁴. De conformidad con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación el pago también se podrá hacer en el extranjero en moneda del país en que se realice éste.

Respecto el momento de pago, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación señala que "las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del

⁴ Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 16ª edición, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 286.

plazo señalado en las disposiciones respectivas". En el supuesto de que la ley respectiva no señale expresamente el momento de pago, se seguirán las reglas contenidas en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que son del siguiente tenor:

[...] A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

[...]

El objeto del pago en general consiste en cumplir las prestaciones exigidas por la legislación tributaria, en consecuencia tenemos que, cuando se trata de obligaciones fiscales materiales el objeto consiste en la entrega efectuada por el sujeto pasivo de una parte de su patrimonio al sujeto activo mientras que cuando las obligaciones son formales consiste en cumplir y consumir los mandamientos de hacer, no hacer o tolerar, que la ley fiscal imponga.

El objeto de pago se encuentre sujeto a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad.

(1) El principio de identidad consiste en extinguir la obligación pagando exactamente lo que ordena pagar la ley fiscal.

(2) El principio de integridad consiste en pagar en una sola exhibición, en caso de no ser así se seguirán generando los accesorios de la obligación.

(3) Por último, el principio de indivisibilidad consiste en realizar el pago en forma total, permitiéndose únicamente el pago en parcialidades cuando la ley así lo señale.

3.3.1.2. Diversas formas de pago.

La regla general es que el pago debe hacerse en efectivo y sólo por excepción se admite el pago de deudas tributarias en especie. En los casos en que no haya otra posibilidad de cubrir la contribución. Al respecto, el artículo 25 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación dispone que:

Artículo 25.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.

La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares, debiendo resolverse en un término que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de que esté debidamente integrado el expediente y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. En caso de que de en dicho término no se emita la resolución correspondiente, se tendrá por negada la solicitud.

También, el "Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares" publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1994 acepta el pago en especie.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación acepta como medios de pago de las contribuciones; (i) los cheques certificados o de caja; (ii) las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; (iii) los cheques personales únicamente en los casos y condiciones que establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación; (iv) la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación cuando los contribuyentes estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales.⁵

⁵ Al respecto cabe señalar que los giros postales, telegráficos o bancarios también eran

Asimismo, mediante reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas el 5 de enero de 2004, se adicionó al artículo 20 de dicho ordenamiento un último párrafo con el cual se faculta al Servicio de Administración Tributaria para autorizar otros medios de pago (no especificados), siempre y cuando se hagan mediante reglas de carácter general.

La mayor parte de los autores coinciden en clasificar al pago de la siguiente manera:

a) Pago liso y llano. Cuando el contribuyente entrega la cantidad debida al fisco sin ninguna objeción o impugnación y de manera espontánea.

b) Pago en garantía. Esta clase de pago es el realizado por el contribuyente para garantizar el cumplimiento de determinadas contribuciones fiscales. "Pago en garantía es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley"⁶.

c) Pago bajo protesta. Es el que efectuaba el sujeto pasivo de la obligación fiscal manifestando que no estaba conforme con el crédito fiscal determinado a su cargo (no es contemplado por el Código Fiscal de la Federación vigente).

d) Pago Provisional. Es el pago realizado a cuenta de un pago definitivo.

e) Pago definitivo. Es el pago recibido por la autoridad fiscal con carácter de concluyente.

f) Pago de anticipo. Existe el pago de anticipo cuando el contribuyente entrega al fisco una cantidad en anticipo de un crédito fiscal que aun no se sabe si se generará.

contemplados como medios de pagos hasta antes de las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas el 5 de enero de 2004.

⁶ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Harla, México 1998, pag. 167.

g) Pago extemporáneo. Es el pago realizado fuera del plazo otorgado por la ley.

3.3.1.3. Efectos del pago.

El pago produce el efecto esencial de liberar al deudor, extinguiéndose la deuda principal. Es decir, el pago agota el derecho del acreedor, cancela el crédito y produce el efecto liberatorio, siendo este último un derecho que se incorpora al patrimonio del deudor.

El efecto cancelatorio del pago no se hace depender de la manifestación de voluntad del sujeto pasivo o del sujeto activo pues, como señala Jarach, "la eficacia extintiva del pago depende exclusivamente de su correspondencia con la obligación".⁷

De conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, quien haga el pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Asimismo, tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

3.3.1.4. Pago liso y llano de lo debido.

Al ser el pago liso y llano la forma ideal de cumplimiento de las obligaciones fiscales, creemos necesario hacer las siguientes precisiones sobre el tema.

⁷ Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial Cima, Buenos Aires, 1969, p. 238.

El pago liso y llano es el realizado por el contribuyente sin ninguna objeción o impugnación y de manera espontánea, es decir, sin existir de por medio requerimiento formal alguno de la autoridad fiscal. Se dice que es liso por tratarse de un pago realizado de manera natural y llano por ser realizado sin objeciones o impugnaciones legales.

Margain Manautou señala que el pago liso y llano de contribuciones puede originar dos tipos de pagos: el pago de contribuciones debidas y el pago de contribuciones indebidas, el primero no reviste problema alguno; en cuanto al segundo caso de pago, éste puede ser total o parcial, el primero es cuando la totalidad del pago fue realizado indebidamente y el segundo cuando solo parte de él fue pagado indebidamente.

El contribuyente al efectuar un pago liso y llano no admite tácitamente su consentimiento sobre la obligación sustantiva. Sobre dicho criterio la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la jurisprudencia número P./J. 68/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, septiembre de 1997, sosteniendo lo siguiente:

LEYES, AMPARO CONTRA. EL PAGO LISO Y LLANO DE UNA CONTRIBUCIÓN NO IMPLICA EL CONSENTIMIENTO EXPRESO DE LA LEY QUE LA ESTABLECE. Si el quejoso presenta la demanda de amparo en contra de una ley tributaria dentro del plazo legal, computado a partir de que realizó el pago de la contribución en forma lisa y llana, ello no constituye la manifestación de voluntad que entraña el consentimiento de la ley que la establece ya que, dada la naturaleza de las normas fiscales, su cumplimiento por parte de los contribuyentes se impone como imperativo y conlleva la advertencia cierta de una coacción, por lo que la promoción del juicio de amparo correspondiente, refleja la inconformidad del peticionario de garantías con el contenido de la ley impugnada.

Asimismo cabe señalar que de conformidad con el párrafo octavo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el orden de los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden: (i) Gastos de ejecución; (ii) Recargos; y (iii) Multas.

3.3.1.5. Pago extemporáneo.

Se le denomina pago extemporáneo al pago efectuado fuera del plazo otorgado por la ley para realizarlo. Son dos los tipos de pago extemporáneo: (i) el que es realizado de manera espontánea y (ii) el que deriva de un requerimiento de la autoridad.

Cabe señalar que cuando el pago extemporáneo sea realizado de manera espontánea, el contribuyente únicamente se encuentra obligado a enterar al fisco la contribución principal actualizada mas recargos. Cuando el pago resulta extemporáneo y deriva de requerimiento de autoridad fiscal el sujeto pasivo además de entregar el monto de la contribución omitida actualizada y los recargos, se le impondrá una multa.

De conformidad con el 73 del Código Fiscal de la Federación se considerará que el cumplimiento no es espontáneo cuando:

(a) La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

(b) La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o cuando haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

(c) Tratando de contribuyente que presenten dictamen de sus estados financieros formulado por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 10 días siguientes a la presentación del dictamen, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Ahora bien, para conocer si un acto de autoridad constituye una gestión que excluya la espontaneidad de la conducta del contribuyente, debe observarse la existencia de los siguientes requisitos: (i) Que el acto haya sido omitido y notificado al causante, antes de que éste corrigiese el error u omisión en que hubiese incurrido; (ii) Que la gestión emane de una autoridad

fiscal; (iii) Que la determinación de la autoridad tienda a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; y (iv) Que la misma surta plenamente sus efectos jurídicos, sin infringir disposiciones legales.

La ausencia de alguno de los elementos mencionados traería como consecuencia que la gestión de la autoridad no desvirtúe la espontaneidad del proceder del sujeto obligado.

3.3.2. Condonación.

Adolfo Arrija Vizcaíno afirma que la condonación "consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas."⁸

De la anterior definición se desprende que, la condonación sólo procede por: (i) fuerza mayor; (ii) concurso mercantil; y (iii) criterio discrecional. Los dos primeros supuestos procederán contra toda clase de contribución, mientras que el tercero procede únicamente tratándose de multas.

Esta figura se encuentra contemplada en los artículo 39, 74 y 146-B del Código Fiscal de la Federación.

(i) Fuerza mayor. Al respecto el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación señala que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá condonar total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de

⁸ Arrija Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 15ª edición, Editorial Themis, Distrito Federal, México, 2000, p. 256.

actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Las resoluciones que dicte el Ejecutivo Federal condonando el pago de contribuciones y sus accesorios deberán señalar por lo menos: (a) las contribuciones a que se refieren; (b) el monto o proporción de los beneficios; (c) plazos que se concedan; y (c) los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

(ii) *Concurso mercantil.* El fisco podrá condonar parcialmente los créditos fiscales de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil y que sean relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

(iii) *Criterio discrecional.* El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La condonación por criterio discrecional sólo procederá contra las multas que hayan quedado firmes y siempre que no exista un acto administrativo conexo en litispendencia.

Asimismo cabe señalar que la condonación de multas solicitada con fundamento en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, no constituye instancia y en consecuencia las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el mismo Código.

3.3.3. Caducidad.

"La caducidad es la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años o de diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto ni a interrupción ni a suspensión; siendo de hacer notar que al operar la caducidad únicamente en contra del fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal."⁹

La exposición del concepto anterior nos permite advertir que al igual que la prescripción, la caducidad es una figura que produce efectos extintivos por el transcurso del tiempo y se presenta cuando las autoridades hacendarías no ejercitan sus facultades de comprobación, determinación o sanción dentro del plazo señalado por la ley.

El fundamento legal de la caducidad se encuentra en el texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. De conformidad con dicho

⁹ Arrijo Vizcaíno, ob. Cit., p. 552.

artículo, la regla general es que la caducidad opere en cinco años, pero también en algunos casos tendrá lugar en tres y diez años.

Plazo de cinco años. Como se señaló anteriormente, este es el plazo general para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones.

El plazo de cinco años se cuenta a partir del día siguiente en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo, extinguiéndose las facultades por ejercicios completos, incluyendo las relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. Sin embargo, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

Plazo de diez años. Las facultades de las autoridades fiscales caducarán en un término de diez años cuando:

I. El contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro

Federal de Contribuyentes.

II. No lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación.

II. No presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas;

III. No se presente en la declaración del Impuesto sobre la Renta la información que respecto del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se solicite en dicha declaración;

En los últimos dos casos el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Para los casos en que el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y haber sido requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

Plazo de tres años. En los casos de responsabilidad solidaria de la persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general dentro de las empresas, o en su caso el administrador único de las sociedades, cuando estos incurran en omisiones de pago de impuestos durante su gestión, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

Suspensión. La caducidad no está sujeta a interrupción y sólo se suspenderá:

(i) Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades de comprobación consistentes en revisión de la contabilidad, visitas domiciliarias y revisión de dictámenes de contador público. En estos casos, la suspensión iniciará con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. Esta

suspensión estará condicionada a que cuando menos cada seis meses se levante un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva, pues, si no se cumple con esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años; y tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

(ii) Con la interposición de algún recurso administrativo o juicio.

(iii) Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando lo hubiere señalado de manera incorrecta (en estos casos se reiniciará el cómputo del plazo a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.)

(iv) En los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

(v) Con motivo del fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

(vi) Tratándose de sociedades que teniendo el carácter de controladoras consoliden su resultado fiscal en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

La caducidad en materia del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Respecto esta materia, el segundo párrafo de la fracción I del artículo 30, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores señala lo siguiente:

[...]

Las facultades del Instituto para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años no sujeto a interrupción contado a partir de la fecha en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación. El plazo señalado en este párrafo sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de inconformidad previsto en esta Ley o se entable juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

[...]

Del precepto transcrito se desprende que, las facultades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de la ley, para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios se extingue en un período de cinco años, mismo que: (a) debe empezar a computarse a partir de la fecha en que el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores tenga conocimiento del hecho generador; y (b) no esta sujeto a suspensión a menos que se interponga recurso de inconformidad o juicio contencioso administrativo.

Por último cabe señalar que, una vez transcurridos los plazos señalados anteriormente, los contribuyentes podrán hacer valer la caducidad tanto en vía de acción mediante solicitud administrativa, como en vía de excepción procesal.

3.3.4. Prescripción.

La prescripción se encuentra dentro de los medios de extinción que no implican cumplimiento. Este medio de extinción de la obligación fiscal se configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inactividad durante cierto período de tiempo del acreedor.

Raúl Rodríguez Lobato sostiene que “la prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado.”¹⁰

La prescripción a diferencia de la caducidad sí opera tanto para las Autoridades fiscales como para el contribuyente. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación permite la prescripción a favor del fisco al señalar que *“la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.”*

Ahora bien, el término para que prescriban los créditos fiscales es de cinco años. El cómputo se inicia desde el momento en que el crédito pudo ser legalmente exigido, entendiéndose como exigible la deuda que no puede ser rehusada en los términos del derecho común.

El cómputo del plazo se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste último respecto de la existencia del crédito o cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso respectivo o cuando señale de manera incorrecta su domicilio fiscal. De lo anterior, surge la pregunta ¿Qué se entiende por gestión de cobro?, la respuesta la da el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación al señalar que:

“Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.”

El plazo de la prescripción se suspenderá en los mismos términos que el procedimiento administrativo de ejecución. Ahora bien, respecto a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

Artículo 144.- No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si

¹⁰ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. cit. pag. 171.

a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

[...]

Por último, creemos pertinente señalar las principales diferencias que existen entre la caducidad y la prescripción, pues si bien es cierto que, ambas figuras coinciden en extinguir las obligaciones fiscales por el simple transcurso del tiempo y no implican cumplimiento, difieren en que:

(a) La caducidad no esta sujeta a interrupción y solamente admite suspensión. La prescripción admite tanto interrupción como suspensión.

(b) La caducidad no se puede dar cuando un crédito ya esta determinado. La prescripción requiere necesariamente de un crédito determinado y exigible.

(c) La caducidad versa sobre facultades de determinación y sanción. La prescripción se refiere a créditos fiscales ya determinados y exigibles.

(d) La caducidad consiste en la pérdida de la facultad procedimental. La prescripción implica la pérdida de un derecho sustantivo como lo es el requerir una contribución.

(e) La caducidad opera únicamente contra el fisco. La prescripción puede afectar tanto a las autoridades fiscales como al contribuyente.

(f) El cómputo del plazo para que se configure la caducidad iniciará a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales. El cómputo para que se consume la prescripción iniciará a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal.

Con relación a las diferencias entre caducidad y prescripción el

Poder Judicial Federal ha emitido las siguientes jurisprudencias (la primera de ellas aunque no tiene relación con los preceptos vigentes, explica de manera muy clara la evolución de ambas figuras en el Derecho Tributario Mexicano) cuyos datos de identificación y contenidos se transcriben a continuación:

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 72 Tercera Parte

Página: 52

PRESCRIPCIÓN Y EXTINCIÓN DE FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. CODIGO FISCAL DE 1938 Y CODIGO FISCAL VIGENTE. El artículo 55 del Código Fiscal derogado disponía que la prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias y la prescripción de los créditos mismos, era excepción que podría oponerse como extintiva de la acción fiscal. Como puede observarse, en dicha disposición se contemplaban la prescripción y otra institución, propiamente de carácter procesal, o sea la de extinción de las facultades de las autoridades fiscales, que son instituciones jurídicas distintas, ya que se decía que prescribían tanto las facultades de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, como los créditos mismos. Sin embargo, en el Código Fiscal vigente el legislador dio un tratamiento diferente a la prescripción como medio legal para la extinción de las obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de éste, y lo que constituye una caducidad, a saber, la extinción de facultades para actuar de las autoridades fiscales. Efectivamente, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación contiene una norma de derecho sustantivo que establece un modo de extinción de los créditos fiscales, al prever el derecho de los particulares para que, por prescripción, en el término de cinco años, se extingan sus obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos. Por su parte, el artículo 88 del ordenamiento legal sujeto a estudio establece que las facultades de la Secretaría de Hacienda para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión. Este numeral también contempla un medio de extinción, pero referido únicamente a las facultades de las autoridades para actuar, pues ya ejercitadas las facultades legales y determinado el crédito, la extinción de este último se rige por las reglas relativas a la prescripción.

Séptima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 97-102 Sexta Parte

Página: 366

PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. Cuando el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación establece que la prescripción se inicia a partir de la fecha "en que el crédito o el

cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos", está indicando que a partir del momento en que la autoridad puede legalmente proceder a exigir el crédito, por la falta de pago oportuno y espontáneo, corre la prescripción de la obligación de pagarlo, independientemente de que la autoridad haya dado o no, algún paso tendiente a su determinación y cobro; y que a partir de los actos que para esos efectos haya realizado (y notificado), se reanuda el correr del propio término de prescripción. Sería ilógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta el momento en que el fisco lo notifica al causante, pues esto contradiría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el dar seguridad jurídica a las relaciones entre el fisco y los obligados de manera que la amenaza del cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos. Por lo demás, la prescripción de la obligación de pagar un adeudo fiscal (establecida en el artículo 32 del código señalado), y la caducidad de las facultades del fisco para liquidar obligaciones fiscales o dar las bases para su liquidación (establecida en el artículo 88), son cosas que pueden correr simultánea o sucesivamente, según las características del caso, sin que pueda decirse que la obligación del causante de pagar no pueda empezar a prescribir mientras las autoridades no liquiden o les caduque la facultad para hacerlo. En un caso lo que desaparece legalmente es la obligación del causante de pagar, aunque si decide hacerlo no se trataría de un pago de lo indebido. Y en el otro caso lo que desaparece legalmente es el derecho del fisco a dar bases para liquidar un crédito. O sea que los objetos de ambas instituciones son diferentes en uno, una obligación del causante, y en otro, una facultad del fisco.

3.3.5. Cancelación.

"La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro."¹¹

El artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas por las siguientes razones:

(a) Por incosteabilidad en el cobro. Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe: (i) sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión; (ii) aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de

¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Ob. cit. pag. 179.

inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito; y (iii) aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

En caso de que el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se encuentra en alguna de las hipótesis señaladas.

(b) Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. Los deudores o los responsables solidarios serán considerados insolventes: (i) cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito; (ii) cuando los bienes embargables ya se hubieran agotado; (iii) cuando no se puedan localizar a los deudores o responsables solidarios; y (iv) cuando los deudores o responsables solidarios hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

La cancelación de los créditos a que se refiere el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación no libera de su pago. En relación con la liberación de pago del contribuyente Hugo Carrasco Iriarte sostiene que "La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago."¹²

Esta facultad es parecida a la condonación, pero la diferencian el hecho de que la cancelación puede ser meramente interna sin que el contribuyente conozca de ella; es una cancelación en los registros de deudores. La condonación siempre es liberatoria, en cambio, la cancelación es liberatoria únicamente si al contribuyente se le hace conocedor de ella.

En efecto, para que la cancelación sea considerada como liberatoria la autoridad fiscal deberá de externar esta voluntad. Respecto del momento en que se comprueba la cancelación del crédito fiscal el Poder Judicial Federal ha emitido la siguiente jurisprudencia cuyos datos de identificación y

¹² Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, 2ª edición, Iure editores, Distrito Federal, México, 2003, p. 262.

contenido se transcriben a continuación:

Novena Epoca
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XV, Abril de 2002
Tesis: V.2o. J/55
Página: 1036

CRÉDITO FISCAL, CANCELACIÓN POR INCOSTEABILIDAD DEL MOMENTO A PARTIR DEL CUAL LA AUTORIDAD PUEDE O NO HACERLO (ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE). De conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para cancelar créditos fiscales menores o equivalentes a dos mil quinientas unidades de inversión, además de cubrir el requisito de incosteabilidad y otros que prevé la ley; sin embargo, para que pueda materializarse tal facultad, primero se debe determinar el crédito y una vez fincado éste se debe solicitar ante la citada autoridad su cancelación, y será hasta que la autoridad fiscal inicie el procedimiento administrativo de ejecución ordenando el requerimiento de pago y embargo, en caso de impago, cuando ya se puede constatar la voluntad de cancelar o no el crédito fiscal que previamente se determinó.

3.3.6. Compensación.

Por ser la compensación la materia del presente trabajo, en esta parte del mismo solamente será abordado de manera breve, toda vez que, será estudiado con mayor profundidad en los dos siguientes capítulos.

La compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

La compensación es otra de las formas de extinción de las obligaciones fiscales que sí constituyen cumplimiento y es la misma figura existente en el derecho común con la peculiaridad que en Derecho Fiscal también se puede considerar como un derecho a la recuperación de cantidades pagadas indebidamente. Según el artículo 2185 del Código Civil Federal tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente y por su propio derecho.

CAPÍTULO IV
La Compensación Fiscal.

- 4.1. Antecedentes de la compensación.
 - 4.1.1. En el Derecho Romano.
 - 4.1.2. Evolución Histórica de la figura de la compensación en el derecho Fiscal Mexicano.

- 4.2. La compensación en Materia Fiscal; Concepto.

- 4.3. Funciones.

- 4.4. Importancia práctica.

- 4.5. Naturaleza Jurídica de la Compensación Fiscal.

- 4.6. La compensación fiscal del Pago de lo indebido y el saldo a favor declarado.

- 4.7. Requisitos para llevar a cabo la compensación.
 - 4.7.1. Reciprocidad de los créditos.
 - 4.7.2. Principalidad de la obligación.
 - 4.7.3. Fungibilidad
 - 4.7.4. Liquidez.
 - 4.7.5. Exigibilidad y firmeza.

- 4.8. Efectos de la compensación.

CAPÍTULO IV

La Compensación Fiscal.

Como anunciamos en párrafos anteriores, en el presente capítulo nos encargaremos de hacer un estudio más profundo sobre la compensación fiscal.

El método que usaremos para desarrollar el presente tema será transportando muchas de las ideas de Derecho Común al Derecho Fiscal procurando siempre respetar los principios de ambas ramas del derecho. Si bien es cierto, las normas contenidas en el Derecho fiscal y en el Derecho Civil son, muchas veces difíciles de combinar en una disciplina unitaria por los distintos principios jurídicos a los que ambos sistemas responden, también lo es que esto no es un obstáculo insalvable.

4.1. Antecedentes de la compensación.

En esta parte del capítulo, haremos una breve reseña de los antecedentes y evolución de la figura de la compensación comenzando por el Derecho Romano hasta llegar al texto actual del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

4.1.1. En el Derecho Romano.

Durante las "*legis actionis*" (acciones de la ley) la compensación no era considerada dentro de los deberes del juez, razón por la cual, el deudor debía ser condenado a pagar al acreedor, aún cuando el primero podía demandar posteriormente al segundo. En esta primera etapa del derecho romano que transcurre hasta el siglo II antes de Cristo (a.C.), la compensación sólo era admitida por mutuo acuerdo de las partes.

En efecto, si no existía acuerdo entre las partes, la compensación no operaba, y consecuentemente, el deudor no podía quedar eximido de pagar invocando su propio crédito, pues se consideraba que los créditos y las

deudas recíprocas tenían por causa un hecho jurídico extraño al que había servido de base para la demanda.

