

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO**

DIVISION DE UNIVERSIDAD ABIERTA

**ANALISIS DE IMPROCEDENCIAS EN
COMPENSACIONES DE SALDOS A FAVOR DE
IMPUESTOS FEDERALES**

T E S I S

**Que para obtener el título de:
Licenciado en Derecho**

**P R E S E N T A:
LUCIA VARO ANDRADE**

ASESOR: LIC. BLANCA ALICIA MENDOZA VERA

México, 2011



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., 23 de septiembre de 2011.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **C. VARO ANDRADE LUCIA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"ANÁLISIS DE IMPROCEDENCIAS EN COMPENSACIONES DE SALDOS A FAVOR DE IMPUESTOS FEDERALES"**

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 ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAELVÁZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MÉXICO
1910 - 2010

Capitulado

CAPITULO I

Fundamento Constitucional

1. Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria	
1.1. Principio de Legalidad	1
1.2. Principios de Proporcionalidad y Equidad	4
1.3. Principio de vinculación con el Gasto Público	7
1.4. Principio de Obligatoriedad	9
1.5. Principio de Generalidad	10
2. Elementos de la relación tributaria	
2.1. Obligación Tributaria	11
2.2. Sujetos de la relación jurídico-tributaria	12
2.3. Hecho imponible y hecho generador	17
3. Clasificación de las Contribuciones	
3.1. Impuestos	20
3.2. Aportaciones de Seguridad Social	23
3.3. Contribuciones de Mejoras	23
3.4. Derechos	25

CAPITULO II

Formas de extinción de obligaciones civiles y tributarias

1. Formas de extinción de obligaciones civiles	
1.1. Pago, novación, condonación, prescripción, confusión	27
1.2. Compensación	42
1.3. Deudas no compensables	43
1.4. Requisitos de las compensaciones	44
1.5. Efectos de la compensación	47
1.6. Renuncia de la compensación	47
2. Formas de extinción de obligaciones tributarias	
2.1. Pago, confusión, prescripción, caducidad, cancelación y Condonación	48
2.2. Compensación	64
2.3. Compensación de Oficio	66
2.4. Requisitos de las compensaciones	66
2.5. Acreditamiento	67
3. Conceptos fundamentales	
3.1. Definición de saldo a favor	68
3.2. Pago de lo indebido o pago en exceso	69
3.3. Crédito Fiscal	69

CAPITULO III

Análisis de Compensaciones en Impuestos Federales

1. Mecánica de Compensación en los impuestos federales	
1.1. Impuesto al Valor Agregado	71

1.2. Impuesto Sobre la Renta	81
1.3. Impuesto Empresarial a Tasa Única	94
1.4. Otros impuestos Federales	100
2. Compensación universal	104
2.1. Supuestos en los que aplica	105
2.2. Supuestos en los que no aplica	105
2.3. Esquema del servicio de compensaciones del SAT	110
2.4. Consecuencias de compensaciones indebidas	
2.4.1. Actualización	111
2.4.2. Recargos	112
2.4.3. Sanciones	113

CAPITULO IV

Análisis de improcedencias en compensaciones de saldos a favor

1. Invariabilidad en una opción.	
1.1. Acreditar:	
1.1.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado	115
1.1.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta	117
1.1.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	118
1.1.4. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	119
1.1.5. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	
1.2. Compensar:	121
1.2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado	122
1.2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta	124
1.2.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	124
1.2.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	125
1.2.5. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	125
1.3. Devolver:	
1.3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado	127
1.3.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta	128
1.3.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	129
1.3.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	129
1.3.5. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	129
2. Propuestas de modificación por improcedencias de compensaciones	
2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado	131
2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta	132
2.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	133
2.4. Ley del ISAN, IEPS, IDE, etc.	136
3. Otras disposiciones aplicables:	
3.1. Reglas de resolución miscelánea para compensación	138
3.2. Jurisprudencias	144
3.3. Doctrina	164
Conclusiones	167
Bibliografía	172

A DIOS, por su amor, luz y sabiduría

A MIS PADRES, por la vida, esfuerzo y entrega

A MIS HERMANOS, por su apoyo y ejemplo

**A mis profesores, familiares y amigos, por su
enseñanza y confianza brindados**

CAPÍTULO I

Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria, elementos que la conforman y clasificación de las Contribuciones

1. Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria: 1.1. Principio de Legalidad. 1.2. Principios de Proporcionalidad y de Equidad. 1.3. Principio de vinculación al Gasto Público. 1.4. Principio de Obligatoriedad. 1.5. Principio de Generalidad. 2. Elementos de la relación Tributaria: 2.1. Obligación Tributaria. 2.2. Sujetos de la relación jurídico-tributaria. 2.3. Hecho imponible y hecho generador. 3. Clasificación de las Contribuciones: 3.1. Impuestos. 3.2. Aportaciones de Seguridad Social. 3.3. Contribuciones de Mejoras. 3.4. Derechos.

1. En este capítulo abordaré el análisis del fundamento constitucional de la obligación tributaria a través del estudio de los principios que deben cumplir los tributos: estar en ley, ser proporcionales, equitativos, destinarse al gasto público, y aplicarse con generalidad, además revisaré los elementos que conforman una relación tributaria, en qué consiste el hecho generador de la obligación, cuál es la clasificación de las contribuciones de acuerdo a la doctrina, también distinguiré la diferencia entre contribución e impuesto y por último revisaré la clasificación que hace el Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, iniciaré con el estudio del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que cita: “es obligación de los mexicanos 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 en que dispongan las leyes”, para su mejor comprensión me ocuparé a continuación de su análisis.

1.1. Previo a revisar el ***principio de legalidad***, se requiere saber el fin de contribuir, en palabras de Salvatore Bartholini: “El Estado se creó para atender finalidades sociales que no pueden ser debidamente satisfechas por los particulares”¹, para ello es necesario que tenga potestad tributaria consistente en recaudar contribuciones, dentro de las cuales el impuesto es el más sobresaliente, además “aparece como el más importante de los créditos públicos y fortalece la actuación financiera del Estado, como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social, económica y política. Es así como el Estado recibe una participación de la riqueza social. La facultad impositiva descansa en la ley constitucional y ordinaria y constituye la más importante limitación: sólo podrán percibirse los impuestos fijados por la ley.”²

La expresión latina “*nullum tributum signe lege*” traducida como “no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen”, recobra mayor sentido en el artículo 73 fracciones VII y XXIX de la Constitución, en donde confiere facultades al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones sobre: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados por la Federación, y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros

¹ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Pág. 31

² Idem. Pág. 31.

productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción de cerveza, lo anterior con la finalidad de cubrir el presupuesto.

“El sistema impositivo de la República reconoce tres órganos legislativos que tienen la facultad para establecer contribuciones, a saber:

- a) El Congreso de la Unión, que crea las leyes impositivas a nivel federal.
- b) Las legislaturas de los estados, que contemplan las legislaciones de carácter local.
- c) La Asamblea Legislativa, órgano representativo y legislativo del Distrito Federal, que impone contribuciones por medio del Código Financiero del Distrito Federal.”³

Por otra parte, el artículo 89 fracción I de la Constitución refiere las facultades que tiene el Ejecutivo para promulgar y ejecutar las leyes que expide el Congreso, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, y por otra, el artículo 90 indica que la administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida dicho Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación, de ahí que el artículo 2º de la Ley Orgánica considera como dependencia pública centralizada a las Secretarías de Estado, dentro de las cuales se encuentra la de Hacienda y Crédito Público, y según el artículo 31, fracciones IX y XI, le corresponde determinar los montos globales de los estímulos fiscales y cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Entonces el principio de legalidad tiene una doble función, por una parte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público “no puede llevar a cabo acto alguno o realizar determinada función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse plenamente facultada para ello por una ley aplicable al caso concreto; y por otra, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y sólo pueden hacer valer ante el fisco los derechos que las leyes les confieren.”⁴

Para reforzar aún más esta idea el poder judicial refiere la siguiente tesis:

“AUTORIDADES, FACULTADES DE LAS. Las autoridades sólo pueden realizar aquello para lo que están expresamente autorizadas por las leyes, como consecuencia primordial del principio de legalidad que informa nuestro régimen constitucional, por virtud del cual, toda decisión de carácter particular, debe estar basada en una disposición general, dictada con anterioridad. Por tanto, en todos aquellos casos en que las autoridades no justifiquen haber fundado sus actos en algún precepto de derechos positivos, tales actos deben reputarse anticonstitucionales.

³ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Pág. 17

⁴ Arrijoa Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscales*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Pág. 277.

Amparo administrativo en revisión 5345/42. Alcalá J. Encarnación.- 23 de septiembre de 1942.- Unanimidad de cuatro votos. Relator: Gabino Fraga.”⁵

De ahí que las autoridades en el ejercicio de sus facultades deban emitir actos debidamente fundados y motivados, más aún cuando gozan de presunción de legalidad, como lo establece el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación:

Art. 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

“Lo anterior se apoya en la teoría de los actos administrativos, conforme a la cual los actos y resoluciones fiscales descansan en el principio de legalidad”⁶, mismo que “consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad”⁷, más aún cuando es una garantía consagrada en el artículo 16 constitucional.

“AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, DEBEN FUNDAR SUS ACTOS. Es un principio de derecho en nuestro sistema constitucional, que las autoridades no tienen más facultades que aquéllas que las leyes les confieren y por tanto, no porque sus actos puedan estar revestidos de visos de constitucionalidad están exentas de fundar y motivar su legalidad.

Amparo administrativo en revisión 2765/43. Almacenes Nacionales de Depósito. 10 de septiembre de 1943. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Octavio Mendoza González. La publicación no menciona el nombre del ponente.”⁸

La finalidad del fisco es determinar, liquidar, recaudar y administrar los ingresos tributarios del Estado, observando los elementos fijados en cada ley en particular consistentes en el objeto, la base, tasa y tarifa, a fin de evitar la arbitrariedad, por lo que para equilibrar los poderes, el poder judicial, a través de la Suprema Corte de Justicia ha establecido las siguientes tesis:

“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 periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su 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 debe 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

⁵ Tesis Aislada. Quinta época. Instancia: Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXIII Pág. 6957

⁶ Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. *Derecho Fiscal*. Edit. LIMUSA. Pág. 218.