Dentro del proceso de las acciones de la ley (caracterizado por el principio de unidad de cuestión sometida al juez) se impedía que el juzgador en un solo procedimiento, examinara las obligaciones invocadas por las partes, con el fin de una posible compensación. Durante esta etapa, la compensación no operaba, toda vez que, el rigor de los principios y lo poco evolucionado que estaba el procedimiento, no permitían al juez que se avocara al estudio de más de un asunto, por lo que se pensaba que los créditos recíprocos debían ser estudiados por acciones separadas.¹

La introducción del proceso formulario produjo el primer cambio de la figura de la compensación y condujo a concebirla como una figura predominantemente procesal, que contemplaba la admisión en un mismo litigio de dos cuestiones contrapuestas, de similar naturaleza.

El sistema clásico de las formulas no contenía una regulación orgánica de la compensación, pues, aun cuando la compensación ya era usada, la misma no era una institución general. Las compensaciones, eran usadas únicamente para circunstancias particulares como por ejemplo: (i) la compensación del banquero, por la que el pretor le exigía a este último que en las acciones contra sus clientes obrase "*cum compensatione*" (reclamando judicialmente sólo el saldo) pues de lo contrario se incurría en una *plus petitio* y ya no podrían demandarlo otra vez; y (ii) la *compensatio bonorum emptor* (adquirente de los bienes del quebrado) que estaba obligado a deducir lo que le debía a éste.

Fuera de los casos anteriores, para que operará la compensación era necesario: (a) Que el juez compensara cuando la acción ejercida por el acreedor era de buena fe y si el crédito invocado por el demandado procedía de la misma fuente; y b) Que las deudas fueran exigibles, pues el deudor no

¹ Floris Margadant Guillermo, El derecho privado romano: Como Introducción a la Cultura Jurídica Contemporánea, Editorial Esfinge, México, 1960.

está obligado a pagar antes del vencimiento de un crédito. "Realizada la compensación, se extinguía la deuda en la medida en que tenía lugar."²

"En las acciones de buena fe se da pleno poder al juez para estimar según la equidad las restituciones debidas al demandante, lo cual comprende el deber, si el demandante debe a su vez alguna cosa, de hacer compensación y de no condenar al demandado más que en el resto.

Si las obligaciones no son de buena fe, o si provienen de distinta causa, el juez no podía hacer la compensación toda vez que la compensación sólo admitía la compensación de cosas de un mismo género y naturaleza, como dinero con dinero, trigo con trigo, vino con vino."³

La evolución de la institución operó lentamente, desde fines de la república hasta avanzado el siglo II de nuestra era. Esta situación cambió como fruto de una reforma que se atribuye a Marco Aurelio, en la cual se concedía la "*exceptio doli*" (excepción de dolo) a quien, siendo perseguido para el cobro de una deuda, alegaba y probaba ser, a su vez, acreedor del demandante, cualquiera que fuera la causa de esa deuda. Conforme a ese razonamiento, cometía dolo quien reclamaba aquello que estaba obligado a devolver de inmediato.

La compensación de Marco Aurelio influyó en las acciones de buena fe, que pudieron compensarse aunque fueran de diversa causa y hasta fue permitido oponer la compensación en las acciones penales o persecutorias de la cosa nacida de un delito.

La compensación experimentó una notable transformación hacia el año 531 después de Cristo (D.C.), cuando Justiniano reconoció a la compensación el carácter de medio universal de extinción de dos créditos líquidos contrapuestos, convirtiéndola en un modo extintivo de las obligaciones que producen efectos de pleno derecho. Bajo Justiniano no se

² Bravo González, Agustín y Bravo Valdés Beatriz, Derecho Romano, Segundo Curso, 10ª edición, Editorial Porrúa, México, 1996, pp. 93.

³ Bravo González, Agustín y Bravo Valdés Beatriz, ob.cit , p. 93.

encuentra la compensación del banquero ni la rebaja del comprador en masa de los bienes. La compensación establecida por el emperador Marco Aurelio, subsiste, pero Justiniano le da mayor importancia a las compensaciones que se fundan en un derecho evidente.

Al respecto se señala que "La compensación no se hará en tanto las deudas no sean líquidas, esto es, no solo ciertas, sino fáciles de verificar. La compensación opera ipso iure, siendo esta proposición obscura, pero se interpreta generalmente en el sentido de que tiene lugar en virtud de los principios mismos del derecho, sin que el demandado tenga que oponer la excepción de dolo.

La doctrina señala ciertos casos de compensación legal, probablemente muy antiguos. El más claro es el relativo a los gastos dotales: un marido recibe en dote un fundo y una suma de dinero, debe devolver los dos valores, pero ejecuta sobre el fundo dotal gastos necesarios y es acreedor a su restitución, de donde los textos nos dicen que este crédito disminuye de pleno derecho su deuda. Esta solución y soluciones análogas son interesantes, porque nos hacen ver que los romanos habían percibido la compensación legal y que no la generalizaron porque no sintieron la necesidad de ello."⁴

4.1.2. Evolución Histórica de la figura de la compensación en el derecho Fiscal Mexicano.

Código Fiscal de la Federación de 1938. En el análisis de la evolución y antecedentes de la compensación en materia fiscal hay que comenzar con el Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1938. Dicho Código Fiscal regulaba a la compensación en los artículos del 46 al 49 que se encontraban dentro del Título Segundo intitulado "de los créditos fiscales", Capítulo III "de la extinción de los créditos

⁴ Bravo González, Agustín y Bravo Valdés Beatriz, ob.cit , p. 95.

fiscales”, Sección Segunda “de la Compensación”.

De conformidad con el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación de 1938, la compensación procedía:

I. Cuando se trataba de obligaciones a cargo de la Federación de créditos de cualquier naturaleza a favor de los Estados, Territorios, Municipios o del Departamento del Distrito Federal o viceversa; y

II. Cuando se trataba de obligaciones fiscales de personas de derecho privado o de establecimientos públicos y de créditos de unas u otras en contra del Erario Federal, siempre que dichas obligaciones y créditos se hayan originado por la aplicación de una misma ley tributaria.

En los casos la primera hipótesis, la compensación sólo operaba cuando existía convenio entre las partes interesadas, mientras que en los casos de la segunda hipótesis, la compensación sólo era de oficio por la autoridad fiscal y cuando los créditos se originarán por la aplicación de una misma ley tributaria.

Asimismo el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación de 1938 señalaba que *“los créditos que se compensen deberán reunir, en lo que fuere aplicable, las condiciones exigidas por el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales”*.⁵

Al respecto cabe señalar que, dichos preceptos no sufrieron modificación alguna durante la vigencia del Código de 1938.

Código Fiscal de la Federación de 1982. La compensación fiscal ha sido regulada por los artículos 23 y 24 del Código Fiscal de la Federación vigente desde la publicación del mismo en el Diario Oficial de la Federación (31 de diciembre de 1981). El texto original de dichos artículos era el siguiente:

⁵ “Código Fiscal de la Federación” publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1938.

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. Al efecto bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades compensadas indebidamente y a partir de la fecha de la compensación.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Artículo 24.- En los casos distintos de los señalados en el artículo anterior, los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal por la otra, se podrán compensar previo acuerdo que celebren.⁶

Como se puede observar, desde la publicación del Código Fiscal de 1982, el artículo 23 se ha dedicado a la regulación de la compensación entre contribuyentes y fisco, mientras que el artículo 24 ha regulado la compensación entre las entidades de derecho público.

Entre los principales elementos del artículo 23 del Código Fiscal encontramos que:

- (a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar;
- (b) Se podrán compensar las cantidades que tengan a su favor (incluyendo accesorios) contra las que estén obligados a pagar tanto por adeudo propio como por retención a terceros;
- (c) Se repite la limitante consistente en únicamente permitir la compensación cuando las cantidades deriven de una misma contribución;
- (d) Se señala que para compensar bastará que efectúen la

⁶ "Código Fiscal de la Federación" publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.

compensación en la declaración respectiva, sin hacer mención a la presentación de aviso de compensación.

(e) En caso de que las cantidades materia de la compensación no derivaban de la misma contribución, sólo se podría compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales, es decir, cuando se configuraba esta hipótesis, la compensación se otorgaba como facultad potestativa de las autoridades, dejando al contribuyente a nuestro parecer en un estado de incertidumbre jurídica.

(f) Por primera vez se protege al fisco contra las compensaciones efectuadas indebidamente, ordenando que en estos casos se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código a partir de la fecha de la compensación.

(g) Se regula la prescripción a favor de las cantidades no compensadas.

(h) Por último y como es obvio, se señala que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado.

Por su parte el artículo 24 del mismo ordenamiento no revoluciona a la compensación entre las entidades de derecho público pues se continúa señalando que en estos casos los créditos y deudas se podrán compensar previo acuerdo.

Mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1983, se adiciona un último párrafo al artículo 23, especificando que "para los efectos de este Código se entenderá como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social."⁷

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1985 se

⁷ "Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica decreto de carácter mercantil", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1983.

publica la adición de un penúltimo párrafo y la reforma al último párrafo del artículo 23 y al artículo 24 del Código Fiscal, en los siguientes términos:

Artículo 23.- [...]

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

Artículo 24.- Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra. Tratándose de la compensación con Estados y Municipios se requerirá previo acuerdo de éstos.⁸

Con estas reformas: (i) se introduce la compensación de oficio tratándose de créditos firmes contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver como una medida conveniente y así evitar innecesarios actos de cumplimiento; (ii) se redacta el texto vigente hasta el año pasado del último párrafo del artículo 23 y el artículo 24 del Código Tributario Federal.

Posteriormente en 1989 se contempla por primera vez la figura de la actualización en las cantidades compensadas, asimismo se permite compensar cantidades que no deriven de la misma contribución siempre y cuando se cumpla con lo ordenado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. Al respecto dicha reforma señalaba expresamente lo siguiente:

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

⁸ "Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales" publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985.

terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que fue exigible la cantidad a cargo o a favor hasta aquel en que opere la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades, actualizadas, compensadas indebidamente a partir de la fecha de la compensación. Dichas cantidades se actualizarán desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago que la sustituya.⁹

El artículo 23 primero y segundo párrafo, vuelve a ser reformado en diciembre de 1990¹⁰. Dicho artículo se reformó únicamente en cuando a los momentos en que se tendrían que actualizar las compensaciones efectuadas, señalando lo siguiente (se resalta la reforma):

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. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquel en que la compensación se realice. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían 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 aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

⁹ "Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles", publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989.

¹⁰ "Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales", publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990.

Mediante "el Decreto por el que se expiden nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras", se reforman los párrafos primero y cuarto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, introduciendo un trato especial para los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros.

*En dicha reforma se señala que, "tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general."*¹¹

La última reforma al Código Fiscal de la Federación se dio el 5 de enero de 2004. En dicha se reformaron completamente los artículos 23 y 24 del Código Fiscal de la Federación para quedar de la siguiente manera:

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, y presenten el aviso de compensación correspondiente, 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.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían 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.

¹¹ "Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras", publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995.

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. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Artículo 24. Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra.¹²

De lo anterior se puede observar que la reforma anterior ha sido de las más importantes y sustanciosas que ha tenido la compensación fiscal desde su creación en el Código Fiscal de la Federación de 1938.

En efecto, considero que la reforma es de las más importantes, pues, viene a darle un cambio trascendental a la figura en estudio al permitir por primera vez la compensación de contribuciones sin importar que se traten o no de cantidades provenientes de las mismas contribuciones.

4.2. La compensación en Materia Fiscal; Concepto.

Los redactores del Código Civil Federal no incorporaron al texto una definición completa de la institución compensatoria, limitándose a señalar únicamente los presupuestos esenciales en el artículo 2185 en los siguientes términos:

“tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.”

¹² “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004.

La compensación en materia civil es definida por Joaquín Martínez Alfaro como “una causa extintiva de las obligaciones que tiene lugar cuando dos personas son deudores y acreedores recíprocos, por su propio derecho, respecto a créditos líquidos y exigibles cuyo objeto consiste en bienes fungibles y produce el efecto de extinguir las deudas hasta la cantidad que importe la menor.”¹³

Raúl Rodríguez Lobato menciona que “La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.”¹⁴

Adolfo Arrijo Vizcaíno sostiene que “podemos afirmar que la compensación, como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez esta obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente. En consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el monto de la deuda menor.”¹⁵

Dino Jarach¹⁶ señala que la compensación es una facultad de la Dirección General Impositiva, la que puede ejercer de oficio. Los contribuyentes pueden, a su vez, solicitar la compensación pero no pueden efectuarla por su sola decisión, salvo casos especiales que el mismo autor se encarga de citar. Estos casos particulares están referidos a la autorización conferida por las leyes específicas para compensar la deuda

¹³ Martínez Alfaro, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Editorial Porrúa, 4ª edición, México Distrito Federal, 1997, p. 341.

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Harla, Distrito Federal, México, 1998 p. 176.

¹⁵ Arrijo Vizcaíno, Derecho Fiscal, 15ª edición, Editorial Themis, Distrito Federal, México, 2000, p. 541 - 542.

¹⁶ Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969, p. 244.

resultante de declaraciones juradas con anticipos, pagos a cuenta o retenciones practicadas con anterioridad al vencimiento de la obligación tributaria. Otro caso excepcional viene dado por la compensación de la deuda resultante de la declaración jurada de un ejercicio determinado con los saldos acreedores provenientes de declaraciones correspondientes a ejercicios anteriores.

En nuestra opinión, la compensación en el Derecho Fiscal Mexicano si se puede ejercer por la simple decisión del contribuyente. Lo anterior toda vez que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala que *“los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros”* estando obligados para ello únicamente a presentar aviso de compensación ante la autoridad fiscal correspondiente.

De las definiciones anteriores se desprende que, la mayor parte de los tratadistas así como la legislación mexicana coinciden en que la compensación fiscal:

- (i) Es una forma de cumplir con la obligación fiscal;
- (ii) Es una forma de extinción de los créditos fiscales;
- (iii) Tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos;
- (iv) Procede entre créditos fiscales líquidos y exigibles; y
- (v) Extingue los créditos fiscales hasta el monto de la deuda menor.

Por tales motivos, podríamos decir que la compensación fiscal es un modo de extinción de las obligaciones que implica cumplimiento, que tiene lugar cuando el contribuyente (sujeto pasivo) y la Autoridad Fiscal (sujeto activo) reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho; y que tiene como efecto legal extinguir por ministerio de ley las dos deudas hasta el importe de la menor. Asimismo, también consideramos que se la compensación en materia fiscal se trata de una

forma de recuperación que tiene el contribuyente.

Si bien es cierto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación también contempla a la compensación de saldos a favor del contribuyente como medio de extinción de contribuciones propias o retenidas, también lo es que la Legislación Fiscal Mexicana la contempla como un Derecho del contribuyente para recuperar cantidades indebidamente pagadas al fisco.

Al respecto, el título II intitulado "De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes", artículo 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que:

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[...]

De lo anterior se puede observar que la compensación en el Derecho Fiscal Mexicano no sólo se trata de una forma más de extinción de obligaciones, sino además que, también es una forma para recuperar saldos a favor o pagos de lo indebido enterados al fisco en exceso.

En efecto, el Título II "De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes" del Código Fiscal de la Federación contempla dos forma de recuperación de cantidades pagadas en exceso por los contribuyentes, la devolución (artículo 22) y la compensación (artículo 23). Es decir, el contribuyente podrá recuperar las cantidades pagadas en exceso al Fisco Federal ya sea solicitando la devolución o efectuando la compensación.

Cualquiera de las formas que utilice el contribuyente para recuperar las cantidades a su favor derivadas de la relación jurídico tributaria traerá como consecuencia una modificación a su patrimonio. Con la solicitud de devolución, el contribuyente modificara su patrimonio en sentido positivo al aumentarse con cantidades entregadas por las Autoridades Fiscales. Con la compensación el patrimonio del contribuyente se beneficiara al no tener que disminuirse para el pago de contribuciones adeudadas.

4.3. Funciones.

A nuestro parecer la compensación cumple importantes funciones no sólo en el Derecho Fiscal, sino en general en todo el Derecho Moderno.

Entre las funciones más importantes tenemos que la compensación: (i) Abrevia la operación de cumplimiento; (ii) Actúa como un escudo procesal; (iii) Evita riesgos al acreedor-deudor; y (iv) Disminuye la posición de deudores entre las partes. A continuación, explicaremos cada una de las funciones señaladas.

(i) Abrevia la operación de cumplimiento. La compensación funciona como abreviación de operaciones de cumplimiento, toda vez que, sustituye con una simple operación aritmética dos o más pagos con efectiva transferencia de bienes.

En efecto, la compensación “simplifica las operaciones evitando la duplicidad de pagos o reduciéndolo a uno solo cuando sean distintas las deudas”.¹⁷

En tal virtud, la compensación fiscal sintetiza los actos tendientes al cumplimiento de obligaciones cuando existe concurrencia de créditos entre el fisco y el contribuyente como serían por un lado el pago de contribuciones y por el otro la devolución de cantidades por saldos a favor de contribuciones enteradas o por pago de lo indebido. Por lo tanto, cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos la compensación fiscal evita:

(a) Los pagos que se originan por tributos, por cantidades a favor y por entero de contribuciones indebidas;

(b) La transferencia innecesaria de dinero por parte del contribuyente

¹⁷ Lacruz Berdejo, José Luis, Sancho Rebullida y Delgado Echeverría, Elementos de Derecho Civil II, Derecho de Obligaciones, Volumen I, Edición revisada por Francisco Rivero Hernández, Editorial Dykinson, Madrid España, 1999, p. 417.

y del fisco, toda vez que, el dinero que recibe la autoridad tributaria por el pago de contribuciones lo tendrá que desembolsar posteriormente para cumplir con la obligación de restituir las cantidades debidas al contribuyente o visto desde la perspectiva de la autoridad fiscal las cantidades devueltas al contribuyente tendrían que ser devueltas por éste para el pago de las contribuciones a su cargo;

(c) Los gastos administrativos ocasionados por la exigibilidad y la devolución de créditos fiscales por parte de la autoridad fiscal, o por el pago de contribuciones y la solicitud de devolución tratándose del contribuyente, en virtud de que, dichos actos se sustituyen por la simple compensación;

(d) Contrariedades, pues de no utilizarse la compensación significaría la inversión de tiempo y recursos tanto para el fisco como para el contribuyente en la realización de diversos actos de cobro.

“La compensación es una forma rápida y cómoda de extinción de créditos tanto para la administración como para el administrado con la que se logra una mejor conexión entre el Tributo y el gasto público, que revierte en, una mayor eficacia administrativa y permite una mejor coordinación con los obligados al pago”.¹⁸

La compensación se considera como una de las medidas que facilitan y reducen las obligaciones a cargo de los contribuyentes, lo que conduce a una economía de la gestión tributaria y comodidad para el sujeto pasivo.

En conclusión, con la compensación se elimina la necesidad de múltiples pagos; se evita un innecesario transporte de dinero o cosas fungibles; se reducen los gastos y las molestias tanto para el fisco como para los contribuyentes. Asimismo, como apunta Rojo Ajuria se podría decir que “la compensación es consecuencia de la lógica y el sentido común”¹⁹ de

¹⁸ González Sánchez, Manuel, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Otras Formas de extinción, Editorial Edersa, Madrid, España, 1982, p. 603.

¹⁹ Rojo Ajuria, La Compensación como Garantía, Editorial Civitas, Madrid, 1992, p. 23

las personas que son recíprocamente deudoras y acreedoras.

(ii) Actúa como una defensa procesal. La compensación actúa como un escudo procesal al permitir incorporar, en un proceso judicial en que se pretende el cobro de uno de los créditos, la defensa basada en la existencia de un crédito contra el demandante.

"La compensación, adoptada como defensa procesal, tiene una importancia indudable, al proteger al afectado que a su vez tiene un crédito exigible contra el actor, y, de esta manera, impedir una duplicidad innecesaria de procesos judiciales."²⁰

Resultaría ilógico que para poder existir la compensación se requiriera (como en los principios del derecho romano) de dos procesos diferentes en los cuales cada uno declare recíprocamente la existencia de un crédito a favor de las partes.

Esta función ha sido una de las principales características de la compensación desde sus orígenes en el derecho romano y que se mantiene vigente hasta nuestro tiempo.

(iii) Como seguridad o garantía a favor del acreedor. Se dice que quien dispone de la facultad de compensar cobra su crédito sin tener que acudir a un reclamo judicial, lo cual le permite evitar los riesgos de insolvencia del deudor, los retrasos y gastos que son propios de todo litigio.

La doctrina sostiene que la compensación también actúa como una retención al permitir a quien la exige cumplir sus obligaciones con lo que él mismo debe, reteniendo la suma o los bienes adeudados.

La utilización de la compensación por parte del derecho fiscal constituye una de las medidas que protege y garantiza la seguridad de la prestación contributiva,²¹ pues de no existir la compensación, la autoridad

²⁰ Borda A., Guillermo, Tratado de Derecho Civil, Obligaciones, Tomo I, 8ª edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1998, p. 533.

²¹ García Gómez, Antonio, La Compensación de las Deudas Tributarias, Régimen general y

fiscal podría verse en riesgo de tener que pagar su deuda y luego no poder percibir su crédito, por la falta de recursos de su deudor.

Por lo antes expuesto, consideramos que la compensación evita esa contingencia, pues permite disminuir tanto al contribuyente como al fisco el pago de créditos fiscales con cantidades que les son debidas siendo indudable que la compensación evita algunos riesgos para ambas partes.

En efecto, esta formula extintiva se basa en una atribución otorgada a la autoridad fiscal cuando se cumplen los requisitos y condiciones contenidos en las normas tributarias que tiende a asegurar la satisfacción del crédito tributario mediante la aplicación de la compensación.

(iv) Como disminución de la posición de deudores. La compensación en materia fiscal también acorta al máximo la calidad de deudor tanto de la Autoridad Fiscal como del contribuyente.

En efecto la compensación supone una forma de dar celeridad al cobro de las cantidades debidas por el contribuyente y el Fisco recíprocamente, dando como consecuencia una disminución de los efectos de una devolución inútil que necesariamente vendría acompañada del pago de interés resarcitorios.

4.4. Importancia práctica.

La compensación tiene una importancia práctica innegable en el derecho moderno, en virtud de que, se adecua de manera práctica a la realidad actual caracterizada por el crecimiento de relaciones obligatorias de carácter pecuniario que requieren una fuerte simplificación de las formas de extinción. Dicha simplificación es lograda con la compensación que permite un mecanismo de extinción de créditos y deudas recíprocas.

Instituciones como la cuenta corriente mercantil aparecen

claramente fundadas sobre la estructura de la compensación. En la cuenta corriente, los cuentacorrentistas anotan los créditos derivados de remesas recíprocas como partidas de abono o de cargo en una cuenta y solo el saldo que resulte que resulte del balance del activo y pasivo de la cuenta, al momento de su cierre será exigible y disponible.

Tratándose de operaciones bancarias, adquiere una gran relevancia a través de las cámaras compensadoras, en donde se compensan diariamente millares de operaciones de los créditos de los bancos, sin necesidad de movilizar dinero.

Al respecto, Rafael Rojina Villegas señala que en las Instituciones bancarias "es patente la utilidad de la compensación, y diariamente funciona una cámara con este nombre, que tiene por objeto evitar el desplazamiento inútil de moneda entre los distintos bancos, a efecto de liquidar las operaciones de los que son acreedores y deudores entre sí."²²

Guillermo Borda A. también resalta la importancia de la compensación al sostener que "mas significativa es aún su importancia en el comercio internacional, en donde la mayor parte de las operaciones de importación y exportación no se liquida por el envío de los fondos respectivos, de un país a otro, sino por compensaciones de los saldos que resultan de la masa de créditos y deudas derivados de ese intercambio, lo cual evita la salida de divisas."²³

Berliri A. sostiene que "la compensación constituye una forma instantánea de extinción de la obligación, equivalente, desde un punto de vista económico al pago".²⁴ Por tal motivo, la compensación en nada entorpecería una recaudación rápida y eficaz de las contribuciones sino todo lo contrario.

²² Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Tomo III, Teoría General de las Obligaciones, 20ª edición, Editorial Porrúa, México 1997, p. 495.

²³ Borda A., Guillermo, Tratado de Derecho Civil, Obligaciones, Tomo I, 8ª edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1998, p. 535

²⁴ Berliri, A., Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1971, p. 474.

En efecto, si con la compensación se pretende evitar la duplicidad de pagos, forma tal que, el estado en lugar de perseguir los créditos fiscales por el procedimiento administrativo de ejecución, obtiene de inmediato la satisfacción de su interés a través de la extinción de una deuda recíproca que tiene frente al particular, el resultado obtenido no es sólo una agilidad en el proceso, sino una garantía de pago.

El comentario anterior se fortalece tomando en cuenta la evidente capacidad con que hoy cuenta la autoridad Fiscal para obtener una información confiable que permita obtener de forma rápida los datos necesarios para que pueda operar una compensación de créditos.

Por otra parte, la compensación consigue acortar en el tiempo de la recaudación y la posición deudora de ambas partes. Parece lógico pensar, que la salvaguarda de los intereses públicos no resulta perturbada por la aplicación de la compensación en las deudas tributarias, sino, más bien en palabras de Aller, "su introducción responde precisamente, a la necesidad de simplificación de las relaciones de la Hacienda con los sujetos pasivos, por lo que ha de considerarse un acierto su aplicación generalizada en el ámbito tributario."²⁵

En conclusión estos caracteres hacen pensar en la compensación no solamente como un modo de agilizar las relaciones económicas recíprocas entre la Administración y los administrados, sino, como un instrumento al servicio de la ejecución de las deudas tributarias con grandes garantías para la autoridad fiscal y el contribuyente.

4.5. Naturaleza Jurídica de la Compensación Fiscal.

Tanto el código civil como los diversos estudiosos del derecho Fiscal ubican a la compensación dentro de los modos extintivos de la obligación,

²⁵ Aller C., Recaudación de Tributos, Editorial del Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1981, p. 198.

conclusión exacta si tomamos en cuenta que provoca el aniquilamiento total o parcial del crédito o de la deuda, según los casos.

No cabe duda que, la compensación que regula el Código Fiscal de la Federación se configura como una causa de extinción de deudas tributarias. Lo anterior es así en virtud de que, con la compensación los acreedores y deudores recíprocos aseguran el cobro de sus débitos sin esperar a la ejecución de la prestación, a través de la neutralización de créditos recíprocos que, resultan extinguidos en la cantidad concurrente.

La compensación en materia tributaria es una compensación legal que exige una serie de requisitos para su efectiva aplicación. Asimismo, la compensación ofrece dos formulas para llegar al acuerdo de extinción del crédito fiscal: (i) la compensación de oficio; y (ii) la compensación a petición de parte.

La compensación en materia tributaria es ante todo una compensación legal que opera por ministerio de ley, bajo sus condiciones y con los efectos que ésta misma le atribuyen. Cabe señalar que, la extinción por compensación se produce automáticamente una vez que se han cumplido con los requisitos establecidos por la ley, sin necesidad de que exista un acto administrativo que la declare con efectos extintivos.

En conclusión, la compensación en materia tributaria es una forma de extinción de las obligaciones fiscales que representa cumplimiento y que necesita para su procedencia el cumplimiento de una serie de requisitos señalados por el Código Fiscal de la Federación.

4.6. La compensación fiscal del Pago de lo indebido y el saldo a favor declarado.

El Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, contemplaba dos tipos de compensación: (i) Compensación por pago de lo indebido; y (ii) Compensación con motivo del saldo a favor declarado.

(i) Compensación por pago de lo indebido. El pago de lo indebido se actualiza cuando el contribuyente por error realiza el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde, o bien, cuando creyéndose deudor de una cantidad que declara o que se le reclama, hace el pago. También se considera pago indebido aquel que se realiza respecto de una contribución determinada y con relación a la cual se haya obtenido resolución firme, total o parcialmente favorable.

La compensación fiscal del Pago de lo indebido era abordada por el octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, el cual señalaba textualmente lo siguiente:

Artículo 22. [...]

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.

[...]

De lo anterior se desprende que cuando existía pago de lo indebido por parte del contribuyente, éste podía optar entre solicitar la devolución o compensar las cantidades a favor contra cualquier contribución a que estaba obligado a pagar, sin importar si era con el carácter de sujeto directo o como retenedor.

Al respecto cabe señalar, que el precepto transcrito anteriormente fue modificado mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004. En dicha reforma se elimina la

posibilidad del contribuyente a compensar cuando tenga cantidades a su favor, pues en estos casos sólo podrá solicitar su devolución o bien esperar que la autoridad compense de oficio de conformidad con lo señalado en el cuarto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

(ii) Compensación con motivo del saldo a favor declarado. El saldo a favor declarado se actualiza cuando al final de un determinado ejercicio fiscal y después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros.

La compensación por saldo a favor declarado es regulada por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que señala textualmente lo siguiente:

Artículo 23. 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, y presenten el aviso de compensación correspondiente, 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.

Como se puede observar cuando el contribuyente obtenga saldo a favor con motivo de las contribuciones enteradas y declaradas, 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, efectuando la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo código.

De lo anterior resulta que la compensación aludida se da cuando el contribuyente obligado a realizar enteros periódicos de sus obligaciones

fiscales entrega al fisco más de lo que esta obligado resultando en consecuencia un saldo a favor. El supuesto anterior se da, cuando al final del ejercicio fiscal correspondiente al presentar la declaración anual, después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros.

Consecuentemente, es pertinente señalar que no es lo mismo “el pago de lo indebido” y “el saldo a favor declarado”; en virtud de que el saldo a favor declarado se trata del entero de cantidades que; (i) el contribuyente esta obligado a pagar; (ii) que no excedieron de las que señala la ley para cubrir; y (iii) que al final del ejercicio genera un saldo a favor, en razón de resultar un monto por concepto de pago definitivo del impuesto, inferior al importe de la totalidad de los pagos provisionales, que hizo durante dicho periodo. Mientras que “el pago de lo indebido” se actualiza cuando el contribuyente; (i) realiza por error el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde; (ii) hace el pago de de una cantidad que declara o que se le reclama creyéndose deudor de ella; o (iii) realiza el pago de una contribución determinada y de la cual obtuvo una resolución firme, total o parcialmente favorable.

4.7. Requisitos para llevar a cabo la compensación.

El Código Civil Federal dispone en los artículos del 2187 al 2191 lo siguiente:

Artículo 2187. La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas, son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.

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.

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.

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.

De los artículos transcritos se desprenden los requisitos de toda compensación legal son los siguientes:

- (a) Reciprocidad de los créditos;
- (b) Principalidad de la obligación;
- (c) Fungibilidad;
- (d) Liquidez;
- (e) Exigibilidad y firmeza.

4.7.1. Reciprocidad de los créditos.

El artículo 2185 del Código Civil Federal exige como presupuesto para que tenga lugar la compensación que dos personas sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra. Por su parte los artículos 22, párrafo octavo, penúltimo enunciado y 23 del Código Fiscal de la Federación expresan que los contribuyentes 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.

Al ser la compensación fiscal una forma de extinción de las obligaciones que se da entre el contribuyente y el fisco cuando son recíprocamente deudores y acreedores, es obvio que el primer requisito que se debe de cumplir es, precisamente, que los créditos estén unidos a ellos, dando como consecuencia que la compensación recaiga sobre un mismo patrimonio.

Por tanto, se requiere la existencia de dos créditos (y análogamente

dos deudas) cruzados. Es decir, para que exista la compensación será necesario que los sujetos de la obligación tributaria sean recíprocamente acreedores y deudores de derecho y obligaciones propias.

4.7.2. Principalidad de la obligación.

La principalidad de la obligación consiste en que los créditos fiscales que se pretendan compensar tendrán que ser principales y por ningún motivo accesorios. Dicho en otras palabras, la compensación no opera respecto de los accesorios de las contribuciones sino únicamente respecto de los créditos principales.

4.7.3. Fungibilidad

La fungibilidad en la compensación fiscal consiste en que los créditos a compensar deben ser en dinero y no en especie. Al respecto López Vilas señala que "la distinción entre cosas fungibles y no fungibles se funda en buena medida en la consideración social que se tiene comúnmente de las cosas y de la que deriva precisamente el hecho de que puedan ser sustituibles sin alterar el interés del acreedor (cosa fungible) o que por el contrario no puedan ser sustituidas por otras sin afectar dicho interés"²⁶.

4.7.4. Liquidez.

La liquidez es uno más de los requisitos que se tienen que configurar para que opere la compensación. La liquidez consiste en que la deuda se encuentre perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más requisito que una sencilla operación aritmética.

²⁶ Citado por García Gómez, Antonio, en *La Compensación de las Deudas Tributarias, Regimen general y cuenta corriente fiscal*, Editorial Aranzadi, España, 2000, p.40.

Se considera líquida aquella deuda en la que se encuentre determinada numéricamente la cuantía de la prestación. Son líquidas las deudas en las que, a pesar de que no se halla expresada con precisión la cuantía total de las prestaciones su montaje puede determinarse con una simple operación aritmética.

Se llama deuda líquida aquella cuya existencia es cierta, y cuya cantidad se encuentre determinada. No deja de ser líquida una deuda que resulte fácilmente determinable en su cuantía, mediante sencillas operaciones aritméticas, o a través de la revisión simple de libros. Es decir, los créditos fiscales serán líquidos cuando estén precisados en su monto.

Si la liquidez determina la cuantía de la deuda, constituye un presupuesto indispensable para que pueda operar la extinción en la cantidad concurrente. La liquidación de la deuda es asimismo el presupuesto del pago por lo que, en cuanto la compensación sustituye a éste, una obligación ilíquida que no puede satisfacerse a través del pago tampoco puede extinguirse por compensación.

Clavijo Hernández señala que el acto de liquidación "es aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un poder-deber y consistente en una declaración de voluntad, provisional o definitiva, sobre el "an" o el "quantum" de una obligación tributaria material, siendo dirigida a los sujetos pasivos a efecto de que, en caso de que exista, hagan efectiva mediante el oportuno acto recaudatorio, el importe de la deuda."²⁷ En conclusión, el acto liquidación es el acto administrativo que determina el importe de la deuda tributaria.

²⁷ Clavijo Hernández F., el acto de liquidación, Revista de Derecho Financiero, numero 20, 1978. pag. 653

4.7.5. Exigibilidad y firmeza.

Respecto del requisito de exigibilidad el artículo 2190 del Código Civil Federal dispone que:

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

Como señalamos anteriormente en el Capítulo II del presente trabajo, el Código Fiscal de la Federación distingue tres momentos de exigibilidad del crédito Fiscal; (a) el autodeterminado por el contribuyente que lo hace exigible a partir de que realice su autodeterminación; (b) el momento que establece la ley para su exigibilidad que en muchas ocasiones coincide con el determinado por el contribuyente; (c) aquél en el que la autoridad ha heterodeterminado la contribución en uso de sus facultades.

Esto quiere decir que los créditos que se pretenden compensar no se deben encontrar sometidos a algún procedimiento, proceso o controversia. "Por consecuencia no serían compensables dos obligaciones si una de ellas está sujeta a plazo o condición no cumplida"²⁸

Los créditos son exigibles cuando el derecho del acreedor no se encuentra sujeto a duda.

Asimismo, la exigencia de la firmeza resulta congruente con las reglas de la compensación en tanto permite a la Administración no declarar la compensación hasta que el crédito a favor del particular resulte incontrovertido, o viceversa, evitando así que pudiera existir retención o contienda sobre el mismo.

4.8. Efectos de la compensación.

El efecto por excelencia de la compensación es, conforme al Código Civil Federal, la extinción del crédito y la deuda en la cantidad concurrente.

²⁸ Borda A., Guillermo, ob. Cit., p. 535

En efecto, el artículo 2194 del Código Civil Federal señala lo siguiente:

“La compensación, desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas.”

De conformidad con lo transcrito, la compensación extingue de pleno derecho, todas las obligaciones hasta el límite de la menor.

El efecto extintivo de la compensación en derecho civil opera de pleno derecho, lo cual significa que actúa sin la intervención de un órgano judicial, provocando sus consecuencias instantáneamente. En materia fiscal la compensación necesita que se configuren todos los requisitos que la ley determina para que ella surta efectos.

En consecuencia, los efectos de la compensación fiscal son los siguientes:

- (a) Se cumplen las obligaciones del fisco y del contribuyente.
- (b) Se extinguen los créditos recíprocos en la medida que corresponda.
- (c) Se extinguen todas las garantías y accesorios de una y otra prestación, tales como fianzas, cláusulas penales y privilegios.
- (d) La actualización que eventualmente generan los créditos compensados corren hasta el momento en que opera la compensación.
- (e) Se interrumpe la prescripción extintiva.

La compensación tiene el efecto extintivo, tan sólo cuando la cuantía del crédito sea igual o inferior a la deuda del particular, en el caso que sea superior se producirá el reconocimiento de un derecho de crédito de la cuantía diferenciadora entre la deuda y el crédito que se han compensado.

Resumiendo, podríamos concluir que si bien la compensación no es exactamente un pago, produce los efectos propios de éste, liberando recíprocamente a los deudores y extinguiendo ambas deudas en la cantidad concurrente, aunque en rigor, no se produzca de forma efectiva la ejecución

de la prestación, sino que la satisfacción del interés de los acreedores recíprocos tiene lugar a través de la mutua neutralización de las dos obligaciones o, lo que es lo mismo a través de la imputación de sus respectivos derechos de crédito a la extinción total o parcial de cada una de las deudas. Al respecto Rojo Ajuria señala que “desde el punto de vista fáctico es incontestable que la compensación no es un pago. Ahora bien, nada impide que en lo jurídico dos supuestos de hecho diferentes reciban una misma valoración. Que la compensación se valore como un pago, al menos a ciertos efectos, es desde luego una solución de la que se puede discrepar, pero que tiene una fácil defensa.”²⁹

²⁹ Rojo Ajuria, *La Compensación como Garantía*, Editorial Civitas, Madrid, 1992, pag. 181.

CAPITULO V.

Análisis del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

5.1. Derecho a la compensación.

5.2. Condiciones establecidas por reglas de carácter general.

5.3. Pérdida del Derecho a compensar Créditos Fiscales.

5.4. Clases de compensación.

5.4.1. Compensación de oficio

5.4.2. Compensación a instancia del obligado tributario.

5.5. Aplicación de los Principios Constitucionales en materia de compensación Fiscal.

5.5.1. Principio de legalidad.

5.5.2. Principio de proporcionalidad.

5.5.3. Principio de Equidad.

CAPITULO V.

Análisis del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Antes de comenzar el desarrollo del presente capítulo cabe señalar una vez más que tanto el objeto como el contenido del presente trabajo fueron ideados antes de las modificaciones del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. No obstante, creemos que el estudio realizado en el presente trabajo no resulta inútil, toda vez que nos referiremos a un tema no estudiado anteriormente y que resulta vigente, pues, por una parte las obligaciones pagadas mediante compensación de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003 o de conformidad con el Artículo Segundo de las "Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación" publicado el 5 de enero de 2004, aún se encuentran sujetas a las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales. Razón por la cual el presente trabajo aun resulta de utilidad y vigente.

Asimismo, no resulta obsoleto el estudio contenido en el presente trabajo toda vez, aun cuando en apariencia las normas fiscales son modificadas casi año tras año, lo cierto es que dichas modificaciones son aparentes. Las modificaciones de las leyes fiscales obedecen muchas veces al ánimo recaudatorio del gobierno en turno. Es por ello que en repetidas ocasiones las figuras y normas jurídico-tributarias son recicladas en diversos ejercicios fiscales.

Ejemplo de lo anterior es lo sucedido este año con la deducción del costo de mercancías enajenadas. La deducción de mercancías enajenadas siempre ha sido una de las deducciones más importantes para la determinación de la utilidad fiscal. La Ley del Impuesto sobre la Renta hasta 1986 establecía que el costo de las mercancías se deduciría hasta el momento en que ocurriera la venta. En 1987 se modificó el sistema de deducción de mercancías, permitiendo esta vez anticipar la deducción de las mismas en el momento de la adquisición sin importar el momento de la

enajenación de las mismas. Ahora (dieciocho años más tarde), los legisladores consideran pertinente regresar una vez más al sistema de deducción del costo de lo vendido es decir al sistema aplicable hasta 1986.

Lo anterior, demuestra que en el Sistema Fiscal Mexicano no es siempre cien por ciento nuevo, ni que la derogación de una figura tributaria signifique que no volverá a ser aplicable en años posteriores. Por tal razón, consideramos que los temas tratados en el presente trabajo no son ociosos, toda vez que nada nos asegura que la "compensación universal" será siempre permitida y que nunca se pretenderá nuevamente limitar las compensaciones de los contribuyentes. Por ello resulta necesario el estudio del tema de las compensaciones cuando se trata de cantidades derivadas de contribuciones diferentes.

5.1. Derecho a la compensación.

Los estudiosos del Derecho fiscal han encontrado en la figura de la compensación un tema controversial. Lo anterior, toda vez que mientras algunos consideran a la compensación como un verdadero derecho, otros sostienen que se trata simplemente de una facultad administrativa o potestad de las autoridades fiscales.

Algunos autores han intentado explicar la naturaleza de esta figura con base en las clases de compensación admitidas por el Derecho privado, tal es el caso de Mateo Rodríguez quien sin abundar en el tema señala únicamente que "estamos ante una compensación legal y automática que se produce cuando tienen lugar los requisitos exigidos en la norma"¹.

Martín Timón no cree que la compensación sea un derecho que los contribuyentes puedan ejercer para la extinción de sus obligaciones, pues

¹ Citado por García Gómez, Antonio, en *La Compensación de las Deudas Tributarias, Régimen general y cuenta corriente fiscal*, Editorial Aranzadi, España, 2000, p.101.

para él, la compensación "presenta un carácter facultativo en cuanto debe ser invocada por alguna de las partes para que produzca sus efectos."²

Asimismo, criticando a la posición mencionada anteriormente, también se ha afirmado que la compensación es simplemente una facultad administrativa, toda vez que "en Derecho Administrativo no pueden hablarse de facultades o de derechos subjetivos, sino de potestades administrativas, y por lo tanto lo único que cabe discutir es el carácter reglado o no de la potestad compensatoria".³

Nosotros consideramos que la compensación en si misma es un derecho subjetivo que tienen los acreedores tributarios. Es decir, el acreedor posee un verdadero derecho a compensar, toda vez que, es el ordenamiento jurídico el que lo faculta para ello cuando concurren las condiciones sustantivas que la propia ley establece. Además, debe partirse de que, este derecho, se otorga con el fin de perseguir una simplificación administrativa al evitarse pagos y devoluciones innecesarios. Máxime si se parte de que tal medida no coarta en forma alguna las facultades de la autoridad de fincar diferencias de impuestos a los contribuyentes sí el saldo a favor compensado resultará falso.

Si bien es cierto, la compensación por su naturaleza jurídica es una forma de extinción de las obligaciones en la cantidad en que concurren las deudas recíprocas y, también lo es que, se trata de una forma de hacer efectivos los respectivos derechos de crédito.

En efecto, la compensación se basa en la existencia de dos derechos subjetivos de crédito, que corresponden, por un lado, a un ente público (Autoridad Fiscal), y por otro a un particular (como persona física o como persona moral), que ostenta a la vez un crédito contra el primero. Por

² Martín Timon, Estudios de Derecho Tributario, Editorial IEF, Madrid España, 1979, p. 898.

³ Olivera Masso, P., La extinción por compensación de las obligaciones entre Administraciones Públicas" Crónica Tributaria, número 63, 1992, p.82.

lo tanto, no puede negarse que la compensación se trata de un derecho, pues, por medio de ella los acreedores recíprocos garantizan y satisfacen, en todo o en parte sus derechos de crédito.

El carácter de Derecho de la compensación es confirmado por los párrafos primero y último del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación los cuales señalan textualmente lo siguiente:

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, y presenten el aviso de compensación correspondiente, 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.

[...]

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. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

De lo anterior se desprende que en nuestro sistema fiscal, la compensación es un verdadero derecho que tienen tanto las autoridades fiscales como el contribuyente. Lo anterior es así ya que el artículo 23 transcrito no pretende que el contribuyente solicite a la autoridad fiscal la compensación (como algunas autoridades sostienen) ni viceversa, sino que por el contrario otorga derecho a que teniéndose un saldo a favor por otro impuesto federal, se haga valer para evitar el pago en la parte correspondiente del impuesto relativo.

Si bien es cierto la ley obliga a quien efectúa la compensación a dar

aviso de tal conducta a su deudor recíproco (al gobernado por medio del aviso de compensación y a la autoridad a través de notificación personal), también lo es que considera que quien compensa posee un interés legítimo a hacer efectivo su crédito y al mismo tiempo a saldar sus deudas.

Es por ello que, los únicos requisitos para compensar son (en el caso del contribuyente): (i) que las deudas a compensar deriven de impuestos federales diversos a los de importación; (ii) que los administren la misma autoridad fiscal; (iii) que no tengan destino específico; y (iv) sean actualizadas debidamente conforme las reglas establecidas en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Prueba de que la compensación se trata de un derecho que se ejerce sin la necesidad de la aceptación del codeudor, y no de una solicitud que depende del beneplácito del Fisco o del contribuyente, es que a lo largo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, el legislador siempre se refiere a la compensación con el verbo "*efectuar*", y no con el verbo "solicitar".

En efecto, aun cuando se faculta a las autoridades para verificar si la compensación cumplió o no con los requisitos de ley, ello no significa que se le dé una facultad potestativa sobre decidir sobre la aceptación de esta. Lo anterior toda vez que siempre que se cumplan los requisitos legales para la compensación, la parte coacreedora deberá admitir la extinción de los créditos en la cantidad concurrente.

5.2. Condiciones establecidas por reglas de carácter general.

En el Sistema Jurídico Mexicano existen diversos preceptos que facultan a Autoridades Administrativas a emitir reglas de carácter general. En materia Fiscal, las reglas de carácter general surgieron por primera vez en 1981 en la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, y en la actualidad encuentran su fundamento en el artículo 33, fracción I, inciso g, del Código Fiscal de la Federación el cual señala lo siguiente:

Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

[...]

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

De conformidad con lo anterior, la comúnmente denominada "Resolución Miscelánea Fiscal" debe contener resoluciones de carácter general que sólo pueden emitirse si existen normas superiores que determinen su creación y siempre que no excedan lo dispuesto por las leyes emitidas por el Congreso de la Unión. Es decir, las reglas de carácter general son expedidas en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta les reserve facultades.

Cabe resaltar que, la facultad señalada anteriormente es diversa a la contenida en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. La facultad contenida en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación consiste únicamente en dar a conocer a sus inferiores jerárquicos los criterios de aplicación de las normas jurídicas, sin que en estos casos nazcan obligaciones para los particulares, pero pudiendo establecer derechos si los mismos se publican en el Diario Oficial de la Federación.

Ahora bien, como señalamos al comienzo del presente capítulo el presente trabajo fue ideado con el contenido del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta diciembre de 2003. Es decir, cuando para poder compensar cantidades provenientes de contribuciones distintas era necesario cumplir con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

El Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 2003 contenía como requisito para permitir a los contribuyentes compensar los saldos a favor de una contribución contra los montos a pagar de otra contribución distinta que se cumplieran los requisitos establecidos mediante reglas de carácter general.