⁷ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 14

⁸ Tesis Aislada. Quinta época. Instancia: Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXVII Pág. 6369

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 quede 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 o autorizados por disposición legal 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, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificársele.

Amparo administrativo en revisión 5605/43. Hernández Reyes Ramón. 20 de septiembre de 1944. Unanimidad de cinco votos. Relator: Nicéforo Guerrero.”⁹

Por otra parte, el artículo 124 Constitucional refiere que las facultades que no estén expresamente concedidas a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados, es el caso que en algunos regímenes fiscales pueden recaudar las entidades federativas y para ello existe una Ley de Coordinación Fiscal que permita hacerlo, entre los impuestos federales que se conocen la Ley de Ingresos de la Federación señala los siguientes:

- “1. Impuesto sobre la renta
2. Impuesto empresarial a tasa única
3. Impuesto al valor agregado
4. Impuesto especial sobre producción y servicios
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
6. Impuesto sobre automóviles nuevos
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.
8. Impuesto a los rendimientos petroleros
9. Impuestos al comercio exterior
10. Impuesto a los depósitos en efectivo
11. Accesorios”¹⁰

En el capítulo cuarto se analizan los elementos que conforman los principales impuestos federales, basta con decir que destacan la causa, el objeto, la relación jurídico-tributaria, el hecho imponible y los sujetos.

1.2. Continuando en este apartado con la revisión del artículo 31, fracción IV, en su penúltima parte, “*contribuir... de la manera **proporcional y equitativa***”, el profesor Andrés Serra Rojas refiere: “La manera es el modo y forma como se ejecuta una cosa y ellos están contenidos en la ley fiscal. Los juristas antiguos decían que la equidad se refiere a la esencia y no a la forma de las cosas”¹¹

⁹ Quinta época. Instancia: Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXXI Pág. 5753

¹⁰ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 370

¹¹ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 32.

La **equidad** atiende la igualdad de los causantes, mientras que la **proporcionalidad** atiende a la capacidad contributiva entre los sujetos pertenecientes a una misma categoría.

“No ha sido tarea sencilla precisar con exactitud cuándo un tributo es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir. Discrepancias perfectamente explicables porque, aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” (“Proporcional y equitativa”) y no el alternativo “o”, si se parte del supuesto de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, así Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, critican la separación entre proporcionalidad y equidad”¹²

“La equidad es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones”¹³, sirve para su mayor comprensión las siguientes tesis:

“EQUIDAD. La equidad es principio de excepción al carácter de universalidad de la ley, y su aplicación sólo es permitida cuando el propio ordenamiento la reconoce por disposición expresa.

Amparo civil directo 1774/42. Sanz Casabona Francisco. 15 de junio de 1944. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Emilio Pardo Aspe.¹⁴”

En mi opinión, y recordando la frase de Ulpiano, pudiera considerar que equidad es dar a cada quien lo que le corresponde, es una justicia que todos llevamos internamente, no hacer a otros lo que no queremos que nos hagan, según cita el profesor Serra Rojas es “*Una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley,*”¹⁵ considerando que el principio legal de que nadie está obligado a lo imposible también va encaminado al principio de equidad.

“CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL. Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado. No es exacto que los principios generales de derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretenda llegar a la mayor equidad.

Revisión Fiscal 114/54. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Unión de Crédito Agrícola de Matamoros, S. A. de C. V.). 7 de julio de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Rafael Matos Escobedo. Ponente: Mariano Azuela.”¹⁶

¹² Arrijo Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 265.

¹³ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 73

¹⁴ Tesis aislada. Quinta época. Tercera Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXX. Pág. 3393

¹⁵ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 33.

¹⁶ Tesis aislada. Quinta época. Instancia: Sala auxiliar. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXXXV. Pág. 245.

Para Adolfo Arrijo Vizcaino la conclusión para el **principio de equidad** está constituido por la igualdad: "...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 justicia"¹⁷, es decir, que "deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente."¹⁸

Entre las diferencias que se pueden distinguir están que el principio de equidad mira la generalidad, y el **principio de proporcionalidad** "atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales"¹⁹

"La proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyentes individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular"²⁰.

La capacidad contributiva va de la mano con el principio de proporcionalidad, no se le puede exigir a un contribuyente que no generó ingresos en un periodo el pago de impuestos, de ahí que se tengan dos obligaciones: por un lado la de contribuir al gasto público y por el otro, la formal de manifestar la falta de pago a través de una declaración estadística.

"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar

¹⁷ Arrijo Vizcaino Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op cit. Pág. 269

¹⁸ Idem. Pág. 270

¹⁹ Idem. Pág. 275

²⁰ Idem. Pág. 274

una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.

Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número XXXV/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil diez.²¹

A simple vista los principios de equidad y proporcionalidad resultan tan simples y sencillos que tal parecieran que en todo momento se cumplen, en realidad es común que existan sectores privilegiados, que por lo regular son quienes debieran contribuir más a su capacidad económica y que por estímulos fiscales puedan ser beneficiados.

1.3. Siguiendo con el análisis al artículo 31, fracción IV, en la primera frase: “*es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos*”, y a fin de entender el **Principio de Vinculación al Gasto Público**, a continuación se identifican las atribuciones que tiene el Estado para poder cubrir servicios públicos.