En la actualidad dichos requisitos han sido eliminados tanto para las compensaciones efectuadas entre los meses de enero y junio de 2004, como para las realizadas a partir de julio de 2004.

Por tal motivo en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 2004, únicamente se contienen las reglas 2.2.2., 2.2.5., 2.2.7. y 2.2.8.

Cabe señalar una vez más que las resoluciones de carácter general no pueden anular, sobrepasar ni extralimitar lo establecido en las normas emitidas por el poder legislativo. Sobre el comentario anterior se abundara un poco más en el tema 5.5.1. intitulado "Principio de legalidad " del presente capítulo.

5.3. Pérdida del Derecho a compensar Créditos Fiscales.

El párrafo tercero del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

Artículo 23. [...]

"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."

De lo anterior se desprende que el Derecho a la compensación se pierde: (i) cuando se solicita la devolución de las cantidades a favor; y (ii) cuando prescriba la obligación para devolver.

(i) *Pérdida del Derecho a compensar por haber solicitado la devolución.* El tercer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala que el derecho a compensar se pierde cuando se solicita la devolución de saldos a favor o de pagos de lo indebido. Al respecto cabe apuntar que dicha disposición no hace referencia a la devolución efectiva y material de los saldos a favor o pagos de lo indebido sino a la simple solicitud de tales, es decir, la norma apunta únicamente al ejercicio del derecho por parte de los contribuyentes (solicitud de devolución) y no al cumplimiento de las autoridades (devolución material).

(ii) *Pérdida del Derecho a compensar por haber prescrito la obligación para devolver.* La prescripción de la obligación de devolver por parte del fisco también ocasiona la pérdida del derecho a compensar. Ahora bien, para conocer cuando prescribe el Derecho a compensar el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación nos remite a la prescripción de la obligación de devolver.

Por su parte, el penúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ordena que *“La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal”*.

Lo anterior significa que tanto el derecho a la compensación como a la devolución, prescribirá en cinco años de conformidad con lo señalado por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. El cómputo para que opere la compensación se inicia desde el momento en que el crédito pudo ser legalmente exigido⁴, entendiéndose como exigible la deuda que no puede ser rehusada en los términos del derecho común.

Asimismo, el cómputo del plazo para la prescripción del Derecho a compensar se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de

⁴ Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

éste último respecto de la existencia del crédito.

Por último, cabe comentar que tampoco se podrán compensar las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal, es decir cuando se trata de impuestos indirectos.

La anterior imposibilidad que señala la Ley Tributaria para compensar, no la contemplamos como una pérdida del Derecho a la compensación, toda vez que de conformidad con la redacción del Código Fiscal de la Federación en este caso nunca se ha adquirido el carácter de acreedor ante Fisco.

En efecto, dicho criterio se observa claramente en la exposición de motivos de la iniciativa de decreto presentada a la Cámara de Diputados en abril de 2001, el cual señalaba textualmente:

Los impuestos indirectos tienen como principal característica el que la carga fiscal recae en un sujeto diferente al propio contribuyente; es decir, quien paga el impuesto es el consumidor final. Esto es así, en virtud de que dichos impuestos permiten trasladar al adquirente o prestatario del servicio el monto del gravamen que se causa en la actividad.

La mecánica antes señalada de traslado del impuesto se complementa con el acreditamiento que el contribuyente puede hacer de los impuestos que a él le son trasladados. De esta manera, al trasladar el impuesto el contribuyente recupera de manera inmediata el impuesto que él hubiese pagado en los insumos, gastos e inversiones, incurridos para la realización de las actividades de que se trata.

No obstante lo anterior, diversos contribuyentes han pretendido obtener la devolución de cantidades que fueron trasladadas a un tercero, con el único fin de obtener un doble beneficio económico, esto es, cobrarle al tercero el impuesto, y además solicitar del fisco federal una devolución por ese mismo monto. Lo anterior, además de generar un grave daño al erario público, distorsiona la transparencia con la que operan los impuestos indirectos.

Por lo anterior, y con el único objeto de evitar que los contribuyentes obtengan un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal derivado de manipulaciones y planeaciones fiscales realizadas en materia de impuestos indirectos, se propone a esa Soberanía establecer que

cuando un impuesto hubiese sido trasladado indebidamente a un tercero, será precisamente el tercero el que tenga derecho a obtener la devolución por parte del fisco federal, siempre que el tercero no lo hubiese acreditado contra el impuesto causado por él.

Con la propuesta anterior, se garantiza que quien sufre el impacto económico del impuesto pagado indebidamente sea quien obtenga la devolución del mismo, al tiempo que evita beneficios indebidos y lucros excesivos en perjuicio del fisco federal, por lo que su incorporación constituye una medida necesaria de neutralidad fiscal.

El anterior criterio parte de la base que el impuesto únicamente se devuelva al sujeto que sufrió la carga económica, pues si alguien ya acreditó el impuesto indirecto es claro que ya recuperó el pago de lo indebido.

5.4. Clases de compensación.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación contempla dos clases de compensaciones: (i) la compensación de oficio; y (ii) la compensación a instancia del obligado tributario.

La compensación como cualquier otro derecho no puede existir si no hay una declaración de voluntad del interesado que lo ejercite y que en consecuencia dé a conocer al otro sujeto que ha optado por compensar las cantidades a favor contra las que tiene a su cargo.

Lo anterior se observa del contenido del artículo 23 del Código Fiscal Federal el cual: (a) por parte de los contribuyentes señala que es necesario que se presente un aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado; y (b) por parte del fisco señala que es necesario que se notifique personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Al respecto Martín Timón menciona que "las compensaciones tributarias, de oficio y a instancia del obligado, son manifestaciones de la compensación facultativa ya que los efectos no se producen mientras no

sean invocados por una de las partes."⁵ A continuación analizaremos los dos tipos de compensación señalados.

5.4.1. Compensación de oficio.

La compensación de oficio surgió por la adición de un penúltimo párrafo al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en 1986. En la exposición de motivos de dichas reformas se manifestó lo siguiente:

En materia de compensaciones de créditos fiscales contra cantidades que el Fisco Federal adeude a los contribuyentes, se propone incluir la compensación de oficio contra las cantidades que deba devolver a los contribuyentes, pero sólo en aquellos casos en que los créditos fiscales no hubieran sido cubiertos o garantizados oportunamente, y sin menoscabo en forma alguna de los medios legales de defensa que pueden interponer los contribuyentes en contra de dichos créditos estableciéndose que en caso de que los mencionados créditos se anularán posteriormente, el Fisco Federal deberá pagar intereses sobre las cantidades compensadas, desde la fecha en que efectuó la compensación.

Como consecuencia de lo anterior, el penúltimo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

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. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

De lo anterior se puede observar que las autoridades fiscales pueden compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tienen derecho a recibir de aquéllas por cualquier concepto, contra las cantidades que los mismos contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retenciones a terceros:

⁵ Martín Timón, M., Estudios de Derecho Tributario, Editorial IEF, Madrid España, 1979, pp. 897 y 898.

- (i) Aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada; y siempre y cuando
- (ii) Éstos hayan quedado firmes sin importar la causa.
- (iii) En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Las principales características de la compensación de oficio son las siguientes: Hacer efectivo de oficio se da cuando la Autoridad Fiscal tiene conocimiento de la reciprocidad de créditos y decide hacer efectivo su derecho de crédito

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito ha sustentado en la tesis intitulada *"COMPENSACIÓN DE OFICIO. EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, EN CUANTO ESTABLECE ESA FIGURA EXTINTIVA DE CRÉDITOS FISCALES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO Y MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO)"*, publicada en la pagina 1304 del Tomo XV, del Semanario Judicial de Federación del mes de marzo de 2002, que la compensación de oficio

[...] constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva, pues se traduce en el cobro de un crédito exigible o firme mediante su compensación contra cualquier cantidad que deba devolverse en concepto de pago indebido, conforme al numeral 22 del código invocado. [...]

En la tesis de jurisprudencia el Tribunal en comento también considera que la compensación de oficio:

[...] obedece a la necesidad de agilizar la recaudación de los recursos que la hacienda pública necesita para cubrir los requerimientos de la sociedad. Así, en la exposición de motivos el legislador estableció la figura de la compensación de oficio, con la condicionante consistente en que se efectúe "sólo en aquellos casos en que los créditos fiscales no hubieran sido cubiertos o garantizados oportunamente", es decir, que si un contribuyente solicita la devolución de un saldo a favor del impuesto al valor agregado y al verificar la procedencia de la solicitud respectiva,

la autoridad advierte que existe un crédito a cargo del particular, por concepto de impuesto sobre la renta, podrá compensarlo de oficio con independencia de que se trate de saldos emanados de contribuciones diversas, en virtud de que ese crédito a cargo del causante constituye una cantidad no pagada oportunamente (pues evidentemente si ya hubiese sido enterado no podría compensarse), en menoscabo de la obtención de ingresos por parte del erario federal, cuya puntual recaudación es una cuestión de orden público, en la medida en que tiende a satisfacer las necesidades sociales. Es por ello que la circunstancia de que el fisco esté en posibilidad de lograr la eficiente y oportuna recaudación de ingresos, para que a su vez el Estado pueda responder eficazmente a las demandas de la sociedad, justifica que se otorgue a las autoridades hacendarias la facultad para realizar compensaciones de oficio, sin atender al hecho de que las cantidades correspondientes emanen de la misma o de diferente contribución. [...]

Por su parte el Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha considerado que la compensación de oficio no viola la garantía de audiencia, toda vez que: (i) la facultad económico-coactiva del Estado no requiere del otorgamiento de audiencia previa; (ii) se trata de una forma de cobro que opera únicamente contra créditos fiscales firmes; (iii) determinados en cantidad líquida; y (iv) que son exigibles.

Lo anterior se puede apreciar con mayor detalle de la tesis de Jurisprudencia cuyos datos de identificación y contenido se transcriben a continuación:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Junio de 2000

Tesis: P. XCVIII/2000

Página: 19

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 23, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONFIERE A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PARA REALIZARLA DE OFICIO, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA (TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS). Al tenor de lo dispuesto en el referido numeral, las autoridades fiscales pueden compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tienen derecho a recibir de aquéllas por cualquier concepto, contra las cantidades que los mismos contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retenciones a terceros, cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. Ante ello, si bien es cierto que esta facultad no permite a los particulares tener conocimiento previo de la intención de la autoridad fiscal de compensar ciertas cantidades ni oponerse antes de que opere dicha compensación, ello no resulta violatorio del artículo 14 constitucional, habida cuenta de que la compensación que realiza de oficio la citada autoridad para cobrar un crédito, constituye una

expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva, en relación con la cual, ésta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia número 79, Tomo I, del Apéndice 1917-1995, estableció que no se requiere del otorgamiento de audiencia previa; además, la compensación es una forma de cobro que solamente opera tratándose de créditos fiscales que, por cualquier causa, han quedado firmes y que, por ende, están determinados en cantidad líquida y son exigibles, es decir, respecto de los cuales el gobernado ya tuvo oportunidad de ejercer su derecho de audiencia. Aunado a lo anterior, el respeto a la referida garantía individual se corrobora por el hecho de que si la autoridad fiscal compensa incorrectamente algún crédito fiscal, el particular podrá impugnar tal actuación a través de los medios de defensa que resulten procedentes, al momento de tener conocimiento de ella.

Amparo en revisión 870/99. Terpel, S.A. de C.V. 2 de mayo de 2000. Unanimidad de siete votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de mayo en curso, aprobó, con el número XCVIII/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintinueve de mayo de dos mil.

Nota: Los datos de publicación citados, corresponden a la tesis de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA."

Por último consideramos importante, comentar el criterio sustentado por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia administrativa contenido en la tesis I.7o.A.163 A, publicada en la página 1274 del Tomo XV, del mes de enero de 2002 del Semanario Judicial de Federación⁶, en el sentido de que la compensación es una forma en que se extinguen las obligaciones que parte de la presunción de la buena fe la cual:

"implica que ningún acreedor debe pretender cobrar un crédito sin pagar, al propio tiempo, la deuda que tiene para con su deudor recíproco y se justifica también como una garantía, pues permite a ambos interesados precaverse contra la posible insolvencia, al no pagar su propia deuda sin hacer a la vez efectivo su crédito, extinguiendo de ese modo las dos deudas hasta por la cantidad que importe la menor. De

⁶ Tesis intitulada "COMPENSACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA CUANDO EL PARTICULAR HACE DEL CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD SU EXISTENCIA, Y ÉSTA SE COMPRUEBA."

acuerdo con lo anterior, al incorporarse la compensación al orden jurídico tributario, funciona como forma extintiva de la obligación fiscal y tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, la interpretación que debe darse al penúltimo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que tengan derecho a recibir los contribuyentes de aquéllas por cualquier concepto, es en el sentido de que esta prerrogativa se otorga a la autoridad exactora para que la ejerza en forma discrecional, pudiendo así, cuando lo estime conveniente, compensar saldos con los contribuyentes. Sin embargo, **tal facultad se torna obligación cuando el particular, en tiempo y forma, demuestra la existencia de un saldo a favor por compensar, solicitando que ello así se realice, caso en el cual la autoridad, a pesar de estar frente a una actividad discrecional, debe ineludiblemente pronunciarse sobre su procedencia, exponiendo siempre las razones y fundamentos legales que la lleven a no hacerlo.**

5.4.2. Compensación a instancia del obligado tributario.

La compensación a instancia del obligado tributario se produce cuando se cumplen los requisitos legales exigidos, sin que se requiera que las Autoridades Fiscales manifiesten el otorgamiento de esta, siendo necesaria una declaración del interesado.

En efecto el Código Fiscal de la Federación obliga al contribuyente que efectúa la compensación a dar aviso de tal conducta a su deudor recíproco a través de la presentación de un aviso de compensación, que deberá presentarse dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado.

Asimismo, la compensación por parte del gobernado deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- (i) Que las deudas a compensar deriven de impuestos federales diversos a los de importación;
- (ii) Que los administren la misma autoridad fiscal;
- (iii) Que no tengan destino específico; y
- (iv) Que sean actualizadas debidamente conforme las reglas

establecidas en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

5.5. Aplicación de los Principios Constitucionales en materia de compensación Fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas ocasiones el criterio de que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse únicamente aplicables a la obligación de pago de las contribuciones. Se ha considerado que los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad rigen en todas las relaciones de índole adjetiva o sustantiva que se originen con motivo de la potestad tributaria.

Sirve de sustento a lo anterior la tesis de jurisprudencia cuyos datos de identificación y contenido se transcriben a continuación:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Julio de 2001

Tesis: P. XI/2001

Página: 9

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de **los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares,** resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de

una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

Amparo directo en revisión 614/96. ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo en revisión 650/93. Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy tres de julio en curso, aprobó, con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a tres de julio de dos mil uno.

En conclusión consideramos que los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad son también aplicables para el análisis de las compensaciones, toda vez que la forma de extinguir las obligaciones fiscales es parte sustancial del cumplimiento de las mismas.

5.5.1. Principio de legalidad.

Como se señaló al principio del capítulo, la temática del presente trabajo fue concebido con base en la redacción del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003. No obstante lo anterior, creemos necesario el estudio de tal artículo por tratarse de un tema que no ha sido analizado.

El segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003 señalaba lo siguiente:

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, **siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.**

De lo transcrito se aprecia que el Código Fiscal de la Federación no establecía las reglas a seguir para llevar a cabo la compensación entre cantidades a favor y adeudos fiscales derivados de distintas contribuciones, sino que delegó tal aspecto a un órgano diferente del Congreso de la Unión. En efecto, el segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dejaba dicha facultad en manos del Secretario de Hacienda y Crédito Público bajo la emisión de las reglas de carácter general.

Respecto lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis de jurisprudencia cuyos datos y texto se transcriben a continuación:

Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Agosto de 2001
Tesis: 1a. LXXIII/2001
Página: 169

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 23, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONDICIONE SU REALIZACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ESTABLEZCA MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL, CUANDO SE TRATE DE CANTIDADES QUE NO DERIVAN DEL MISMO IMPUESTO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SEPARACIÓN DE PODERES. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que las normas reglamentarias expedidas por el presidente de la República en ejercicio de la potestad que le concede el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, aunque desde el punto de vista material son similares a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, en cuanto son generales, abstractas, impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de estas últimas en razón de que provienen de un órgano que desde el punto de vista constitucional no expresa la voluntad general, sino la de un órgano instituido para acatarla y porque son normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan, lo que explica que la propia Ley Fundamental imponga ciertas limitaciones a la referida facultad, entre ellas, la prohibición de que el reglamento aborde materias reservadas al citado órgano legislativo, conocida como principio de reserva de ley, y la exigencia de que el reglamento siempre esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complementen o detalle y en la que encuentre su justificación y medida. En congruencia con lo anterior, debe decirse que **al remitir el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación a las reglas generales expedidas por el secretario de Hacienda y Crédito Público en el caso de que se pretendan compensar cantidades que no provienen de la misma contribución o impuesto, no transgrede el señalado principio de reserva de ley ni el de separación de poderes que consagra el artículo 49 de la Constitución Federal.** Ello es así, porque, por un lado, el aludido secretario se encuentra facultado para expedir acuerdos de carácter general con base en lo dispuesto en el reglamento interior de la referida secretaría y, por otro, si bien es cierto que el numeral 73, fracción VII, de la propia Carta Magna establece como competencia del Congreso de la Unión la imposición de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, también lo es que tal facultad no ha sido invalidada en la especie, ya que fue, precisamente, en ejercicio de esa atribución que el órgano legislativo federal expidió el Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento legal que en materia de contribuciones regula, entre otras cuestiones, la posibilidad de realizar la compensación entre un impuesto y otro.

Amparo directo en revisión 1180/2000. Microtel de México, S.A. de C.V. 17 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que la remisión del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación a las reglas de carácter general no viola el principio de legalidad. Lo anterior ha permitido diversas arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales, toda vez que en ocasiones las reglas de carácter general pretenden rebasar o limitar a la Ley.

Prueba de la arbitrariedad en que incurrieron las autoridades es lo sucedido con el inciso B. de la regla 2.2.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, la cual señalaba como plazos válidos para realizar compensaciones entre Impuesto al Valor Agregado y otras contribuciones lo siguiente:

Regla 2.2.9. Para efectos del artículo 23, segundo párrafo, primera oración del Código, los contribuyentes podrán efectuar la compensación de las cantidades que tengan a su favor en la declaración de pago provisional del IVA y en el ajuste del IVA correspondiente a los pagos provisionales, contra el IMPAC o contra el ISR a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, incluyendo sus accesorios, por los que se efectúen declaraciones de pagos provisionales, siempre que cumplan lo siguiente:

[...]

B. Que la compensación sea efectuada a partir de la declaración correspondiente al mes o periodo inmediato siguiente a aquél al que se refiera la declaración en la que se determinó el saldo a favor en el IVA o de la declaración correspondiente al mes inmediato siguiente a aquél en que se hubiere manifestado el saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales del IVA y a más tardar en los plazos previstos en el artículo 6o. de la Ley del IVA para solicitar la devolución de los saldos a favor.

La regla transcrita limitaba la compensación a realizarse a partir de la declaración correspondiente al mes o período inmediato siguiente a aquél en que se hubiere manifestado o determinado el saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado y a más tardar en el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio (cuando se trate de saldos derivados de las declaraciones de los pagos provisionales correspondientes al periodo del ajuste a los pagos provisionales) o en el mes siguiente al del cierre del ejercicio (cuando resulte saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales o de los pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio o de las declaraciones de pagos provisionales trimestrales). La regla 2.2.9. establecía una limitante o restricción referente a los plazos que incondicionalmente establece la ley.

En la regla en cometo se hizo alusión a plazos en los cuales era factible realizar la compensación de los saldos a favor del gobernado. También ahí mismo se hizo la remisión a los términos que prevé el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por lo que puede concluirse que en tal resolución miscelánea se preveían dos referencias temporales a partir de las cuales era factible llevar a cabo la extinción de una deuda fiscal mediante la vía de la compensación.

Resulta evidente que la regla estableció condiciones que limitaba el

derecho de los contribuyentes a compensar saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado, dado que sobrepasaba y dejaba de aplicar de manera sistemática y preferente lo establecido en los artículos 22, 23, párrafo cuarto y 146 del Código Fiscal de la Federación, así como 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que son disposiciones relativas, concordantes y de jerarquía superior.

Lo que estableció la regla 2.2.9. de la Resolución Miscelánea resulta violatorio del principio de legalidad, toda vez que lo dispuesto en ella no podía ir más allá de lo que prevé el numeral 23 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto se establece en él, el tiempo máximo en que puede llevarse a cabo la compensación –cinco años- derivado dicho término de lo que establecen, los artículos 22 y 146 del mismo ordenamiento.

Resulta evidente que en especial, el párrafo cuarto del artículo 23 aludido, dispone textualmente “que no se podrá compensar una cantidad cuando haya prescrito la obligación para devolverla”. Disposición que concatenada, con lo que dispone el precepto 146 del CFF, interpretado contrario sensu, se concluye que, en efecto, el contribuyente puede solicitar la compensación del saldo a favor, siempre que la obligación por parte de la autoridad para integrar dicha cantidad adeudada no haya prescrito, es decir, que no hayan transcurrido los cinco años a que dicho numeral se contrae.

En efecto, si bien es cierto la Suprema Corte sostiene que la remisión a reglas de carácter general no vulneran el principio de legalidad, también lo es que, el contenido y alcance de éstas no debe rebasar lo que dispone la legislación y artículo que complementando limita, como en el caso acontece, el derecho a compensar saldos a favor por parte del contribuyente, todo ello en acatamiento al orden jerárquico normativo establecido en el artículo 133 constitucional y al principio de preferencia que informa a toda norma reglamentaria in genere.

Por tanto, si la regla de carácter general 2.2.9. aludida, no tenía las características de una ley formalmente emitida por el poder legislativo, aun

cuando le es reglamentaria y subsidiaria, es claro que no podía rebasar el contenido y alcance de las disposiciones inmersas en los artículos 22, 23 y 146 del Código Fiscal de la Federación.

Con base en lo expuesto, se concluye que la autoridad ha sobrepasado normas jurídicas que pretende regular mediante reglas de carácter general.

5.5.2. Principio de proporcionalidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la compensación queda fuera de la protección del principio constitucional de proporcionalidad. Lo anterior se encuentra plasmado en la tesis de jurisprudencia que se transcribe a continuación⁷:

COMPENSACIÓN. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES APLICABLE A LAS CONTRIBUCIONES, NO ASÍ A LAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL. El argumento en el sentido de que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación es desproporcional, al disponer, por una parte, que los contribuyentes 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, con inclusión de sus accesorios y, por la otra, que cuando no deriven de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general, no conduce a establecer la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque el citado principio constitucional se encuentra vinculado, única y exclusivamente, con la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos y no así con la forma en que pueden extinguirse las obligaciones fiscales, como sucede con la figura de la compensación, pues para que una contribución sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo, establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

⁷ Tesis 2a. LXXXV/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Segunda Sala. Tomo: XVII, Junio de 2003. Pág. 289.

en la que debe existir una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se le aplica la tasa o tarifa que corresponda; además, el señalado principio, al constituir una garantía para el gobernado, genera una limitación constitucional para el legislador en la creación de los tributos que, por lo mismo, debe estar en relación con éstos, lo cual resulta diferente a una de las formas de su extinción como es la compensación.