“El Estado no puede destinar un tributo a un gasto que no sea público”²², *las atribuciones que tiene el Estado*, se pueden agrupar en categorías.

- a) “atribuciones de *mando, de policía o de coacción* que comprenden todos los actos necesarios para el mantenimiento y protección del Estado y de la seguridad, la salubridad y el orden públicos.
- b) atribuciones para regular las *actividades económicas de los particulares*.
- c) atribuciones para crear *servicios públicos*.
- d) atribuciones para *intervenir* mediante gestión directa en la vida *económica, cultural y asistencial* del país”²³

²¹ Tesis Aislada. Novena época. Instancia: Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII. Agosto 2010. Pág. 243

²² Martín Granados Ma. Antonieta, *Fiscal 2*, Edit. Ecafsa. Pág. 18

²³ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa. Pág. 15

Por otra parte, “el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial;
- III. Los Entes Autónomos;
- IV. Los Tribunales Administrativos;
- V. La Procuraduría General de la República;
- VI. La Presidencia de la República,
- VII. Las Dependencias, y
- VIII. Las Entidades”²⁴.

Para que el Estado pueda efectuar lo anterior, el artículo 73, fracción VII, faculta al Congreso “para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto” y por otra parte el artículo 74, fracción IV, establece como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados “examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.”²⁵

“...si anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la ley de ingresos se omite un impuesto que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido”.²⁶

“Se han señalado como reglas fundamentales que presiden la estructura del presupuesto las siguientes:

- a) La universalidad, que consiste en que *todas las erogaciones y gastos públicos deben ser considerados en él*, de acuerdo al artículo 126 de la propia Constitución.
- b) La unidad implica que haya un solo presupuesto.
- c) La especialidad significa que no deben darse partidas globales.
- d) La regla de anualidad del presupuesto fijada en la fracción IV del artículo 74 Constitucional.”²⁷

La Ley de Transparencia y Acceso a la Información tiene como fin saber en qué se gastó, porque bien cierto es que “la Constitución impone a los gobernados la obligación de destinar las contribuciones recaudadas exclusivamente al gasto público, por lo que la Administración Pública debe cada año formular el Presupuesto de Egresos al que deberá ceñirse durante la

²⁴ <http://orlandomontelongovalencia.blogspot.com/2009/07/concepto-y-clasificación-del-gasto.html>.

²⁵ <http://orlandomontelongovalencia.blogspot.com/2009/07/> Op Cit.

²⁶ <http://orlandomontelongovalencia.blogspot.com/2009/07/> Op Cit.

²⁷ Fraga Gabino. *Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa. Op. Cit. Pág. 330.

vigencia de ese año, debiendo emplear escrupulosamente los ingresos tributarios en dicho presupuesto nacional que se publica en el Diario Oficial de la Federación.”²⁸

En la siguiente jurisprudencia se ilustra a mayor profundidad la comprensión de este principio.

“La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldo, etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones pública y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación... (Amparo en revisión 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo viuda de Flores. Visible en las páginas 383-384 del INFORME RENDIDO A LA Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973. Primera Parte).”²⁹

1.4. En este apartado se analizará la vinculación entre el **Principio de Obligatoriedad con el de generalidad**, es decir, “significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca”³⁰, tal y como lo establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, dado que al indicar es obligación de los mexicanos, no refiere ninguna opción, sino por el contrario tal obligación nace por la propia normatividad y por consecuencia también surge la facultad del Estado para iniciar el procedimiento de cobro cuando se de su incumplimiento.

“El Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una aportación voluntaria, por eso nuestra Constitución impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico coactivo. Recuérdese que el segundo párrafo del Artículo 22 de nuestra Ley Suprema dispone: No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el

²⁸ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Edit. Limusa, México 2001.

²⁹ Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 264.

³⁰ Idem. Pág. 260.

pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas”.³¹

Concluyendo nuestra carta Magna al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

1.5. A continuación se estudiará el último principio constitucional para la validez de las contribuciones, me refiero al **Principio de Generalidad**, el cual “es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.”³²

Para el profesor Arrijo: “Una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Va dirigida a una pluralidad de sujetos, y se les aplica cuando realicen algunos supuestos normativos. El principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales, que se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate”.³³

De lo anterior, se concluye que no todos deben pagar impuestos, sino sólo aquellos que tienen capacidad contributiva, así tenemos que para una persona física por salarios será obligación del retenedor cubrir los impuestos, cuando resulte impuesto a cargo, de lo contrario la propia norma refiere cómo proceder si se localizara en otro supuesto.

“Art. 113 LISR.- Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.”³⁴

El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, que a la letra dice: “Son obligaciones de los mexicanos”; lo que significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.

Lo anterior me lleva a preguntar ¿en dónde queda la obligación de los extranjeros cuando se ubiquen exactamente en la misma situación jurídica o de

³¹ Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 262

³² Idem. Pág. 258

³³ Idem. Pág. 258

³⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

hecho que los mexicanos?, para lo cual la Suprema Corte de Justicia aclara al señalar lo siguiente:

“Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar de los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo de las obligaciones de los mexicanos; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana”. (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en Revisión. Societé Anonyme des Manufactures des Glaces et Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclava, S.A. páginas 290 a 292).³⁵

El artículo 1º de la ley del Impuesto Sobre la Renta regula el principio de generalidad al indicar que las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”³⁶

Derivando del análisis del artículo anterior, tenemos que “la ley toma en cuenta tres conceptos: la residencia, tener un establecimiento o base fija en el país y la ubicación de la fuente de riqueza”.³⁷

2. En este punto revisaré las siguientes interrogantes; cómo se origina la obligación tributaria, cuáles son los elementos de la relación jurídica tributaria: sujeto activo, sujeto pasivo y el objeto, cómo se clasifican los elementos, y por último se revisará qué es el hecho generador del impuesto.

2.1. “La obligación tributaria se origina al entrar en vigor la ley que crea un impuesto y se descompone en elementos que la explican y definen. El impuesto pone en contacto tres factores: el fisco, el contribuyente, una facultad constructiva o, más simplemente, una riqueza. Todo sistema fiscal se determina por el arreglo de las relaciones que es necesario establecer entre los factores. La obligación tributaria se integra tanto con los derechos de los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes.”³⁸

“En la relación jurídica tributaria sólo el Estado o una persona de derecho público pueden ser sujetos activos.... Inversamente, en la obligación tributaria el sujeto pasivo es siempre un particular y no el Estado, ya que en principio no

³⁵ Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 260.

³⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta

³⁷ Martín Granados María Antonieta. *Fiscal 2*, Edit. Ecafsa. Op Cit. Pág. 35

³⁸ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 42.

se puede concebir que un sector gubernamental esté obligado hacia otro sector gubernamental.”³⁹

Al revisar la doctrina, señala y clasifica como los elementos más importantes de la obligación tributaria en: cualitativos y cuantitativos del impuesto.

“El primer grupo de elementos denominados *cualitativos* comprende:

- I. Los sujetos de la obligación tributaria: activo y pasivo;
- II. El objeto material de la obligación tributaria;
- III. El hecho generador del crédito fiscal.
- IV. Causa y fines del impuesto.
- V. La forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto;
- VI. La determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión”.⁴⁰

Observemos que se incluyen como parte de los elementos cualitativos, la causa y fines del impuesto, es decir, al gasto público y va más allá en saber la forma de transmitir los valores, que a mi juicio mucho tiene que ver con la forma de extinción de obligaciones, y por último la determinación de las particularidades, es decir, las formalidades para cumplir con la obligación.

“El segundo grupo de los elementos denominados *cuantitativos* comprende:

- VII. La unidad contributiva;
- VIII. La cuota del impuesto;
- IX. El monto imponible”⁴¹

El nombre de este grupo de elementos nos indican el valor monetario a contribuir; cada ley tributaria nos ilustra la mecánica a seguir, qué grava, qué exenta, qué tasa, qué tarifa, qué periodo, etc., es decir, que la materia fiscal parte siempre de hipótesis o supuestos.

2.2. Sujetos de la relación jurídico-tributaria. Para distinguir al sujeto activo del crédito fiscal, al sujeto pasivo del mismo y a los terceros que se ofrecen en esta relación fiscal, a continuación se analizarán en forma separada.

EL SUJETO ACTIVO

Es el ente público titular de un derecho legalmente establecido; o la persona legalmente obligada por disposiciones de orden público a cubrir determinadas prestaciones.

“El sujeto activo de la obligación tributaria es por tanto el Estado. Mas como éste se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diverso, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

- a) La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal;
- b) Los Estados o entidades federativas;
- c) Los municipios”⁴²

³⁹ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 41-42.

⁴⁰ Idem. Pág. 42.

⁴¹ Idem. Pág. 42.

La Constitución establece que la contribución tiene por objeto cubrir los gastos públicos de las entidades citadas: Federación, Estados y municipios, pero también solo mediante Ley podrá destinarse a rubros específicos, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.

Dentro de la clasificación de las contribuciones se encuentran las federales, del Distrito Federal, estatales y municipales, por su parte el Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Recordemos que el impuesto tiene en manos del Estado otras finalidades de carácter social o económico, tal y como se mencionó en el principio de obligatoriedad y vinculación al gasto público.

EL SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o la persona jurídica obligada al pago de un impuesto; nuestra carta magna refiere que son los mexicanos, pero tal y como revisamos en el principio de generalidad, que los extranjeros también tienen la obligación cuando estén en el supuesto nos referiremos también a ellos, tal y como hace mención el propio Código Fiscal de la Federación, según su artículo 1º, que se transcribe a continuación:

“Artículo 1º. 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 los 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. 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 estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”⁴³

El artículo en mención indica los estados extranjeros no pagarán impuestos, en casos de reciprocidad, es decir excluye cuando no existe ésta, pero adicional a este precepto *el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta* refiere que están obligados al pago de este impuesto los residentes en México, respecto de todos sus ingresos, independientemente de la fuente de riqueza de donde procedan, los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a los mismos y los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

⁴² Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 41 y ss.

⁴³ Código Fiscal de la Federación. Expedido por el C. Presidente Constitucional Plutarco Elías Calles, en uso de las facultades conferidas por el H. Congreso de la Unión, decretado el 7 de enero y 6 de diciembre de 1926, y 3 de enero de 1928.