De lo transcrito se observa que la Suprema Corte considera que el principio de proporcionalidad no es aplicable a la compensación debido a que dicho principio se encuentra relacionado solamente con la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público y no así con las formas de extinción de las obligaciones fiscales. Sostienen que para que el principio de proporcionalidad sea aplicable en materia fiscal se requiere que el hecho imponible manifieste una autentica capacidad económica del contribuyente, capacidad que no es manifestada por la figura de la compensación toda vez que esta es una forma de extinción de obligaciones.

En relación con el anterior criterio Enrique Calvo Nicolau señala que "Aplicando este criterio de la Corte Suprema no sería inconstitucional la Ley del Impuesto sobre la Renta si dispusiera, por ejemplo, la obligación de pagar dicho impuesto mediante la entrega de barriles de petróleo, pues esto atañe a la forma de extinguir la obligación fiscal. Tengo para mí que la forma de extinguir obligaciones es parte de la obligación misma, pues sólo mediante su cumplimiento se extingue la obligación. En consecuencia: si los principios constitucionales en materia tributaria son limitaciones a la imposición de obligaciones, entonces, de manera indefectible, dichos principios también devienen limitantes al modo de extinción de la obligación"⁸.

En nuestra opinión el criterio de la Suprema Corte es valido si se considera a la compensación desde el punto de vista tradicional del Derecho Civil, es decir como una simple forma de extinción de obligaciones. Sin

⁸ Calvo Nicolau Enrique, Comentarios a la Reforma Fiscal para 2004 y Acontecimientos Relevantes en 2003, Editorial Themis, México, Distrito Federal, 2004, p. 178.

embargo en Materia Fiscal la compensación no sólo es una forma de extinción de obligaciones, sino además se trata de una forma de recuperación que tiene el contribuyente.

Como se ha venido señalando a lo largo del presente trabajo, la compensación en el Derecho Común es un modo de extinción de las obligaciones y tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. El efecto legal de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las deudas recíprocas hasta el importe de la menor⁹. La compensación procede si ambas deudas consisten en una cantidad de dinero y si las dos son igualmente líquidas y exigibles; si no lo fueren, las deudas sólo pueden compensarse por consentimiento expreso de los interesados.

En materia fiscal, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación también contempla a la compensación de saldos a favor del contribuyente como medio de extinción de contribuciones propias o retenidas. Pero además como se señaló en el capítulo anterior, la Legislación Fiscal Mexicana contempla a la compensación como un Derecho del contribuyente para recuperar cantidades indebidamente pagadas al fisco.

El título II intitulado “De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes”, artículo 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que:

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, y presenten el aviso de

⁹ Artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal.

compensación correspondiente, 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.

De lo transcrito se desprende que la compensación en el Derecho Fiscal Mexicano no sólo se trata de una forma más de extinción de obligaciones, sino además es una forma que tienen los contribuyentes para recuperar saldos a favor o pagos de lo indebido enterados al fisco en exceso.

El Título II "De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes" del Código Fiscal de la Federación contempla dos forma de recuperación de cantidades pagadas en exceso por los contribuyentes, la devolución (artículo 22) y la compensación (artículo 23). Es decir, el contribuyente podrá recuperar las cantidades pagadas en exceso al Fisco Federal ya sea solicitando la devolución o efectuando la compensación. Con la primera figura señalada, el contribuyente modificara su patrimonio en sentido positivo al aumentase con cantidades entregadas por las Autoridades Fiscales. Con la segunda opción el patrimonio del contribuyente se beneficiara al no tener que disminuirse para el pago de contribuciones adeudadas.

Ahora bien creemos pertinente señalar que las afectaciones señaladas anteriormente al patrimonio de los contribuyentes son aparentes pues aun cuando parte del patrimonio se encuentre en manos del Fisco Federal esto no significa que les pertenezca. Lo anterior toda vez que al configurarse el saldo a favor o pago de lo indebido significa que el Fisco Federal tiene dinero que pertenece al contribuyente y por tanto debe devolver sin objeción alguna.

En consecuencia, si se considera a la compensación como un medio de recuperación que tienen los contribuyentes resulta aplicable la tesis transcrita en páginas anteriores intitulada "PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR

ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA", en tanto la misma señala que:

[...] tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

Consecuentemente, creemos que se produce una afectación jurídica cuando se obliga al gobernado a disminuir su patrimonio a través de la entrega de una suma de dinero para extinguir una deuda líquida y exigible al Estado, si éste, a su vez, es deudor de una cantidad igualmente líquida y exigible a favor del mismo. En efecto como bien lo señala la tesis transcrita el principio la proporcionalidad manifestado de manera negativa, consiste en prohibir a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y además obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente y esto se logra ya sea por medio de la compensación o solicitud de devolución.

Es decir, no existe justificación jurídica ni económica para obligar a un contribuyente a realizar un desembolso en exceso a sus obligaciones, si por otra parte ya cumplió determinadas contribuciones que originaron un saldo de impuestos a su favor.

Asimismo, consideramos que el principio de proporcionalidad, se transgrede porque en su sentido negativo exige al legislador que establezca los medios que permitan la recuperación de las cantidades indebidamente pagadas al fisco; circunstancia que en el caso, se ve colmado con la figura

de la compensación, entendida esta como un medio de recuperación de tales cantidades pero desde luego, sujeta a los principios de proporcionalidad y equidad, por lo que dicha garantía prohíbe al legislador establecer disposiciones que impidan la recuperación de cantidades pagadas indebidamente por razones distintas a la inexistencia o inexactitud del pago indebido.

Resultaba inconstitucional, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003 por el hecho de que otorgaba facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que en ejercicio de las facultades constitucionales condicione la realización de compensaciones a reglas de carácter general.

5.5.3. Principio de Equidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia señalando los elementos de la Equidad Tributaria. Dicha Jurisprudencia se transcribe a continuación así como sus datos de localización.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Tesis: P.J.J. 41/97

Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o

injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comeremex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

En este orden de ideas, el principio de equidad tributaria consiste en que:

a) La desigualdad de trato no debe producir distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales y sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

c) Sólo se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, cuando resulta artificiosa o injustificada la distinción;

d) La diferenciación tributaria resulte acorde cuando con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, sean adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, y

e) La equidad en sentido negativo consiste en obligar al Estado a

reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente.

En relación con lo anterior, consideramos que el principio de equidad se ve transgredido con el texto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 2003 y la fracción V, del Artículo Segundo Transitorio, vigente hasta junio de 2004 del Código Fiscal de Federación, pues dicho numeral prevé un tratamiento distinto a sujetos que se encuentran en igual situación, respecto de los medios de recuperación de saldos a favor que existen.

El mencionado trato distinto se otorgaba a contribuyentes que tenían cantidades a favor y obligaciones de pago que derivaban de una misma contribución o impuesto, permitiéndose a esta clase de personas recuperar cantidades a favor, compensándolas contra sus obligaciones de pago sin limitación alguna. Por otro lado, dicha situación no acontecía en el caso de contribuyentes que tienen cantidades a favor y obligaciones de pago que no derivaban de un mismo impuesto o contribución, a quienes sólo se les permitía recuperar dichas cantidades mediante la figura de la compensación en los casos y bajo las condiciones que señalaban los artículo 23 y segundo transitorio, fracción V aludidos.

El hecho de que la cantidad a favor derive de un mismo impuesto o contribución igual o diferente a aquella que genera la obligación de pago, resulta irrelevante, puesto que lo que genera el derecho a compensar es el tener una cantidad a favor como resultado del cumplimiento en exceso de la obligación fiscal.

La compensación es una prerrogativa otorgada a los sujetos que se encuentran en el mismo supuesto, consistente en que tengan saldos a su favor. En consecuencia, es creemos que lo importante es tener saldos a favor y lo que da la igualdad es esto mismo. Por tal motivo, los preceptos citados no trataban de manera igual a los sujetos que se encontraban en la

misma situación.

Los contribuyentes que no pretendían compensar cantidades derivadas de diversos impuestos no recibían un trato igual toda vez que a ellos primero se les obligó a cumplir con los requisitos que al efecto estableciera la Secretaría referida; mientras que los contribuyentes que pretendieran compensar saldos a su favor derivados de la misma contribución se les permitía hacerlo sin limitante alguna. Lo anterior implica que al encontrarse en una situación económica y fiscal igual recibían un trato desigual.

Por último cabe señalar que las inconstitucionalidades del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 2003 aún no han desaparecido. En efecto, aun cuando el 5 de enero de 2004 fue reformado el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (en el sentido de que se admitirá compensar saldos a favor sin importar el tipo de impuesto del cual provengan), lo cierto es que dicha reforma no es aplicable para las compensaciones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor del mismo numeral. Lo anterior, toda vez que el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

[...]

Conforme a dicho precepto, las obligaciones tributarias causan y deben determinarse precisamente conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran tales situaciones.

Por ello, si algún contribuyente efectuó compensaciones antes de la vigencia de la reforma del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación, es claro que estuvo sujeto a la norma inconstitucional, es decir, a la norma que no permitía la compensación entre contribuciones de diversa naturaleza.

En efecto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que se estudió en el presente trabajo es aun aplicable para aquellas personas que durante su vigencia se situaron en las hipótesis que el mismo contenía.

Asimismo, en el caso de que algún contribuyente estuviera bajo las facultades de comprobación de la autoridad, respecto de ejercicios anteriores a 2004 y éste hubiera realizado compensaciones, resulta claro que, tanto él como la autoridad tendrán que estar a lo ordenado por la norma vigente hasta 2003; y en caso de se considera que se realizaron compensaciones indebidas se podría debatir la inconstitucionalidad del artículo 23.

En conclusión, las reformas efectuadas en el actual artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, no corrigen las irregularidades del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003, toda vez que normalmente en materia fiscal no existe la retroactividad de leyes benéficas. Consecuentemente, para que se subsanaran los aspectos de inconstitucionalidad mencionados en el presente trabajo era necesario que, los legisladores hubieran contemplado en un transitorio o en el mismo artículo 23 que éste sería aplicable también para las compensaciones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor del mismo, dando de esta forma un efecto retroactivo a la nueva norma.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1. La actividad financiera del Estado es el conjunto de actos que como ente de Derecho público realiza el Estado a través de sus órganos competentes para la obtención, administración o manejo y asignación de recursos económicos para satisfacer las necesidades públicas.
2. La actividad financiera del Estado Mexicano se encuentra regulada por los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior toda vez que el primer precepto establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto publico (obtención); el segundo señala que el Congreso podrá imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto nacional (obtención); y el artículo 74, fracción IV, regula la forma en que se examinarán, discutirán y aprobarán tanto la Ley de Ingresos de la Federación como el Presupuesto de Egresos (gestión o manejo, administración y asignación de los recursos obtenidos)
3. Si bien es cierto, la fracción VII, del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga al poder legislativo una amplísima facultad de imposición tributaria, también lo es que, esa facultad de imposición siempre debe respetar los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV del mismo ordenamiento. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, toda contribución debe cumplir con los principios de: (a) proporcionalidad; (b) equidad; y (c) legalidad.
4. El principio de legalidad consiste en que toda obligación fiscal debe estar contenida en una ley creada por el poder legislativo a través del procedimiento señalado por nuestra Carta Magna y además que la autoridad solo podrá actuar de acuerdo a lo que la ley le permita y el particular nunca deberá realizar actos que contravengan la norma.

5. La obligación tributaria: (i) es un vínculo que existe entre el Estado y el particular, (ii) es principalmente una obligación de dar que trae aparejadas otras obligaciones de hacer o tolerar; (iii) tiene su origen en la ley; y (iv) nace al momento en que el gobernado se ubica dentro del supuesto establecido en la ley. La obligación fiscal se puede extinguir por el cumplimiento del objeto de la misma y por disposición legal. Consecuentemente, existen dos grandes géneros de extinción de las obligaciones fiscales: i) las formas de extinción que sí implican cumplimiento, como son el pago y la compensación; y ii) las formas de extinción que no implican necesariamente cumplimiento, por ejemplo, la condonación, caducidad, prescripción y Cancelación.
6. La compensación fiscal es un modo de extinción de las obligaciones que implica cumplimiento, que tiene lugar cuando el contribuyente (sujeto pasivo) y la Autoridad Fiscal (sujeto activo) reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho; y que tiene como efecto legal extinguir por ministerio de ley las dos deudas hasta el importe de la menor. Asimismo, la compensación en materia fiscal también es una forma de recuperación que tiene el contribuyente.
7. La compensación: (i) Abrevia la operación de cumplimiento; (ii) Actúa como un escudo procesal; (iii) Evita riesgos al acreedor-deudor; y (iv) Disminuye la posición de deudores entre las partes. La compensación además de agilizar las relaciones económicas recíprocas entre la Administración y los administrados, también es un instrumento para la ejecución de las deudas tributarias con grandes garantías para la autoridad fiscal y el contribuyente.
8. Para que una compensación sea legalmente válida debe reunir los siguientes requisitos: reciprocidad de los créditos, principalidad de la obligación, fungibilidad, Liquidez, exigibilidad y firmeza.
9. Si bien, la compensación no es exactamente un pago, produce los mismos efectos, liberando recíprocamente a los deudores y

extinguendo las deudas en la cantidad concurrente. En efecto, aún cuando con la compensación no se produce de forma efectiva la ejecución de la prestación, la satisfacción del interés de los acreedores recíprocos tiene lugar a través de la mutua neutralización de las dos obligaciones.

10. La compensación es un derecho subjetivo que tienen los acreedores tributarios. Es decir, el acreedor posee un verdadero derecho a compensar, toda vez que, es el ordenamiento jurídico el que lo faculta para ello cuando concurren las condiciones sustantivas establecidas. El derecho a la compensación es otorgado con el fin de perseguir una simplificación administrativa evitar pagos y devoluciones innecesarios. Máxime cuando se toma en cuenta que tal medida no coarta en forma alguna las facultades de la autoridad de fincar diferencias de impuestos a los contribuyentes sí el saldo a favor compensado resultará falso. El Derecho a la compensación se pierde: (i) cuando se solicita la devolución de las cantidades a favor; y (ii) cuando prescriba la obligación para devolver.
11. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación contempla dos clases de compensaciones: (i) la compensación de oficio, que siempre se deberá notificar al contribuyente y que procede cuando se hace sobre créditos firmes; y (ii) la compensación a instancia del obligado tributario. La compensación de oficio se torna obligación cuando el particular, en tiempo y forma, demuestra la existencia de un saldo a favor por compensar.
12. La compensación es una forma en que se extinguen las obligaciones que parte de la presunción de la buena fe, la cual implica que ningún acreedor debe pretender cobrar un crédito sin pagar, al propio tiempo, la deuda que tiene para con su deudor recíproco.
13. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2003 transgrede el principio de proporcionalidad, porque en su sentido

negativo exige al legislador que establezca los medios que permitan la recuperación de las cantidades indebidamente pagadas al fisco. Circunstancia que hasta el 2003 no sucedía toda vez que se otorgaban dichas facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que en ejercicio de las facultades constitucionales condicionaran la realización de compensaciones a reglas de carácter general. Asimismo, se violaba el principio de equidad pues dicho numeral prevé un tratamiento distinto a sujetos que se encuentran en igual situación, respecto de los medios de recuperación de saldos a favor que existen.

14. La inequidad señalada en la conclusión anterior se configura toda vez que, el hecho de que la cantidad a favor derive de un mismo impuesto o contribución igual o diferente a aquella que genera la obligación de pago, resulta irrelevante, puesto que lo que genera el derecho a compensar es el tener una cantidad a favor como resultado del cumplimiento en exceso o por pago de lo indebido de la obligación fiscal.
15. La presente tesis resulta vigente, toda vez que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran" y se "determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación". Consecuentemente el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que se estudió en el presente trabajo es aun aplicable para aquellas personas que durante su vigencia se situaron en las hipótesis que el mismo contenía.
16. Las reformas llevadas a cabo en el Código Fiscal de la Federación, no corrigen los aspectos de inconstitucionalidad del artículo 23 del mismo ordenamiento vigente hasta 2003, toda vez que en materia fiscal normalmente no existe la retroactividad de leyes benéficas.

BIBLIOGRAFÍA.

Aller C., Recaudación de Tributos, Editorial del Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1981.

Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 15ª edición, Editorial Themis, Distrito Federal, México, 2000.

Belisario Villegas Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8ª edición, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2002, pag. 252.

Berliri, A., Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1971, p. 474.

Borda A., Guillermo, Tratado de Derecho Civil, Obligaciones, Tomo I, 8ª edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1998, p. 533.

Bravo González, Agustín y Bravo Valdés Beatriz, Derecho Romano, Segundo Curso, 10ª edición, Editorial Porrúa, México, 1996, pp. 93.

Calvo Nicolau Enrique, Comentarios a la Reforma Fiscal para 2004 y Acontecimientos Relevantes en 2003, Editorial Themis, México, Distrito Federal, 2004, p. 178.

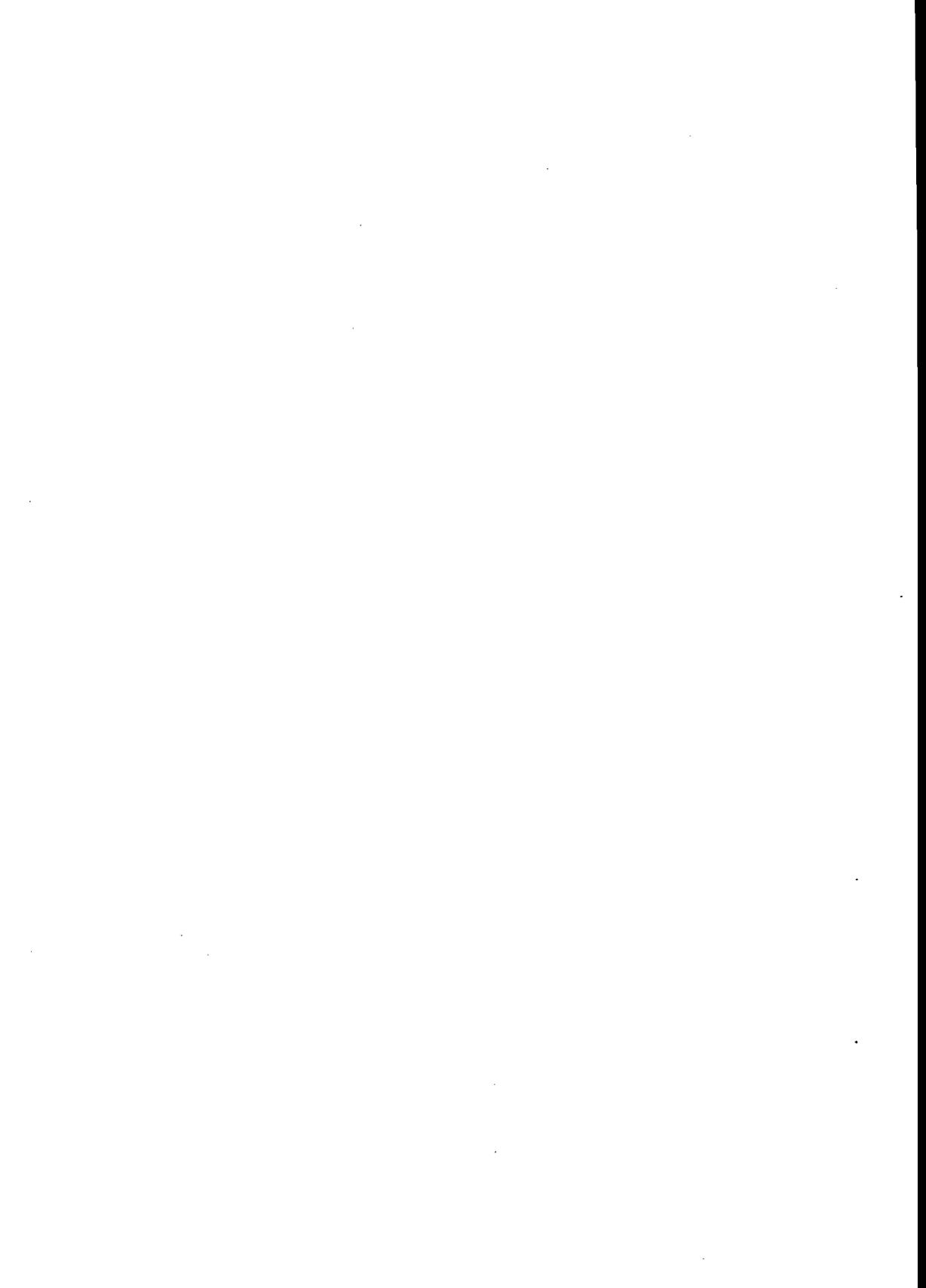
Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, 2ª edición, Iure editores, Distrito Federal, México, 2003, p. 262.

Clavijo Hernández F., el acto de liquidación, Revista de Derecho Financiero, numero 20, 1978. pag. 653

Corti Horacio Guillermo, Derecho Financiero, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1997, pag. 57.

De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 24ª edición, editorial Porrúa, Distrito Federal, México, 2002, p. 269.

Fernández Zagardi, Augusto, La obligación Tributaria un



Recordatorio y su Aparente Abandono Conceptual en el Derecho Positivo Mexicano, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, número 13, año IV, México, 2001, p. 105.

Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, 32ª edición, Editorial Porrúa, Distrito Federal, México, pp. 210.

Floris Margadant Guillermo, El derecho privado romano: Como Introducción a la Cultura Jurídica Contemporánea, Editorial Esfinge, México, 1960.

García Gómez, Antonio, La Compensación de las Deudas Tributarias, Régimen general y cuenta corriente fiscal, Editorial Aranzadi, España, 2000, p.105.

Giuliani Fonrouge, Carlos M, Derecho financiero, Volumen I, 5ª edición, Editorial Desalma, Argentina, 1993, p. 392.

González González, María de la Luz, Valores del Estado en el Pensamiento Político, 2a edición, Editorial McGraw-Hill, México , 1997, pag. 301.

González Sánchez, Manuel, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Otras Formas de extinción, Editorial Edersa, Madrid, España, 1982, p. 603.

Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial Cima, Buenos Aires, 1969, p. 238.

Lacruz Berdejo, José Luis, Sancho Rebullida y Delgado Echeverría, Elementos de Derecho Civil II, Derecho de Obligaciones, Volumen I, Edición revisada por Francisco Rivero Hernández, Editorial Dykinson, Madrid España, 1999, p. 417.

Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 16ª edición, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 240.

Martín Timon, M., Estudios de Derecho Tributario, Editorial IEF, Madrid España, 1979, p. 898.

Martínez Alfaro, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Editorial Porrúa, 4ª edición, México Distrito Federal, 1997, p. 341.

Olivera Masso, P., La extinción por compensación de las obligaciones entre Administraciones Públicas" Crónica Tributaria, numero 63, 1992, p.82.

Pérez Royo, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 9a edición, Editorial Civitas, Madrid España, 1999, pag. 25.

Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª edición, Editorial Porrúa, México 1976, p. 253.

Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Harla, México 1998, pag. 61.

Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Tomo III, Teoría General de las Obligaciones, 20ª edición, Editorial Porrúa, México 1997, p. 495.

Rojo Ajuria, La Compensación como Garantía, Editorial Civitas, Madrid, 1992, p. 23

Sainz de Bujanda, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero", Editorial Universidad Complutense Facultad de Derecho, 10ª Edición, España, 1994, p. 249.

Valdes Costa, Citado por Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, Distrito Federal, México, 1998, p. 3.

Valdés Villareal, Miguel, Principios Constitucionales que regulan las contribuciones, Editorial UNAM / Fondo de Cultura Económica, México, 1972, pp. 34.

Legislación.

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación.

"Código Fiscal de la Federación" publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1938.

"Código Fiscal de la Federación" publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.

"Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica decreto de carácter mercantil", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1983.

"Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales" publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985.

"Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles", publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989.

"Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales", publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990.

"Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras", publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995.

"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004.

Anexo 1. Tesis y Jurisprudencia en materia de compensaciones.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Abril de 2000

Tesis: VI.A.58 A

Página: 934

AVISO DE COMPENSACIÓN, LA FACULTAD DE MODIFICAR LA DECLARACIÓN DEFINITIVA POR MEDIO DE COMPLEMENTARIAS NO EXIME AL CONTRIBUYENTE DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PRESENTAR EL. La legislación fiscal contempla un momento para cumplir con la obligación de presentar la declaración definitiva, que es al final de cada ejercicio fiscal, y aun cuando el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación permite al contribuyente modificar hasta en tres ocasiones su declaración definitiva por medio de complementarias, si al momento de presentar aquella advierte un saldo a favor y realiza la compensación del mismo, desde ese preciso momento se encuentra obligado a presentar el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes como lo dispone el artículo 23 del ordenamiento legal citado, sin que en el caso, el hecho de haber presentado declaraciones complementarias lo exima de presentar el aviso de compensación correspondiente a su declaración definitiva, pues esta obligación fiscal es correlativa al derecho a optar por compensar las cantidades que el contribuyente tenga a su favor respecto de una misma contribución y, por lo tanto, se actualiza desde el momento en que se ejerce ese derecho, bien sea al momento de presentar la declaración definitiva y/o alguna complementaria.

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

MULTA. LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL AVISO DE COMPENSACIÓN RESPECTO DE SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE IMPLICA EL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN FORMAL. El artículo 23 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, establece: "Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. Al efecto, bastar 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 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.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Marzo de 1998

Tesis: XIV.2o.32 A

Página: 773

COMPENSACIONES. EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN EL AÑO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO NO ES INCONSTITUCIONAL POR EL HECHO DE OTORGAR FACULTADES A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA FIJAR REGLAS PARA SU REALIZACIÓN. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos noventa y cuatro establecía 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 y que si las primeras no derivan de las segundas, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo con los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Ahora bien, no es verdad que tal precepto sea inconstitucional, porque al condicionar la realización de compensaciones a reglas que emanan de la nombrada secretaria le delegue una facultad que únicamente corresponde al Congreso de la Unión, en virtud de que el hecho de que este dispositivo otorgue a dicha dependencia la facultad de precisar requisitos para que los contribuyentes puedan realizar compensaciones en la hipótesis que indica, no quiere decir que le confiera el derecho de fijar contribución alguna a cargo de los particulares, sino simplemente le otorga facultades para establecer requisitos en relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias, es decir, disposiciones de aplicación general, pero de carácter administrativo, lo cual en sí mismo no es contrario al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IX, Mayo de 1992

Página: 450

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SALDOS A FAVOR POR. CUANDO SE COMPENSAN AL PAGAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUEDEN ACTUALIZARSE DESDE LAS FECHAS EN QUE SE DETERMINARON. Si bien es cierto que el artículo 2o. transitorio de las reformas al Código Fiscal de la Federación para el año de 1990, dispone

que para los efectos de lo dispuesto en el artículo 17-A de dicho Código, se proceder a la actualización de contribuciones a partir del año de 1990, que fueron exigibles con anterioridad a ese año, considerando como mes más antiguo del período el de diciembre de 1989; también es verdad que el artículo 23 de la referida ley tributaria, prescribe que la compensación de las cantidades a favor que no deriven de la misma contribución, sólo podrá hacerse en los casos expresamente permitidos y cumpliendo con los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general; y en el caso específico de la compensación del impuesto al valor agregado, dicha Secretaría emitió la regla 10, publicada el 26 de febrero de 1990 en el Diario Oficial de la Federación, cuya fracción III, faculta a los contribuyentes que compensen saldos a favor de impuesto al valor agregado contra el impuesto sobre la renta a su cargo o las retenciones del mismo, a actualizar dichos saldos desde la fecha en que se determinaron hasta aquella en que se efectúa la compensación. Luego, pues, no es verdad que las actualizaciones realizadas respecto de saldos a favor por impuesto al valor agregado, anteriores a diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, únicamente puedan realizarse a partir de ese mes y año; y la sentencia fiscal que así lo considere es violatoria de garantías individuales.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Mayo de 2000

Tesis: 2a./J. 38/2000

Página: 58

COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO. La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece: "... tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo ...". Lo dispuesto en dicho apartado significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio, pues el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado se van causando durante el transcurso del ejercicio, operación tras operación que se realice y que da lugar a su causación, como se indica en la tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Página treinta y cuatro, Tomo II, Primera Parte, Octava Época, del Semanario Judicial de la Federación, del rubro: "RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.". También apoya el criterio que se sustenta, lo estatuido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que establece, que el ejercicio regular coincidir con el año calendario, por lo que si el ejercicio comprende todo el año, no existe razón para considerar que no pueda ejercerse el derecho a la compensación en las declaraciones provisionales que se tiene obligación de presentar en el transcurso del ejercicio, aun cuando sea hasta el cierre del ejercicio cuando el contribuyente pueda establecer el monto del impuesto a su cargo en relación con todos los pagos provisionales que realizó, puesto que la compensación prevista en el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal, en nada impide que esto se realice, sino que sólo da derecho a que teniéndose un saldo a favor por otro impuesto federal, se haga valer dicho saldo para evitarse el pago en la parte correspondiente en el impuesto relativo. Además, debe partirse de que este derecho se está otorgando a las empresas que dictaminan sus estados financieros que, como se señala en la exposición de motivos del decreto que adicionó el párrafo en comento del artículo 23, ofrecen mayor certidumbre sobre el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales y que, por ende, permiten partir de la presunción de que el saldo a favor que se compense no ser improcedente, y que coadyuvar a la

simplificación administrativa que con tal reforma se persiguió al evitarse pagos y devoluciones innecesarios. Lo apuntado se corrobora por lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal Federal en cuanto a la devolución de impuestos, pues en el primer párrafo de este precepto se señala que: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración ..." y en su penúltimo párrafo se consigna que: "La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.", pues si conforme a este precepto la devolución mediante certificados expedidos a nombre del contribuyente, se podrá hacer de oficio por la autoridad cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones o de efectuar pagos provisionales, es claro que tales certificados podrán ser utilizados para realizar los pagos que correspondan en declaraciones provisionales, lo que si se relaciona con la figura de la compensación regulada en el artículo 23 del propio Código y, concretamente con lo dispuesto en la segunda parte de su segundo párrafo, permite concluir que tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros y que, por ende, ofrecen una mayor certidumbre en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, carecería de sentido el limitar su derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio fiscal cuando, conforme al artículo 22, podrían obtener la devolución de los saldos a favor para aplicarlos al pago de las declaraciones provisionales, lo que, Además, sería contrario a la simplificación administrativa perseguida por la adición del segundo párrafo del artículo 23 aludido, m xime si se parte de que esto no coarta en forma alguna las facultades de la autoridad de fincar diferencias de impuestos a los contribuyentes si el saldo a favor compensado resulta imprecodente, ni impide tampoco que se realicen las operaciones correspondientes al final del ejercicio en el impuesto en que tal compensación se haya llevado a cabo.

Contradicción de tesis 75/99-SS. Entre las sustentadas por el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito (actualmente Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Sexto Circuito). 24 de marzo del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: José Francisco Cilia López.

Tesis de jurisprudencia 38/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veinticuatro de marzo del año dos mil.

Novena Época
 Instancia: Segunda Sala
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo: IX, Mayo de 1999
 Tesis: 2a./J. 44/99
 Página: 421

COMPENSACIONES. LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN TIENEN FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN ESA MATERIA (REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DÍA TREINTA DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, EN VIGOR A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE). Del análisis integral del artículo 41, apartado A, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, contenido en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día treinta de junio de mil novecientos noventa y siete, en vigor a partir del día siguiente, que reproduce en lo esencial el contenido del artículo 95, apartado A, fracción XV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que estuvo en vigor a partir del doce de septiembre de mil novecientos noventa y seis y que fue derogado por el aludido decreto, se desprende que a

las Administraciones Locales de Recaudación se les ha encomendado no sólo la fase de la administración tributaria consistente en la recaudación propiamente dicha, sino también la de fiscalización, en razón de que en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, su actividad comprende no sólo el chequeo numérico en esa materia, sino la aplicación de disposiciones tributarias tendientes a acreditar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, desplegando su facultad de imperio a través de la comprobación sobre la procedencia de éstas y, en su caso, de la determinación en cantidad líquida del Crédito a cargo del contribuyente por cantidades compensadas indebidamente, así como la imposición de multas y recargos actualizados en términos de la legislación fiscal.

Contradicción de tesis 109/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 5 de marzo de 1999. Unanidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis de jurisprudencia 44/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del cinco de marzo de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Julio de 1998

Tesis: XIV.2o.36 A

Página: 346

COMPENSACIÓN. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, dispone que, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, al efecto basta que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo código, desde el mes que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. De lo anterior resulta que la compensación aludida se da bajo dos supuestos: a) cuando se realice un pago de lo indebido y b) con motivo de un saldo a favor. Debiéndose entender que el primero de los supuestos, se actualiza cuando el contribuyente por error realiza el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde, o bien, creyéndose deudor de una cantidad que declara o que se le reclama, hace el pago; el segundo de los supuestos se da, cuando al final del ejercicio fiscal correspondiente al presentar la declaración anual, después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros. Consecuentemente, no puede aceptarse que la suma total de las retenciones efectuadas a la contribuyente a cuenta del impuesto sobre la renta pueda considerarse como un pago de lo indebido; en primer lugar, porque estaba sujeto al pago del impuesto y, en segundo, las cantidades retenidas no excedieron de las que estaba obligada a cubrir, por lo que deben considerarse un saldo a favor generado al final del ejercicio fiscal, en razón de resultar un monto por concepto de pago definitivo del impuesto sobre la renta, inferior al importe de la totalidad de los pagos provisionales, que hizo durante dicho periodo. Por tanto, se concluye que la cantidad a la que se tiene derecho compensar debe actualizarse a partir de la presentación de la declaración en que se contenga el saldo a favor hasta aquel en que la compensación se realice.

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Julio de 1997
Tesis: XXI.1o.29 A
Página: 362

COMPENSACIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN EL AÑO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS. De una recta interpretación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y seis, se desprende que es improcedente, por ilegal, la compensación presentada por el contribuyente, cuando se pretenda compensar un saldo a favor, del impuesto sobre la renta, contra el diverso impuesto al valor agregado, por ser contribuciones de distinta naturaleza, las cuales, de conformidad con lo establecido por el propio precepto, sólo son procedentes cuando se cumplan los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca y d, a conocer a los gobernados, mediante las reglas de carácter general que se hubieran emitido para tal efecto.

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XV, Marzo de 2002
Tesis: 2a. XIII/2002
Página: 425

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL PLANTEAMIENTO RELATIVO A QUE EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER, POR UN LADO, LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REALIZARLA DE OFICIO, SIN MAYORES REQUISITOS Y, POR OTRO, EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES PARA EFECTUARLA, PERO SUJETÁNDOSE A LAS REGLAS DE "RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL", NO CONDUCE A ESTABLECER LA TRANSGRESIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El argumento en el sentido de que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y ocho, es inequitativo por establecer, por un lado, la facultad de la autoridad exactora para realizar compensaciones de oficio sin mayores requisitos y, por otro, el derecho de los contribuyentes para efectuar tales compensaciones de diversos impuestos, pero sujetándose a las reglas de "resolución miscelánea fiscal" correspondientes, no conduce a establecer la transgresión al principio tributario de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque el citado principio se refiere al trato igualitario de los contribuyentes que se encuentren en la misma situación legal, no en relación con la autoridad exactora en cuanto a una de sus atribuciones; Además, dicho principio, al constituir una garantía para el gobernado, genera una limitación constitucional para el legislador en la creación de los tributos que, por lo mismo, debe estar en relación con éstos, lo cual resulta diferente a una de las formas de su extinción, como es la compensación.

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XI, Junio de 2000
Tesis: P. XCVIII/2000
Página: 19

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 23, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONFIERE A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PARA REALIZARLA DE OFICIO, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA (TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS). Al tenor de lo dispuesto en el referido numeral, las autoridades fiscales pueden compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tienen derecho a recibir de aquéllas por cualquier concepto, contra las cantidades que los mismos contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retenciones a terceros, cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. Ante ello, si bien es cierto que esta facultad no permite a los particulares tener conocimiento previo de la intención de la autoridad fiscal de compensar ciertas cantidades ni oponerse antes de que opere dicha compensación, ello no resulta violatorio del artículo 14 constitucional, habida cuenta de que la compensación que realiza de oficio la citada autoridad para cobrar un crédito, constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva, en relación con la cual, ésta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia número 79, Tomo I, del Apéndice 1917-1995, estableció que no se requiere del otorgamiento de audiencia previa; Además, la compensación es una forma de cobro que solamente opera tratándose de créditos fiscales que, por cualquier causa, han quedado firmes y que, por ende, están determinados en cantidad líquida y son exigibles, es decir, respecto de los cuales el gobernado ya tuvo oportunidad de ejercer su derecho de audiencia. Aunado a lo anterior, el respeto a la referida garantía individual se corrobora por el hecho de que si la autoridad fiscal compensa incorrectamente algún Crédito fiscal, el particular podrá impugnar tal actuación a través de los medios de defensa que resulten procedentes, al momento de tener conocimiento de ella.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de mayo en curso, aprobó, con el número XCVIII/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintinueve de mayo de dos mil.

Nota: Los datos de publicación citados, corresponden a la tesis de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA."

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVII, Enero de 2003

Tesis: XXII.1o.35 A

Página: 1795

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL VALOR AGREGADO, COMPENSACIÓN CONTRA LOS. LOS CONTRIBUYENTES QUE REALICEN PAGOS PROVISIONALES PUEDEN HACERLA, AUN CUANDO SE TRATE DE EJERCICIOS FISCALES DIVERSOS. Del análisis del segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que éste autoriza a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros y que realizan pagos provisionales, a compensar las cantidades que tengan a su favor, contra los impuestos sobre la renta y al valor agregado, como una forma de extinguir sus obligaciones y no condiciona dicha compensación a que deba hacerse en el mismo ejercicio fiscal del que resulta el saldo a favor. Si se estimara que sólo procede la compensación cuando se realice en el mismo ejercicio fiscal y no en el siguiente, con ello se limitaría el derecho de los contribuyentes de extinguir sus obligaciones fiscales, compensando cantidades que tienen a su favor, contra los impuestos sobre la renta y al valor agregado, porque se daría el caso de que si el contribuyente, una vez que concluya un ejercicio, al inicio del otro se percatara que tiene un saldo a favor, no estaría en posibilidad de extinguir una obligación fiscal, con lo que se trastocarían los principios de legalidad y seguridad tributaria, en perjuicio de los contribuyentes, al no existir disposición legal en el Código Fiscal que prohíba la compensación en ejercicios fiscales distintos.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, Página 1376, tesis I.110.A.1 A, de rubro: "COMPENSACIÓN. EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO DEBE INTERPRETARSE EN EL SENTIDO DE QUE EN TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS EN SUS ESTADOS FINANCIEROS, SÓLO PUEDAN COMPENSAR IMPUESTOS FEDERALES DIFERENTES EN EL MISMO EJERCICIO."

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Mayo de 2002

Tesis: 1a. XXXV/2002

Página: 39

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 23, SEGUNDO PÁRRAFO, SEGUNDA PARTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONDICIONE SU REALIZACIÓN A CUALQUIER IMPUESTO FEDERAL A FAVOR, RESPECTO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL VALOR AGREGADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 23, segundo párrafo, segunda parte, del Código Fiscal de la Federación, que establece que los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, en los términos de ese código, podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor respecto de los diversos sobre la renta y al valor agregado del ejercicio a su cargo, con excepción del causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, no transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, pues del contenido del mencionado precepto, en el párrafo y parte referidas, se desprende que la compensación es una prerrogativa otorgada a los sujetos que se encuentran en el mismo supuesto, consistente en que los saldos a su favor correspondan a contribuciones de la misma índole, esto es, el citado precepto trata de manera igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una diversa, ya que aun cuando en ambos se trata de contribuyentes que pretenden compensar impuestos federales, solamente opera la compensación sin requisito alguno cuando se trate de contribuciones de idéntica naturaleza y, por ende, los contribuyentes que se encuentren en ese supuesto reciben un trato igual; mientras que los contribuyentes que pretendan compensar saldos a su favor que no deriven de la misma contribución, deben cumplir con los requisitos que al efecto establezca la secretaría referida, lo que implica que al encontrarse en una situación diversa a los anteriores reciben un trato desigual.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Mayo de 2002

Tesis: II.30.A.6 A

Página: 1193

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 23, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉ, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. El artículo 23, segundo párrafo, del Código tributario federal prevé dos hipótesis para compensar: la primera consiste en que si las cantidades a favor de los

contribuyentes no derivan de la misma contribución, sólo pueden compensarse en los casos y cumpliendo con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. La segunda, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos previstos por el Código Fiscal de la Federación, podrán compensar cualquier impuesto a su favor, únicamente contra el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepción hecha por operaciones de comercio exterior, y siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. Consecuentemente, si el referido numeral sólo precisa y fija las condiciones, requisitos, reglas y excepciones que deben observar los contribuyentes para que puedan compensar los saldos a favor que tengan de los impuestos federales, contra el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo, mas en forma alguna fija contribuciones a cargo de los particulares, no puede contravenir la garantía de equidad tributaria, propia de las disposiciones legales que fijan contribuciones o sus elementos.

Véase: Tesis 1a. XXXV/2002, en la Página 39 de esta misma publicación.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Agosto de 2001

Tesis: 1a. LXXIII/2001

Página: 169

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 23, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONDICIONE SU REALIZACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ESTABLEZCA MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL, CUANDO SE TRATE DE CANTIDADES QUE NO DERIVAN DEL MISMO IMPUESTO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SEPARACIÓN DE PODERES. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que las normas reglamentarias expedidas por el presidente de la República en ejercicio de la potestad que le concede el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aunque desde el punto de vista material son similares a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, en cuanto son generales, abstractas, impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de estas últimas en razón de que provienen de un órgano que desde el punto de vista constitucional no expresa la voluntad general, sino la de un órgano instituido para acatarla y porque son normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan, lo que explica que la propia Ley Fundamental imponga ciertas limitaciones a la referida facultad, entre ellas, la prohibición de que el reglamento aborde materias reservadas al citado órgano legislativo, conocida como principio de reserva de ley, y la exigencia de que el reglamento siempre está precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en la que encuentre su justificación y medida. En congruencia con lo anterior, debe decirse que al remitir el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación a las reglas generales expedidas por el secretario de Hacienda y Crédito Público en el caso de que se pretendan compensar cantidades que no provienen de la misma contribución o impuesto, no transgrede el señalado principio de reserva de ley ni el de separación de poderes que consagra el artículo 49 de la Constitución Federal. Ello es así, porque, por un lado, el aludido secretario se encuentra facultado para expedir acuerdos de carácter general con base en lo dispuesto en el reglamento interior de la referida secretaría y, por otro, si bien es cierto que el numeral 73, fracción VII, de la propia Carta Magna establece como competencia del Congreso de la Unión la imposición de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, también lo es que tal facultad no ha sido invalidada en la especie, ya que fue, precisamente, en ejercicio de esa atribución que el órgano legislativo federal expidió el Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento legal que en materia de contribuciones regula, entre otras cuestiones, la posibilidad de realizar la compensación entre un impuesto y otro.

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Julio de 2001
Tesis: VIII.3o. J/6
Página: 988

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PUEDE COMPENSARSE O ACREDITARSE CONTRA EL IMPUESTO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE, SIN ESPERAR LA DECLARACIÓN FINAL DEL EJERCICIO. La figura jurídica de la compensación es una forma de extinción de las obligaciones que, en materia fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. De ahí que si el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en una primera hipótesis establece que cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponde a los meses siguientes, ese supuesto evidentemente permite al contribuyente, causante del impuesto al valor agregado y obligado a pagarlo por medio de declaraciones, a compensarlo en los subsecuentes pagos provisionales del ejercicio, sin esperar a su declaración final del ejercicio. Lo anterior, aun cuando el referido artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no precisa si la compensación o acreditamiento del saldo a favor se puede realizar en la declaración final del ejercicio o en las provisionales, pues en tal caso sí aplica en forma supletoria el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, precepto que fue interpretado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia por contradicción de tesis 38/2000, de rubro: "COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.", en la que, en lo relativo, se consideró: "... Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece: '... tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo ...'. Lo dispuesto en dicho apartado significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio ...".

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XII, Diciembre de 2000
Tesis: I.11o.A.1 A
Página: 1376

COMPENSACIÓN. EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO DEBE INTERPRETARSE EN EL SENTIDO DE QUE EN TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS EN SUS ESTADOS FINANCIEROS, SÓLO PUEDAN COMPENSAR IMPUESTOS FEDERALES DIFERENTES EN EL MISMO EJERCICIO. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en su segundo párrafo, establece que tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo; lo anterior no debe entenderse en el sentido de que dicha disposición limita a que la compensación deba hacerse al final del ejercicio o en las declaraciones provisionales del mismo, pues al estar los contribuyentes obligados a efectuar pagos provisionales, pueden compensarlos con posterioridad al ejercicio en que se tuvo el saldo a favor; esto debe entenderse así, porque

la compensación es una forma extintiva de la obligación fiscal, que tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos y porque los referidos impuestos se van causando durante el transcurso de los ejercicios, operación tras operación, que da lugar a su causación y para evitar pagos y devoluciones innecesarios.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, mayo de 2000, Página 58, tesis 2a./J. 38/2000, de rubro: "COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO."

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Marzo de 2002

Tesis: VI.1o.A.116 A

Página: 1304

COMPENSACIÓN DE OFICIO. EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, EN CUANTO ESTABLECE ESA FIGURA EXTINTIVA DE CRÉDITOS FISCALES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO Y MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO). La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que no toda desigualdad de trato por la ley supone una transgresión al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el cual contiene la garantía de equidad tributaria con que debe cumplir toda ley fiscal, pues la violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. En el caso de la compensación de oficio, el artículo 23, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no viola la referida garantía por el hecho de condicionar a los causantes que compensen saldos provenientes de diversa contribución, a los casos y requisitos fijados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mientras que tratándose de la compensación de oficio que puede efectuar la autoridad hacendaria, no distingue entre cantidades derivadas de una misma o de distinta contribución. Dicha potestad constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva, pues se traduce en el cobro de un Crédito exigible o firme mediante su compensación contra cualquier cantidad que deba devolverse en concepto de pago indebido, conforme al numeral 22 del Código invocado. Ahora bien, de la exposición de motivos del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, por el cual se adicionó un penúltimo párrafo al artículo 23 en comento, a fin de incluir la compensación de oficio, se desprende que en dicho apartado no se establece un tratamiento diferente para sujetos colocados en igualdad de circunstancias, ya que ambos sujetos de la relación tributaria (fisco y contribuyente) se encuentran ubicados en situaciones objetivamente distintas. En efecto, el hecho de que a las autoridades se les permita compensar de oficio, sin la limitación consistente en que los saldos no provengan de contribuciones distintas, obedece a la necesidad de agilizar la recaudación de los recursos que la hacienda pública necesita para cubrir los requerimientos de la sociedad. Así, en la exposición de motivos el legislador estableció la figura de la compensación de oficio, con la condicionante consistente en que se efectúe "sólo en aquellos casos en que los créditos fiscales no hubieran sido cubiertos o garantizados oportunamente", es decir, que si un contribuyente solicita la devolución de un saldo a favor del impuesto al valor agregado y al verificar la procedencia de la solicitud respectiva, la autoridad advierte que existe un Crédito a cargo del particular, por concepto de impuesto sobre la renta, podrá compensarlo de oficio con independencia de que se trate de saldos emanados de contribuciones diversas, en virtud de que ese Crédito a cargo del causante constituye una cantidad no pagada oportunamente (pues evidentemente si ya hubiese sido enterado no podría compensarse),

en menoscabo de la obtención de ingresos por parte del erario federal, cuya puntual recaudación es una cuestión de orden público, en la medida en que tiende a satisfacer las necesidades sociales. Es por ello que la circunstancia de que el fisco está en posibilidad de lograr la eficiente y oportuna recaudación de ingresos, para que a su vez el Estado pueda responder eficazmente a las demandas de la sociedad, justifica que se otorgue a las autoridades hacendarias la facultad para realizar compensaciones de oficio, sin atender al hecho de que las cantidades correspondientes emanen de la misma o de diferente contribución. Consecuentemente, es evidente que las necesidades de orden económico y social antes apuntadas ameritan un tratamiento fiscal distinto del legislador, en relación con el fisco y el contribuyente, quienes se hallan en situaciones objetivamente diferentes, razón por la cual se cumple con la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, marzo de 2002, Página 425, tesis 2a. XIII/2002, de rubro "COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL PLANTEAMIENTO RELATIVO A QUE EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER, POR UN LADO, LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REALIZARLA DE OFICIO, SIN MAYORES REQUISITOS Y, POR OTRO, EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES PARA EFECTUARLA, PERO SUJETÁNDOSE A LAS REGLAS DE "RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL", NO CONDUCE A ESTABLECER LA TRANSGRESIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA."