El artículo 27 del referido Código Fiscal de la Federación, ordena en su párrafo primero lo siguiente:

“Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.”⁴⁴

De los anteriores preceptos legales transcritos, “desprendemos la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: personas físicas y personas morales, sean nacionales o extranjeras, y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etc.”⁴⁵

“Por consiguiente, una persona física o una persona moral, es susceptible de ser sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales”⁴⁶

En resumen el contribuyente es la persona que tiene la obligación de enterar un impuesto de acuerdo con la ley y su situación económica.

LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala como responsables solidarios junto con los contribuyentes a:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, 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.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, 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”.⁴⁷

Anteriormente la redacción del último párrafo refería a que no sería aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación garantizara el interés fiscal por las contribuciones mencionadas en términos del artículo 11 del Código.

Hubo que modificar el artículo 11 en mención, dado que actualmente sólo habla de los casos de liquidación, fusión o escisión, indicando que el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente, no obstante, la garantía al interés

⁴⁴ Código Fiscal de la Federación. Op. Cit.

⁴⁵ Arrijo Vizcaino Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. cit. Pág. 139.

⁴⁶ Idem. Pág. 198.

⁴⁷ Código Fiscal de la Federación. Op. cit.

fiscal la sigue regulando el propio Código pero actualmente se encuentra en el artículo 156 Bis:

“En tanto el crédito fiscal garantizado no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas embargadas podrá ofrecer otra forma de garantía de acuerdo con el artículo 141 de este Código, en sustitución del embargo de las cuentas”.⁴⁸

“La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes;
- II. Cambien su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiere quedado sin efecto;
- III. No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- 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, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúan 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.

Los responsables solidarios también lo son por los recargos.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas”⁴⁹

Resumiendo, las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto, y para cada ley fiscal en particular podemos localizar en cada artículo 1º quienes pueden ser sujetos pasivos, es decir, para renta se toma en consideración: la residencia, el tener un establecimiento o base fija en el país, la ubicación de la fuente de riqueza, mientras que para el impuesto al valor agregado y el impuesto empresarial a tasa única, considera los actos o actividades: enajenar, prestar servicios, arrendar e importar, a estos sujetos se les denomina como contribuyentes o *causantes directos*.

“Por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo

⁴⁸ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit.

⁴⁹ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 45.

percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables”⁵⁰.

Adicionalmente tenemos que prácticamente todos podemos ser *responsables solidarios*: dueños, directores, gerentes, profesionales, representantes, legatarios, terceros que tengan que garantizar el interés fiscal, y todos aquellos que manifestaron su voluntad de serlo, por las obligaciones tributarias que se originaron por cada ley en particular, y que están comprometidos a cumplirla como si hubieran llevado a cabo dicho hecho.

Tanto los contribuyentes directos como los responsables solidarios son sujetos pasivos.

DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO

Sobre el particular el Artículo 10 del Código Fiscal establece lo siguiente:

“Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

II. En el caso de personas morales.

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen”⁵¹.

“El domicilio es el punto de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo, la localización del sujeto pasivo, la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, etc.”⁵²

El lugar donde lleven a cabo las actividades empresariales es el domicilio para efectos fiscales, no obstante, existen contribuyentes que pueden tener la práctica de abandonar el domicilio sin previo aviso a la autoridad, para lo cual el inciso c) refiere la opción de localizarlos en su casa habitación, lo que equivale a que se ocasiona tener actos de molestia innecesarios.

⁵⁰ Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 199

⁵¹ Código Fiscal de la Federación. Op. Cit.

⁵² Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 199

2.3. Hecho imponible y hecho generador. La obligación tributaria nace por un vínculo jurídico y este a su vez se origina de un hecho, acto o situación establecida en la ley, es decir, son los motivos que justifican la imposición.

“Las leyes fiscales son las que determinan las situaciones diversas que dan nacimiento al crédito fiscal.

Es la consagración del principio jurídico *nullum tributum sine lege* o sea es la voluntad legal la que hace nacer la relación tributaria”.⁵³

Para mayor entendimiento, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, señala:

“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.”⁵⁴

El artículo en mención continúa con su redacción indicando 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.

El *hecho imponible* va ligado a otro elemento esencial que es “la causa” que origina la contribución, es decir, la ley indica qué grava: el ingreso, la actividad, etc. mientras que el *hecho generador* es caer en la situación que describe la ley y es saber cómo determinar el crédito fiscal para poder cumplir con la obligación de contribuir.

No debe confundirse el hecho imponible o presupuesto de hecho, con el hecho generador, pues el primero “Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”, en tanto que “Hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria”⁵⁵

Para comprender mejor lo anterior, el profesor Hugo Carrasco Iriarte identifica los elementos legales que componen el hecho imponible (generador) consistentes en elemento objetivo, subjetivo, espacial y temporal.

El *elemento subjetivo* “es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer el tributo”: un hecho o fenómeno económico, un acto o negocio jurídico, el estado o cualidad de la persona o bien la titularidad de los bienes.

⁵³ Serra Rojas Andrés. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 47

⁵⁴ Código Fiscal de la Federación. Op. Cit.