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Enero de 2002

Tesis: I.7o.A.163 A

Página: 1274

COMPENSACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA CUANDO EL PARTICULAR HACE DEL CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD SU EXISTENCIA, Y ÉSTA SE COMPRUEBA. La compensación, institución del derecho civil, es una de las formas en que se extinguen las obligaciones y opera cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos de deudas ciertas, líquidas, exigibles y en las que se debe dinero o bienes fungibles de la misma calidad y especie. Esta figura, que parte de la buena fe, implica que ningún acreedor debe pretender cobrar un Crédito sin pagar, al propio tiempo, la deuda que tiene para con su deudor recíproco y se justifica también como una garantía, pues permite a ambos interesados precaverse contra la posible insolvencia, al no pagar su propia deuda sin hacer a la vez efectivo su crédito, extinguiendo de ese modo las dos deudas hasta por la cantidad que importe la menor. De acuerdo con lo anterior, al incorporarse la compensación al orden jurídico tributario, funciona como forma extintiva de la obligación fiscal y tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, la interpretación que debe darse al penúltimo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que tengan derecho a recibir los contribuyentes de aquéllas por cualquier concepto, es en el sentido de que esta prerrogativa se otorga a la autoridad exactora para que la ejerza en forma discrecional, pudiendo así, cuando lo estime conveniente, compensar saldos con los contribuyentes. Sin embargo, tal facultad se toma obligación cuando el particular, en tiempo y forma, demuestra la existencia de un saldo a favor por compensar, solicitando que ello así se realice, caso en el cual la autoridad, a pesar de estar frente a una actividad discrecional, debe ineludiblemente pronunciarse sobre su procedencia, exponiendo siempre las razones y fundamentos legales que la lleven a no hacerlo.

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIII, Febrero de 2001
Tesis: 2a. IX/2001
Página: 291

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 23, PÁRRAFO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PARA REALIZARLA DE OFICIO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El citado precepto otorga a las autoridades fiscales la facultad de compensar de manera oficiosa las sumas que los contribuyentes tengan derecho a recibir del fisco, por cualquier concepto, contra las cantidades que estén obligados a pagarle respecto de créditos que hayan quedado firmes. Dicha potestad constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva que se traduce en el cobro de una contribución respecto de la cual el gobernado ya tuvo oportunidad de ser oído dentro del procedimiento administrativo o contencioso, en tanto se establece respecto de créditos exigibles o firmes, pero aun en el supuesto de que la autoridad fiscal pretendiese hacer una compensación ilegal, el particular puede impugnar, a través de los medios de defensa procedentes, la resolución por la cual se le comunica que ha operado dicha compensación en términos de lo dispuesto en el artículo 117, fracción I, inciso d), del propio Código tributario, que establece la procedencia del recurso administrativo de revocación en contra de cualquier resolución de carácter firme que cause agravio al gobernado, lo que pone de manifiesto el respeto al derecho público subjetivo de audiencia previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, junio de 2000, Página 19, tesis P. XCVIII/2000, de rubro: "COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 23, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONFIERE A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PARA REALIZARLA DE OFICIO, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA (TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS).".

Anexo 2. Formularios fiscales.



Servicio de Administración Tributaria

AVISO DE COMPENSACIÓN

ANVERSO

41

1-2005

ANTES DE INICIAR EL LLENADO, LEA LAS INSTRUCCIONES (cantidades sin centavos, alineadas a la derecha, sin caracteres distintos a los números).

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

AL*

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE O DE GRANDES CONTRIBUYENTES*

APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S), DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL:

ANOTE SI EL AVISO ES:

N= NORMAL
C= COMPLEMENTARIO

COMPLEMENTARIO NÚMERO

NÚMERO DE CONTROL

SEÑALE CON "X" EL(LOS) ANEXO(S) QUE PRESENTA

1 1A 2 3 5 6

MARQUE CON "X" SI PRESENTA DISCO MAGNÉTICO PARA EFECTOS DE IVA

1 DATOS DEL CONTRIBUYENTE

DOMICILIO FISCAL

CALLE NO. Y/O LETRA EXTERIOR NO. Y/O LETRA INTERIOR

ENTRE LAS CALLES DE Y DE

COLONIA MUNICIPIO O DELEGACIÓN EN EL D.F. CÓDIGO POSTAL

LOCALIDAD ENTIDAD FEDERATIVA TELÉFONO

CORREO ELECTRÓNICO

DESCRIBA LA ACTIVIDAD QUE REALIZO POR LA QUE OBTUVO LA MAYOR CANTIDAD DE INGRESOS

2 COMPENSACIÓN QUE APLICA (Marque con una "X")

A. PROVIENE DE:

SALDO A FAVOR PAGO DE LO INDEBIDO

1. ISR 2. IMPAC 3. IMPAC POR RECUPERAR DE EJERCICIOS ANTERIORES (Art. 9 LIMPAC. Deberá proporcionar la información del Anexo 2 y/o 3 según corresponda y en el cuadro 1 del rubro 3 de la página 2 solo utilizará los campos G, H e I).

4. IVA 5. IEPS 6. OTROS (Especifique)

B. SE COMPENSÓ CONTRA:

1. ISR PROPIO 2. ISR RETENCIONES 3. IMPAC

4. IEPS 5. IVA 6. OTROS (Especifique)

3 INFORMACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN QUE SE COMPENSÓ

a. EJERCICIO FISCAL O PERIODO DEL MES AÑO AL MES AÑO

b. TIPO DE DECLARACIÓN

N = NORMAL
C = COMPLEMENTARIA
R = CORRECCIÓN FISCAL
D = COMPLEMENTARIA POR DICTAMEN
S = DESINCORPORACIÓN
O = DESCONSOLIDACIÓN

c. FECHA DE PRESENTACIÓN DÍA MES AÑO

d. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (1)

4 CERTIFICACIÓN (PARA USO EXCLUSIVO DE LA AUTORIDAD)

Ver claves de Administraciones Locales en la página 2.
(1) Sólo se anotará en caso de haber presentado la declaración a través de medios electrónicos: vía Internet o ventanilla bancaria. En caso de haber sido presentado por internet se anotará el folio que se genera al hacer el envío.

SE PRESENTA POR DUPLICADO

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

1 DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

APELLIDO PATERNO

APELLIDO MATERNO

NOMBRE(S)

NÚMERO TOTAL DE IMPORTE QUE COMPENSA EN ESTE TRÁMITE

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE AVISO Y EN LOS ANEXOS QUE SE ACOMPAÑAN SON CIERTOS

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O BIEN, DEL REPRESENTANTE LEGAL QUIEN MANIFIESTA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE SE ACREDITA NO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO A LA FECHA.

2 DATOS DE ORIGEN DEL(LOS) IMPORTE(S) COMPENSADO(S)

A. REMANENTE (1) (Marque con "X")

B. EJERCICIO O PERIODO DEL IMPORTE QUE COMPENSA

C. TIPO DE DECLARACIÓN EN LA CUAL MANIFESTO EL MONTO QUE COMPENSA

D. FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFESTO EL IMPORTE QUE COMPENSA

E. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (2)

A. REMANENTE (1) (Marque con "X")

B. EJERCICIO O PERIODO DEL IMPORTE QUE COMPENSA

C. TIPO DE DECLARACIÓN EN LA CUAL MANIFESTO EL MONTO QUE COMPENSA

D. FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFESTO EL IMPORTE QUE COMPENSA

E. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (2)

F. HISTÓRICO

G. ACTUALIZADO (3)

H. CANTIDAD QUE DE ESTE IMPORTE SE COMPENSA

I. REMANENTE DEL IMPORTE QUE COMPENSA (G - H)

F. HISTÓRICO

G. ACTUALIZADO (3)

H. CANTIDAD QUE DE ESTE IMPORTE SE COMPENSA

I. REMANENTE DEL IMPORTE QUE COMPENSA (G - H)

3 INSTRUCCIONES

- Este aviso será enviado a su oficina. Únicamente se harán anotaciones dentro de los campos para ello establecidos.
- Este aviso se deberá presentar en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, de Grandes Contribuyentes o Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes según corresponda, de acuerdo con su domicilio fiscal.
- Los contribuyentes personas físicas, que cuenten con la Clave Única de Registro de Población (CURP), la anotarán a 18 posiciones en el espacio correspondiente.
- Los datos referidos a fechas se anotarán utilizando dos números arábigos para el día, dos para el mes y cuatro para el año.
Ejemplo: Ejercicio fiscal 2004: 01 2004 12 2004
Fecha de presentación: 25 de marzo de 2005. 25 03 2005
- Se presentará un aviso de compensación por código:
* Ejercicio a período en que se aplica la compensación.
* Tipo de contribución, aprovechamiento o producto que compensa.
- COMPLEMENTARIO. Se presentará aviso de compensación complementario, cuando se modifique la declaración de la que proviene la cantidad que compensa y/o la cantidad compensada en una declaración complementaria y deberá señalar el número propiamente en el recuadro COMPLEMENTARIO NÚMERO. Ejemplos: 01, 02, 03, etc. Asimismo, deberá proporcionar la información completa de la forma fiscal, tanto la correcta como la que no se modifica. Cuando se trate de un aviso complementario, indicar el NÚMERO DE CONTROL asignado por la autoridad, al aviso anterior.
- Si se compensa de uno a dos importes de una misma contribución, se presentará un solo aviso, indicando la información relativa a cada uno de dichos importes. En el caso de ser más de dos importes a favor los que se compensan, se deberán utilizar formas adicionales, anotando en la primera forma el número total de importes que se compensan.
- Los contribuyentes que presentan por primera vez un aviso de compensación, o lo hacen ante una Unidad Administrativa diferente a aquella ante la que lo venían presentando, acompañarán original y copia certificada y fotocopia del documento (acta constitutivo o poder notarial), que acredite la personalidad del representante legal que promueve (el original o la copia certificada en únicamente para copia). Cuando se sustituya o se designe otro representante legal, se anexará original o copia certificada y fotocopia del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción (el original o la copia certificada en únicamente para copia).
- En caso de tuxtlán o estado, fotocopia del acta de protocolización ante notario público. Sólo tratándose de la primera promoción que realice.
- Cuando el contribuyente presente declaración(es) a través de medios electrónicos, no será necesario que acompañe ejemplares impresos de las mismas, sólo se proporcionará el folio de la declaración cuando se generó el saldo a favor, así como cuando en la Guía de Requisitos y Trámites Fiscales, Trámite 6 señale en forma expresa la presentación de declaraciones.

*** CLAVES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES**

4 DOCUMENTACIÓN QUE DEBERÁ ACOMPAÑAR A LA FORMA FISCAL 41

La documentación que acompañará a la Forma Fiscal 41 "Aviso de Compensación", la podrá consultar en la página de Internet del SAT (www.sat.gob.mx) Opciones: Información Fiscal, Trámites, Guía de Requisitos y Trámites Fiscales, TRÁMITE 6 Devoluciones y Compensaciones, o en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente o de Grandes Contribuyentes más cercana a su domicilio.

(1) Cuando se marque Remanente únicamente llenará el formato 41 correspondiente indicando el NÚMERO DE CONTROL asignado por la autoridad en el Aviso donde señaló el saldo por primera vez y no presentará Anexos y documentación adicional del saldo a favor.

(2) Sólo se utilizará en caso de haber presentado la declaración a través de medios electrónicos, vía Internet o ventanilla bancaria. En caso de haber sido presentado por Internet se anotará el folio que se genera al hacer el envío.

(3) Tratándose del impuesto al Activo por recuperar, no se deberán utilizar los campos B al F, debiendo anotar en éste renglón la cantidad del renglón L de la página 8 (Anexo 2).

* CLAVES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES (ALAC)											
01 Celaya	11 NORTE DEL D.F.	21 PUEBLA SUR	31 CD. GUADALUPE	41 Toluca	51 TORREÓN	61 AGUASCALIENTES	71 OAXACA	81 HERMOSILLO	87 CHIHUAHUA	93 VERACRUZ	94 GUADALAJARA
02 LEÓN	12 CENTRO DEL D.F.	22 TLAXCALA	32 REYNOSA	42 MEXICO	52 BALTILLO	72 CAMPECHE	82 COLIMA	88 COAHUILA	89 NORTE DEL D.F.	94 GUADALAJARA	95 CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES
03 MORELIA	13 SUR DEL D.F.	23 PUEBLA NORTE	33 TAMPICO	43 LA PAZ	53 SAN LUIS POTOSÍ	73 CANCÚN	83 GUADALAJARA	89 ORIENTE DEL D.F.	90 NAUICALPAN	95 GUADALAJARA	
04 QUERÉTARO	14 ORIENTE DEL D.F.	24 JALISCO	34 TAMPICO	44 CHIHUAHUA	54 CHIHUAHUA	74 VILLAHERMOSA	84 TAMPICO	91 PUEBLA	91 PUEBLA	95 GUADALAJARA	
05 PACHUCA	15 NAUICALPAN	25 VERACRUZ	35 SAN PEDRO	45 CD. OREBÓN	55 DURANGO	75 MÉRIDA	85 CD. OZAMA	92 TIJUANA	92 TIJUANA	95 GUADALAJARA SUR	
06 SANLUIS POTOSÍ	16 SANLUIS POTOSÍ	26 COAHUILA	36 COAHUILA	46 CD. OREBÓN	56 DURANGO	76 TUXTLÁN/GUERRERO	86 GUADALAJARA SUR	93 MATAMOROS	93 MATAMOROS	96 PIEDRAS NEGRAS	
07 TAMPICO	17 TAMPICO	27 ACAPULCO	37 COAHUILA	47 ESQUERRE	57 PIEDRAS NEGRAS	77 CHETUMAL	87 TUXTLÁN/GUERRERO	94 MATAMOROS	94 MATAMOROS	97 PIEDRAS NEGRAS	
08 URUAPAN	18 URUAPAN	28 COAHUILA	38 COAHUILA	48 HERREROS	58 MATAMOROS	78 TAPACHULA	88 GUADALAJARA SUR	95 MATAMOROS	95 MATAMOROS	98 PUEBLA	
		29 COAHUILA	39 COAHUILA	49 MATAMOROS	59 NOGALLES		89 GUADALAJARA SUR	96 MATAMOROS	96 MATAMOROS	99 TAMPICO	
		30 QUERÉTARO	30 QUERÉTARO	39 CD. VICTORIA			90 GUADALAJARA SUR	97 MATAMOROS	97 MATAMOROS	99 TAMPICO	

3

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

ANEXO 1

DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IVA

1 VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES DEL PERÍODO

<p>A LA TASA DEL 15 %</p> <p>A IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (1) <input type="text"/></p> <p>B OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS <input type="text"/></p> <p>C SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 15% (A + B) <input type="text"/></p> <p>A LA TASA DEL <input type="text"/> %</p> <p>D IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (1) <input type="text"/></p> <p>E OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS <input type="text"/></p> <p>F SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES (D + E) <input type="text"/></p>	<p>A LA TASA DEL 0 %</p> <p>G EXPORTACIONES <input type="text"/></p> <p>H OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS <input type="text"/></p> <p>L SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 0% (G + H) <input type="text"/></p> <p>J SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (C + F + I) <input type="text"/></p> <p>K VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO <input type="text"/></p> <p>L VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO <input type="text"/></p> <p>M TOTAL DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES DEL PERÍODO (J + K + L) <input type="text"/></p>
---	---

2 IVA ACREDITABLE DEL PERÍODO

<p>N TOTAL DE IVA TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE <input type="text"/></p> <p>O TOTAL DE IVA PAGADO EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS <input type="text"/></p> <p>P TOTAL DE IVA TRASLADADO Y PAGADO (N + O) <input type="text"/></p> <p>Q IVA TRASLADADO POR ADQUISICIONES DE BIENES DISTINTOS DE LAS INVERSIONES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS O POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES QUE SE UTILIZAN EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS <input type="text"/></p> <p>R IVA PAGADO EN LA IMPORTACIÓN POR ADQUISICIÓN DE BIENES DISTINTOS DE LAS INVERSIONES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS O POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES QUE SE UTILIZAN EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS <input type="text"/></p> <p>S IVA TRASLADADO POR LA ADQUISICIÓN DE INVERSIONES DESTINADAS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS <input type="text"/></p> <p>T IVA PAGADO POR LA IMPORTACIÓN DE INVERSIONES DESTINADAS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS <input type="text"/></p> <p>U TOTAL DE IVA CORRESPONDIENTE A ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (Q + R + S + T) <input type="text"/></p> <p>V IVA TRASLADADO O PAGADO EN LA IMPORTACIÓN POR ADQUISICIÓN DE BIENES DISTINTOS DE LAS INVERSIONES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS O POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO <input type="text"/></p>	<p>W IVA TRASLADADO O PAGADO EN LA IMPORTACIÓN DE INVERSIONES DESTINADAS EXCLUSIVAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DE LA LEY <input type="text"/></p> <p>X IVA DE BIENES UTILIZADOS INDISTINTAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS Y ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DE LA LEY (P - U - V - W) <input type="text"/></p> <p>Y PROPORCIÓN UTILIZADA CONFORME AL ARTÍCULO 4° DE LA LIVA (2) <input type="text"/></p> <p>Z PROPORCIÓN UTILIZADA CONFORME AL ARTÍCULO 4-B DE LA LIVA (2) <input type="text"/></p> <p>a IVA ACREDITABLE DE BIENES UTILIZADOS INDISTINTAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS Y ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DE LA LEY (X por 100) <input type="text"/></p> <p>b IVA ACREDITABLE (U + a) <input type="text"/></p> <p>c MONTO ACREDITABLE ACTUALIZADO A INCREMENTAR DERIVADO DEL AJUSTE (3) <input type="text"/></p> <p>d TOTAL DE IVA ACREDITABLE DEL PERÍODO (b + c) <input type="text"/></p>
--	--

3 SALDO A FAVOR DEL IVA DETERMINADO EN EL PERÍODO

<p>e IMPUESTO CAUSADO EN EL PERÍODO <input type="text"/></p> <p>f CANTIDAD ACTUALIZADA A REINTEGRARSE DERIVADA DEL AJUSTE (3) <input type="text"/></p> <p>g IVA RETENIDO AL CONTRIBUYENTE <input type="text"/></p> <p>h IVA ACREDITABLE DEL PERÍODO (Campo d de esta página) <input type="text"/></p>	<p>DIFERENCIA</p> <p>i A CARGO (e + f - g - h cuando e + f es mayor que g + h) <input type="text"/></p> <p>j A FAVOR (g + h - e - f cuando e + f es menor que g + h) <input type="text"/></p> <p>k DEVOLUCIÓN INMEDIATA OBTENIDA <input type="text"/></p> <p>l SALDO A FAVOR DEL PERÍODO (j - k) <input type="text"/></p>
---	--

4 * OBSERVACIONES

(DESCRIBIR LA ACTIVIDAD POR LA QUE SE APLICÓ LA TASA DEL 0%, ASÍ COMO LA DISPOSICIÓN FISCAL CORRESPONDIENTE)

ACTIVIDAD

DISPOSICIÓN FISCAL

(1) Se anotará el IVA que corresponda a importación de bienes intangibles y servicios que se determinan en el pago mensual.

(2) Sólo se utilizará una proporción para la determinación del IVA acreditable, la mecánica para la determinación de la misma, se aplicará durante 60 meses, contados a partir del mes en que se haya realizado el acreditamiento. Las cantidades enteras se anotarán en el campo de la izquierda y las fracciones, hasta el diezmilésimo, en el campo de la derecha, sin omitir dígito alguno aun cuando se trate de ceros. Ejemplo: Proporción utilizada = .09 se anotará 0 | .0900.

(3) Únicamente se llenarán estos campos cuando se haya efectuado el ajuste conforme al artículo 4-A de la LIVA.

4

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

1 INFORMACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS PROPORCIONES DEL IVA ACREDITABLE

1.1 PROPORCIÓN MENSUAL CONFORME AL ARTÍCULO 4° DE LA LIVA

<p>A. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE DEBA PAGARSE EL IMPUESTO O SE APLIQUE LA TASA DEL 0% EN EL MES DE QUE SE TRATE</p> <p><input type="text"/></p>	<p>B. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES INCLUYENDO AQUELLAS POR LAS QUE NO SE ESTÉ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO EN EL MES DE QUE SE TRATE</p> <p><input type="text"/></p>
--	--

1.2 PROPORCIÓN OPCIONAL DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR CONFORME AL ARTÍCULO 4-B DE LA LIVA

<p>C. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE DEBA PAGARSE EL IMPUESTO O SE APLIQUE LA TASA DEL 0% CORRESPONDIENTE AL AÑO DE CALENDARIO INMEDIATO ANTERIOR AL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO</p> <p><input type="text"/></p>	<p>D. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES INCLUYENDO EN SU CASO LAS ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL AÑO DE CALENDARIO INMEDIATO ANTERIOR AL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO</p> <p><input type="text"/></p>
---	--

1.3 PROPORCIÓN EN INICIO DE ACTIVIDADES CONFORME AL ARTÍCULO 4-B DE LA LIVA

<p>E. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE DEBA PAGARSE EL IMPUESTO O SE APLIQUE LA TASA DEL 0% DESDE EL MES EN QUE SE INICIARON LAS ACTIVIDADES Y HASTA EL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO ACREDITABLE</p> <p><input type="text"/></p>	<p>F. MONTO TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES INCLUYENDO AQUELLAS POR LAS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO O QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO DESDE EL MES EN QUE SE INICIARON LAS ACTIVIDADES Y HASTA EL MES POR EL QUE SE CALCULA EL IMPUESTO ACREDITABLE</p> <p><input type="text"/></p>
--	--

2 DATOS PARA DETERMINAR LA PROPORCIÓN APLICADA (1)

	I. GRAVADOS	II. POR LOS QUE NO SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO	III. POR ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO	IV. TOTALES (I + II + III)
G. VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
H. IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS INCLUSIVE CUANDO SEAN TEMPORALES	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
I. ENAJENACIONES DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
J. DIVIDENDOS	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
K. ENAJENACIONES DE ACCIONES O PARTES SOCIALES, DOCUMENTOS PENDIENTES DE COBRO Y TÍTULOS DE CRÉDITO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
L. ENAJENACIONES DE MONEDA NACIONAL Y EXTRANJERA, PIEZAS DE ORO O DE PLATA Y "ONZAS TROY"	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
M. INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
N. ENAJENACIONES A TRAVÉS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
O. ENAJENACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO O ADJUDICACIÓN	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
P. OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Q. TOTAL G + (H + I + J + K + L + M + N + O + P) (2)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

(1) En este rubro se anotarán los montos de actos o actividades que correspondan de acuerdo con las disposiciones de las fracciones I a la IX del Artículo 4-C de la LIVA; tomando en cuenta las excepciones para las Instituciones que integran el Sistema Financiero y las Instituciones para el Depósito de Valores, en cuyo caso se estará a lo establecido en las Disposiciones Fiscales aplicables.

(2) Se utilizarán estos valores para la determinación de la proporción de los rubros 1.1, 1.2 y 1.3 de esta página.

ANEXO 1-A

DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IVA 2004 Y ANTERIORES

1 VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES DEL PERIODO			
A LA TASA DEL 15 %	IMPORTACIÓN DE BIENES		
	A. TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)		
	B. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		
C.	SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 15% (A + B)		
A LA TASA DEL	IMPORTACIÓN DE BIENES		
	D. TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)		
%	E. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		
F.	SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A OTRA TASA (D + E)		
A LA TASA DEL 0 %	G. EXPORTACIÓN		
	H. OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		
I.	SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL 0% (G + H)		
J.	SUMA DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (C + F + I)		
K.	VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO (EXENTAS)		
L.	TOTAL DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES (J + K)		

2 SALDO A FAVOR DEL IVA DETERMINADO EN PAGOS PROVISIONALES O MENSUALES (1)			
M.	IMPUESTO CAUSADO EN EL PERIODO		
N.	IVA RETENIDO AL CONTRIBUYENTE		
O.	IVA ACREDITABLE DEL PERIODO (Campo M de la página 6)		
DIFERENCIA	P. A CARGO (M - N - O cuando M es mayor que N + O)		
	Q. A FAVOR (N + O - M cuando M es menor que N + O)		
R.	DEVOLUCIÓN INMEDIATA OBTENIDA		
S.	SALDO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR, PENDIENTE DE ACREDITAR		
T.	SALDO A FAVOR DEL PERIODO (S + P + R) sólo cuando S es mayor que (P + R) ó (Q - R + S)		

3 SALDO A FAVOR DEL IVA EN LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO (Sólo para 2002 y anteriores)			
a.	IMPUESTO PAGADO EN EL PERIODO POR LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)		
b.	IMPUESTO CAUSADO EN EL PERIODO POR OTROS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS		
c.	SALDOS A FAVOR DEL PERIODO, POR LOS QUE SE SOLICITÓ DEVOLUCIÓN (2)		
d.	SUMA 1 (a + b + c)		
e.	IVA ACREDITABLE DEL PERIODO (Campo M de la página 6)		
f.	PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS EN EL PERIODO		
g.	PAGOS EFECTUADOS EN ADUANAS POR LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES (Sólo tratándose de cálculo anual)		
h.	TOTAL DE PAGOS EFECTUADOS EN EL EJERCICIO (Sólo tratándose de cálculo anual) (f + g)		
i.	IVA RETENIDO AL CONTRIBUYENTE		
j.	SALDO A FAVOR DE IVA DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR, POR EL QUE NO SE SOLICITÓ DEVOLUCIÓN (2)		
k.	SUMA 2 (e + f + g + h + i + j) (Debe ser mayor que d)		
l.	SALDO A FAVOR DEL PERIODO (k - d)		

4 * OBSERVACIONES (DESCRIBIR LA ACTIVIDAD POR LA QUE SE APLICÓ LA TASA DEL 0%, ASÍ COMO LA DISPOSICIÓN FISCAL CORRESPONDIENTE)

ACTIVIDAD	DISPOSICIÓN FISCAL

(1) A partir de 2003 los pagos son mensuales.
 (2) También se considera "devolución", las compensaciones efectuadas y, en su caso, la devolución inmediata efectuada conforme a las reglas de carácter general, expedidas por el SAT.

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

1 IVA ACREDITABLE DEL PERIODO DE LOS PAGOS PROVISIONALES, MENSUALES O DEL EJERCICIO (1)

A. TOTAL DE IVA TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE		H. IVA TOTAL DE ARRENDAMIENTO (Quinto párrafo del Art. 4 de la LIVA)	
B. TOTAL DE IVA PAGADO EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES		I. TOTAL DE IVA IDENTIFICADO (E + F + G + H)	
C. IVA DE ARRENDAMIENTO APLICABLE EN EL PERIODO (Sexto párrafo del Art. 4 de la LIVA)		J. RESULTADO (D - I)	
D. SUMA (A + B + C)		K. FACTOR DE PRORRATEO (2)	
E. IVA DE ADQUISICIONES (Identificado con la enajenación y prestación de servicios gravados, señalados en la fracción I del Art. 4 de la LIVA)		L. IVA ACREDITABLE OBTENIDO DE APLICAR EL FACTOR DE PRORRATEO (J por K)	
F. IVA DE ADQUISICIONES (Identificado con la enajenación y prestación de servicios exentos, señalados en la fracción II del Art. 4 de la LIVA)		M. TOTAL IVA ACREDITABLE DEL PERIODO (E + G + L)	
G. IVA IDENTIFICADO CON LA EXPORTACIÓN (Cuarto párrafo del Art. 4 de la LIVA)			

2 DATOS PARA DETERMINAR EL FACTOR DE PRORRATEO (3)

	I. GRAVADOS	II. EXENTOS	III. TOTALES (I + II)
N. VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES			
O. IMPORTACIONES DE BIENES O SERVICIOS (4)			
P. ENAJENACIONES DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS			
Q. DIVIDENDOS (4)			
R. ENAJENACIONES DE ACCIONES O PARTES SOCIALES, DOCUMENTOS PENDIENTES DE COBRO Y TÍTULOS DE CRÉDITO			
S. ENAJENACIONES DE MONEDA NACIONAL Y EXTRANJERA, PIEZAS DE ORO O DE PLATA Y "ONZAS TROY"			
T. INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA (4)			
U. EXPORTACIONES DE BIENES TANGIBLES Y SERVICIOS DE MAQUILA DE EXPORTACIÓN			
V. ENAJENACIONES A TRAVÉS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO			
W. ENAJENACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO O ADJUDICACIÓN			
X. OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS			
Y. TOTAL N - (O + P + Q + R + S + T + U + V + W + X)			

(1) El IVA acreditable del ejercicio sólo procede para los años 2002 y anteriores. Asimismo a partir de 2003 los pagos son mensuales.

(2) Las cantidades enteras se anotarán en el campo de la izquierda y las fracciones, hasta el diezmilésimo, en el campo de la derecha, sin omitir dígito alguno aun cuando se trate de ceros. Ejemplo, Factor de prorrateo = .09 se deberá anotar: 0 0900.

(3) En este cuadro se anotarán los montos de actos o actividades que correspondan de acuerdo con las disposiciones de los incisos a) a j) de la fracción III, del artículo 4º de la LIVA; tomando en cuenta las excepciones para las Instituciones que integran el Sistema Financiero y las Instituciones para el Depósito de Valores, en cuyo caso se estará a lo establecido en las disposiciones fiscales aplicables.

(4) Sólo se anotará el valor de estos actos o actividades cuando sean objeto del IVA y se encuentren incluidos en el monto declarado en el renglón N.

ANEXO 2

**IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO
EN EJERCICIOS ANTERIORES
(ART. 9 LIMPAC)**

LAS SOCIEDADES CONTROLADAS QUE PROMUEVAN LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO PROPIO, DEBERÁN ANOTAR LAS CIFRAS CORRESPONDIENTES A LA PARTE QUE EN CADA EJERCICIO NO CONSOLIDA PARA EFECTOS FISCALES, AL IGUAL QUE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS EN LO RELATIVO A LOS EJERCICIOS EN LOS QUE HAYAN ESTADO OBLIGADAS A TRIBUTAR COMO CONTROLADORAS NO PURAS.

1 DATOS DE LA DECLARACIÓN					
A. EJERCICIO FISCAL (1)	B. TIPO DE DECLARACIÓN (2)	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES	AÑO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR (3) (4)	<input type="text"/>	E. MONTO ACTUALIZADO (5) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)	<input type="text"/>		
A. EJERCICIO FISCAL (1)	B. TIPO DE DECLARACIÓN (2)	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES	AÑO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR (3) (4)	<input type="text"/>	E. MONTO ACTUALIZADO (5) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)	<input type="text"/>		
A. EJERCICIO FISCAL (1)	B. TIPO DE DECLARACIÓN (2)	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES	AÑO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR (3) (4)	<input type="text"/>	E. MONTO ACTUALIZADO (5) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)	<input type="text"/>		
A. EJERCICIO FISCAL (1)	B. TIPO DE DECLARACIÓN (2)	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES	AÑO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR (3) (4)	<input type="text"/>	E. MONTO ACTUALIZADO (5) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)	<input type="text"/>		
A. EJERCICIO FISCAL (1)	B. TIPO DE DECLARACIÓN (2)	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES	AÑO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR (3) (4)	<input type="text"/>	E. MONTO ACTUALIZADO (5) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)	<input type="text"/>		
A. EJERCICIO FISCAL (1)	B. TIPO DE DECLARACIÓN (2)	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES	AÑO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR (3) (4)	<input type="text"/>	E. MONTO ACTUALIZADO (5) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)	<input type="text"/>		
A. EJERCICIO FISCAL (1)	B. TIPO DE DECLARACIÓN (2)	C. FECHA DE PRESENTACIÓN	DÍA	MES	AÑO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR (3) (4)	<input type="text"/>	E. MONTO ACTUALIZADO (5) (De conformidad con el Art. 9 de la LIMPAC)	<input type="text"/>		
2			D. MONTO HISTÓRICO O REMANENTE POR RECUPERAR		E. MONTO ACTUALIZADO
			<input type="text"/>		<input type="text"/>
			TOTALES		<input type="text"/>

- (1) Se deben anotar los datos de la última declaración anual que se haya presentado correspondiente a cada ejercicio, empezando por el ejercicio más antiguo al más reciente.
- (2) N = Normal
C = Complementaria
R = Corrección fiscal
D = Complementaria por dictamen
S = Desincorporación
O = Desconsolidación
- (3) Se anotará el monto del impuesto al activo efectivamente pagado, sin incluir el que haya sido cubierto por medio del acreditamiento del ISR causado en el mismo ejercicio, ni el proveniente de la aplicación, conforme al segundo párrafo del Art. 9 de la LIMPAC.
- (4) Cuando se trate de remanente por recuperar del impuesto al activo, se deberá anotar el impuesto al activo efectivamente pagado actualizado pendiente de acreditar manifestado en el renglón M, de la página 8 de la última aplicación o recuperación efectuadas.
- (5) Tratándose del remanente de IMPAC a recuperar se deberá actualizar desde la fecha en que se realizó la última actualización hasta el sexto mes del ejercicio en el cual el ISR exceda al IMPAC.

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

1 DATOS INFORMATIVOS DE LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO EN EL CUAL EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR EXCEDE AL IMPUESTO AL ACTIVO.

	MES	AÑO	MES	AÑO
A. EJERCICIO FISCAL	DEL	<input type="text"/>	AL	<input type="text"/>
B. TIPO DE DECLARACIÓN (1)				<input type="text"/>
		DÍA	MES	AÑO
C. FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN		<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. NÚMERO DE OPERACIÓN O FOLIO DE RECEPCIÓN (2)		<input type="text"/>		
E. IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDIENTE DEL EJERCICIO		<input type="text"/>		
F. IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO		<input type="text"/>		
G. IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ACREDITAR QUE EXCEDE AL IMPUESTO AL ACTIVO (E - F)		<input type="text"/>		
H. IMPUESTO AL ACTIVO ACTUALIZADO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EJERCICIOS ANTERIORES (Art. 9 cuarto párrafo de la LIMPAC) (Total de la columna E del rubro 2 de la página 7)		<input type="text"/>		
I. CANTIDAD A RECUPERAR (G o H, el menor)		<input type="text"/>		
J. COMPENSACIONES EFECTUADAS CON ANTERIORIDAD		<input type="text"/>		
K. DEVOLUCIONES EFECTUADAS CON ANTERIORIDAD		<input type="text"/>		
L. IMPORTE O REMANENTE POR EL QUE PROCEDE LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN (I - J - K) (Pase este importe al campo K del rubro 1 de la página 2 de la forma fiscal 32 o al campo G del rubro 2 de la página 2 de la forma fiscal 41)		<input type="text"/>		
M. IMPAC EFECTIVAMENTE PAGADO ACTUALIZADO PENDIENTE DE RECUPERAR (H - I) (3)		<input type="text"/>		

- (1) N = Normal
 C = Complementaria
 R = Corrección fiscal
 D = Complementaria por dictamen
 S = Desincorporación
 O = Desconsolidación

(2) Sólo se anotará en caso de haber presentado la declaración a través de medios electrónicos: vía Internet o ventanilla bancaria. En caso de haber sido presentado por internet se anotará el folio que se genera al hacer el envío.

(3) Cuando en ejercicios posteriores se tenga excedente de ISR, este monto actualizado al ejercicio de que se trate, se deberá anotar en el renglón H.

**ANEXO 4
CRÉDITO DIESEL**

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

SE UTILIZARÁN TANTAS HOJAS DE ESTE ANEXO COMO SEAN NECESARIAS, ANOTANDO EN EL PRIMER CAMPO EL NÚMERO CONSECUTIVO DE HOJA Y EN EL SEGUNDO CAMPO EL TOTAL DE HOJAS UTILIZADAS.

HOJA DE HOJAS

1 RELACIÓN DE FACTURAS EN LAS QUE CONSTA EL PRECIO DE ADQUISICIÓN DE DIESEL *

a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>
a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>
a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>
a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>
a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>
a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>
a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>
a. RFC DEL PROVEEDOR	<input type="text"/>	b. NÚMERO DE FACTURA	<input type="text"/>
c. FECHA DE EXPEDICIÓN	DÍA <input type="text"/> MES <input type="text"/> AÑO <input type="text"/>	d. MONTO DE LA OPERACIÓN POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL	<input type="text"/>
		e. MONTO DEL IEPS TRASLADADO	<input type="text"/>

A. SUMA DEL MONTO DE LAS OPERACIONES POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL ANOTADO EN ESTA HOJA	<input type="text"/>	D. SUMA DEL MONTO DEL IEPS TRASLADADO ANOTADO EN ESTA HOJA	<input type="text"/>
B. SUMA DEL MONTO DE LAS OPERACIONES POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL ANOTADO EN OTRAS HOJAS (1)	<input type="text"/>	E. SUMA DEL MONTO DEL IEPS TRASLADADO ANOTADO EN OTRAS HOJAS (1)	<input type="text"/>
C. SUMA TOTAL DEL MONTO DE LAS OPERACIONES POR ADQUISICIÓN DEL DIESEL (A + B) (1)	<input type="text"/>	F. MONTO TOTAL DEL IEPS TRASLADADO (D + E) (1)	<input type="text"/>

(1) Sólo se utilizarán estos renglones cuando se trate de la última de las hojas que utilice de este anexo.
 (*) Se deberán acompañar original y fotocopia de las facturas que se refaccionan en este anexo.

1 RELACIÓN DE FACTURAS QUE ACREDITAN LA PROPIEDAD DE LOS BIENES QUE UTILIZAN EL DIESEL

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

a. CLAVE (1) b. RFC DEL PROVEEDOR c. NÚMERO DE FACTURA
 d. FECHA DE EXPEDICIÓN e. TIPO DEL BIEN

2 TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES, ANOTE EL NÚMERO DE SOCIOS QUE LA INTEGRAN

(1) Clave:
 P= Solicita devolución por primera vez.
 S= Segunda o posteriores solicitudes de devolución.
 A= Bien que se adiciona y se trata de segunda o posteriores devoluciones.
 Tratándose de las claves P o A deberá acompañar factura original y fotocopias correspondientes.
 Cuando señale S no deberá acompañar las facturas correspondientes.

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE ESTOY REGISTRANDO MIS OPERACIONES EN LA CONTABILIDAD A LA QUE ESTOY OBLIGADO

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O DEL REPRESENTANTE LEGAL

1 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y BEBIDAS REFRESCANTES

MARQUE CON "X" SI SE TRATA DE:		BEBIDAS ALCOHÓLICAS	<input type="checkbox"/>	BEBIDAS REFRESCANTES	<input type="checkbox"/>	
VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	a.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	f. IMPUESTO CAUSADO	<input type="text"/>
	b.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	g. IMPUESTO ACREDITABLE TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	<input type="text"/>
	c.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	h. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN	<input type="text"/>
	d.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	i. TOTAL DE IEPS ACREDITABLE DEL PERIODO (g + h)	<input type="text"/>
	e.	SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (a + b + c + d)		<input type="text"/>	j. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (f - i)	<input type="text"/>

2 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR CERVEZA

VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	k.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	p. IMPUESTO CAUSADO	<input type="text"/>
	l.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	q. IMPUESTO ACREDITABLE TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	<input type="text"/>
	m.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	r. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN	<input type="text"/>
	n.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	s. TOTAL DE IEPS ACREDITABLE DEL PERIODO (q + r)	<input type="text"/>
o.	SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (k + l + m + n)		<input type="text"/>	t. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (p - s)	<input type="text"/>	

3 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR TABACOS LABRADOS

VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	u.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	x. IMPUESTO CAUSADO	<input type="text"/>
	v.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	y. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN	<input type="text"/>
w.	SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (u + v)		<input type="text"/>	z. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (x - y)	<input type="text"/>	

4 SALDO A FAVOR DEL IEPS POR AGUAS (MINERALIZADAS O GASIFICADAS), REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS *

VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LA TASA DEL	A.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	E. IMPUESTO ACREDITABLE TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	<input type="text"/>
	B.	<input type="text"/>	%	<input type="text"/>	F. IMPUESTO ACREDITABLE PAGADO EN IMPORTACIÓN	<input type="text"/>
C.	SUMA DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS (A + B)		<input type="text"/>	G. TOTAL DE IEPS ACREDITABLE DEL PERIODO (E + F)	<input type="text"/>	
D.	IMPUESTO CAUSADO		<input type="text"/>	H. SALDO A FAVOR DEL PERIODO (D - G)	<input type="text"/>	

(*) Para el caso de aguas mineralizadas o gasificadas sólo aplica para los ejercicios fiscales en que estuvo vigente la disposición fiscal.

14
 CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

ANEXO 6
DESGLOSE DEL IEPS ACREDITABLE

SE UTILIZARÁN TANTAS HOJAS DE ESTE ANEXO COMO SEAN NECESARIAS, ANOTANDO EN EL PRIMER CAMPO EL NÚMERO CONSECUTIVO DE HOJA Y EN EL SEGUNDO CAMPO EL TOTAL DE HOJAS UTILIZADAS.

HOJA DE HOJAS

1 DESGLOSE DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE

A. RFC DEL PROVEEDOR (1)	<input type="text"/>	B. CLAVE (2)	<input type="text"/>
C. NÚMERO DE OPERACIONES (3)	<input type="text"/>	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) (3)	<input type="text"/>
		E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	<input type="text"/>

A. RFC DEL PROVEEDOR (1)	<input type="text"/>	B. CLAVE (2)	<input type="text"/>
C. NÚMERO DE OPERACIONES (3)	<input type="text"/>	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) (3)	<input type="text"/>
		E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	<input type="text"/>

A. RFC DEL PROVEEDOR (1)	<input type="text"/>	B. CLAVE (2)	<input type="text"/>
C. NÚMERO DE OPERACIONES (3)	<input type="text"/>	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) (3)	<input type="text"/>
		E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	<input type="text"/>

A. RFC DEL PROVEEDOR (1)	<input type="text"/>	B. CLAVE (2)	<input type="text"/>
C. NÚMERO DE OPERACIONES (3)	<input type="text"/>	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES) (3)	<input type="text"/>
		E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE	<input type="text"/>

	D. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES)	E. MONTO DEL IEPS TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE
F. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES	<input type="text"/>	<input type="text"/>
G. CERVEZA	<input type="text"/>	<input type="text"/>
H. TABACOS LABRADOS	<input type="text"/>	<input type="text"/>
I. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS	<input type="text"/>	<input type="text"/>
J. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
K. CERVEZA (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
L. TABACOS LABRADOS (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
M. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
N. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES (F + J) (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
O. CERVEZA (G + K) (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
P. TABACOS LABRADOS (H + L) (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Q. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS (I + M) (4)	<input type="text"/>	<input type="text"/>

(1) Si durante el periodo realizó dos o más operaciones con un mismo proveedor, deberá sumar dichas operaciones y anotar el resultado en los campos D y E según corresponda.
 (2) Añote la clave correspondiente según los actos o actividades que realizó:
 a. Bebidas alcohólicas y refrescantes
 b. Cerveza
 c. Tabacos labrados
 d. Aguas, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes y sus concentrados
 (3) Incluyendo las notas de cargo y crédito.
 (4) Sólo se utilizarán estos renglones cuando se trate de la última de las hojas que utilice de este anexo.

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

1 RELACIÓN DE IMPORTACIONES

A. Apellido(s) y nombre(s), denominación o razón social del proveedor extranjero

B. CLAVE (1)

C. NÚMERO DEL PEDIMENTO (2)

D. FECHA DEL PEDIMENTO

E. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (3)

F. MONTO DEL IEPS PAGADO

A. Apellido(s) y nombre(s), denominación o razón social del proveedor extranjero

B. CLAVE (1)

C. NÚMERO DEL PEDIMENTO (2)

D. FECHA DEL PEDIMENTO

E. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (3)

F. MONTO DEL IEPS PAGADO

A. Apellido(s) y nombre(s), denominación o razón social del proveedor extranjero

B. CLAVE (1)

C. NÚMERO DEL PEDIMENTO (2)

D. FECHA DEL PEDIMENTO

E. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES) (3)

F. MONTO DEL IEPS PAGADO

E. MONTO DE LA(S) OPERACIÓN(ES)

F. MONTO DEL IEPS PAGADO

SUMA DE CANTIDADES ANOTADAS EN ESTA HOJA	G. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES		
	H. CERVEZA		
	I. TABACOS LABRADOS		
	J. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS		
SUMA DE CANTIDADES ANOTADAS EN OTRAS HOJAS	K. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES (4)		
	L. CERVEZA (4)		
	M. TABACOS LABRADOS (4)		
	N. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS (4)		
TOTAL DE OPERACIONES DE IMPORTACIÓN	O. BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y REFRESCANTES (G + K) (4)		
	P. CERVEZA (H + L) (4)		
	Q. TABACOS LABRADOS (I + M) (4)		
	R. AGUAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES Y SUS CONCENTRADOS (J + N) (4)		

(1) Anote la clave correspondiente según los actos o actividades que realizó:

- a. Bebidas alcohólicas y refrescantes
- b. Cerveza
- c. Tabacos labrados
- d. Aguas, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes y sus concentrados

(2) Anotará el número de pedimento, el cual se integre en sus primeras 4 posiciones por la clave del agente aduanal y las restantes 7 posiciones por el número del documento correspondiente.

(3) Se anotará el valor de la operación que sirvió como base del impuesto de acuerdo con la Ley del IEPS.

(4) Sólo se utilizarán estos renglones cuando se trate de la última de las hojas que utilice de este anexo.