⁵⁵ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 153

El *elemento espacial* “se refiere a que el hecho imponible se realiza dentro de una circunscripción territorial, en un lugar determinado”, es decir en territorio nacional, de los estados, municipios, distrito, delegaciones, etc.

El *elemento temporal* es “importante para saber cuándo se crea la obligación fiscal y, en consecuencia, en qué momento surge su exigibilidad”.

“Los elementos jurídicos fundamentales que deben contemplarse en una ley fiscal son el objeto, los sujetos, la base, la tasa, la tarifa, la época de pago y, en su caso, las excepciones”⁵⁶.

3. A continuación se analiza la clasificación de los impuestos de acuerdo a la doctrina, se hace distinción de lo que es un impuesto y una contribución, y por último se revisa el Código Fiscal de la Federación en cuanto a la división de las contribuciones: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos.

Para el profesor Carrasco Iriarte la clasificación de los impuestos es la siguiente:

- a) “Directos. No son repercutibles y gravan los rendimientos.
- b) Indirectos. Sí son repercutibles y gravan el consumo.
- c) Reales. Se preocupan por los bienes o cosas que gravan.
- d) Personales. Se atiende a las características de las personas.
- e) Específicos. Atienden al peso, medida, cantidad o calidad del bien gravado.
- f) Ad-valorem. Consideran el valor del producto.
- g) Generales. Graván actividades distintas, pero que son de la misma naturaleza.
- h) Especiales. Graván determinada actividad.
- i) Con fines fiscales. Se establecen para obtener ingresos al Estado.
- j) Con fines extrafiscales. Se establecen no con el ánimo de que se produzcan ingresos, sino con una finalidad distinta, de carácter social o económico.
- k) Alcabalatorios. Tránsito, circulación y extracción, introducción y diferenciales”⁵⁷.

“De acuerdo al criterio administrativo los impuestos directos son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto, por lo tanto no es posible que se presente el fenómeno de la traslación. De acuerdo al criterio de la repercusión, el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente suprimiendo a todo tipo de intermediarios entre el pagador y el fisco. Estos impuestos pueden clasificarse a su vez en *personales* y en *reales*. Los personales son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la

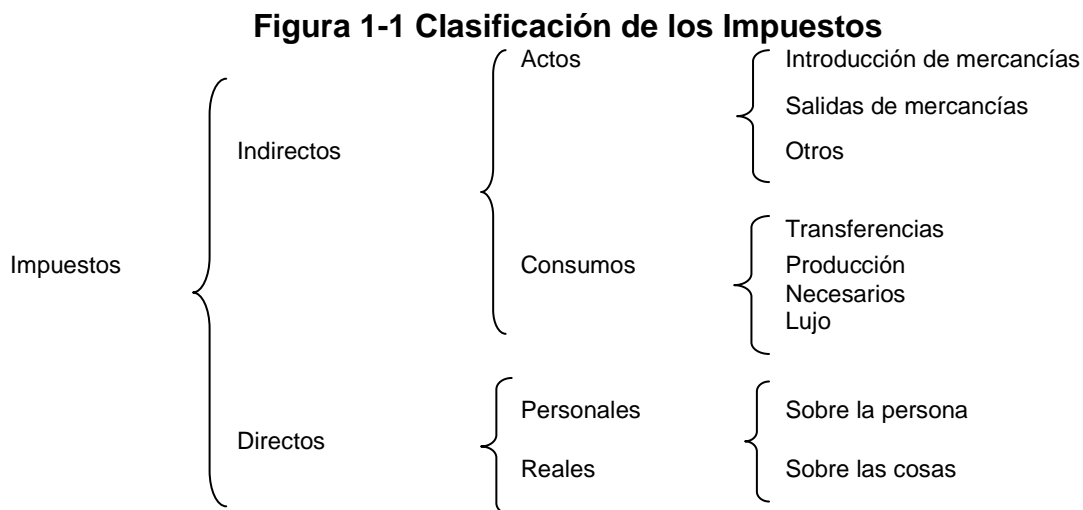
⁵⁶ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 155-156

⁵⁷ Idem. Pág. 137

persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.”⁵⁸

En cambio los impuestos indirectos por el contrario, “sí se pueden trasladar de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo”⁵⁹ tal es el caso del impuesto al valor agregado que para 2010 es del 0% para exportaciones, 11% en zona fronteriza y 16% en general.

Sergio Francisco de la Garza expresa: “Tanto la Ciencia de las Finanzas Públicas como el Derecho Financiero, expresado por la mayoría de sus más preclaros exponentes, está conforme en que los tributos pueden clasificarse en tres grandes grupos, conforme a tres grandes principios de distribución de las cargas públicas. Las tres categorías tradicionales de tributos vienen a ser: *los derechos, los impuestos y las contribuciones especiales*”.⁶⁰



Fuente: Ernesto Flores 1972

“La doctrina tributaria ha sido muy extensa en la clasificación de los impuestos, pudiendo señalarse los siguientes impuestos personales y reales, en especie y en dinero, sobre la renta y sobre el capital, referidos a la tasa, pueden ser: de cuota, proporcionales, progresivos y regresivos, ordinarios y extraordinarios, directos e indirectos, de efectos económicos, morales y sociales, de repartición y de cuota, catastrados y tarifados, internos y exteriores, federales, estatales y municipales”.⁶¹

“En la doctrina fiscal se distinguen los *impuestos progresivos y los regresivos*. El impuesto se llama proporcional, progresivo o regresivo, según que de las rentas altas absorba una fracción de renta igual, mayor o menor que de las rentas bajas”.⁶²

⁵⁸ <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>

⁵⁹ Sánchez Miranda Arnulfo, *Aplicación práctica del Código Fiscal 1*. Edit. ECAFSA. Pág. 56

⁶⁰ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 28.

⁶¹ Idem. Pág. 28.

⁶² Idem. Pág. 55.

El artículo 2º del Código Fiscal efectúa la clasificación de las contribuciones en lo siguiente:

- Impuestos
- Aportaciones de Seguridad Social
- Contribuciones de Mejoras
- Derechos

3.1. Para poder distinguir la diferencia entre impuesto, tributo y contribución, a continuación revisaremos algunas citas de autores y finalmente se estudiará a más detalle el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

“*El tributo* en su origen era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos. En la actualidad el concepto de tributo se confunde con el de impuesto, aunque siempre lleva implícito su sentido original.”⁶³

“Contribución y tributo son sinónimos; su diferencia es de carácter histórico, no de contenido.

Tributo. Es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir: el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre del débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos.

Contribución. Es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rousseau, en la que con base en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, que en una forma democrática se establecen los impuestos”.⁶⁴

“...Podemos definir la *contribución* como la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.”⁶⁵

“La Contribución es un concepto más amplio con el cual se alude a todo lo que contribuye a los gastos del Estado. Ese es el concepto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución con la expresión *contribuir*. El artículo 73, fracción VII de la misma, faculta al Congreso: Para imponer las *contribuciones* necesarias a cubrir el presupuesto. Todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto. Los legados y donaciones al Estado son un ejemplo de contribuciones, pero no son impuestos. Se alude al concepto de impuesto en el artículo 65, fracción II de la Constitución que faculta al Congreso para “examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar *los impuestos* necesarios para cubrirlo”.⁶⁶

⁶³ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 29

⁶⁴ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit.. Pág. 12

⁶⁵ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México 2003. Op. Cit. Pág. 29

⁶⁶ Idem. Pág. 29

“Contribuciones especiales. Son las que se manejan en razón de cosas que se posee o por el ejercicio de una industria o comercio o de otra actividad que provocan un gasto o un aumento del gasto público.

Contribución por servicios de previsión social. Es una especie de contribución especial en la cual se realizan aportaciones de parte de los beneficiarios o de las personas obligadas por la ley para ello, a fin de lograr que se haga efectiva realmente la seguridad social”.⁶⁷

Por su parte, Carrasco Iriarte refiere: “El art 2, fracc I, del Código Tributario define los impuestos como las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por dicha disposición legal y que sean distintas de las señaladas en las fracc II, III y IV de este artículo.

Como es incorrecta técnicamente la definición de impuestos que señala dicho código, se propone la siguiente, de acuerdo con la naturaleza jurídica de esa contribución: *el impuesto es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata.*”⁶⁸

Al ser el impuesto el más importante de los ingresos tributarios del Estado, requiere que le demos mayor importancia al concepto, dado que existen múltiples definiciones, por lo que pudiéramos iniciar con el que nos muestra el profesor Serra Rojas.

“Del latín *impositus*, tributo, carga. El impuesto como crédito, relación, obligación o contribución coactiva es la forma normal como el Estado se provee de recursos para los gastos públicos, sin que los particulares tengan derecho a una contraprestación.”⁶⁹

“El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.”⁷⁰

“*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*”⁷¹

El profesor Arrijoa indica que del desglose de este artículo existen los siguientes elementos de impuestos:

⁶⁷ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit.. Pág. 138

⁶⁸ Idem. Pág. 139

⁶⁹ Serra Rojas Andrés, Op. Cit. Pág. 28.

⁷⁰ Idem. Pág. 28

⁷¹ Arrijoa Vizcaino Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 361
Art. 2° CFF de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982)

1. "Todo impuesto implica **una prestación**. Para el derecho civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o de hacer. En el caso de los impuestos la obligación consiste en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregarlo al Estado. De ahí surge la relación unilateral o vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación sin dar absolutamente nada a cambio. En consecuencia el impuesto es una "imposición" – característica de todo acto de autoridad-

2. La prestación puede ser cubierta **en dinero o especie** que fija la ley, al respecto, el pago en dinero es el que se debe de entender en moneda del curso legal en la República Mexicana –pesos- que es la unidad de nuestro sistema monetario de acuerdo al artículo 1º de la Ley Monetaria en vigor.

3. El tercer elemento es el **principio de legalidad** tributaria, consiste en que esté en una ley expedida después de haber agotado el proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra constitución, lo cual es la única garantía para el contribuyente.

4. Los impuestos deben estar contenidos en leyes **de aplicación general**, es decir, que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, cuando se encuentren en el supuesto que en la propia ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.

5. El principio de **obligatoriedad** es una consecuencia mediata de la generalidad, es decir, cuando una persona se coloca dentro de la hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.

6. El concepto indica que están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales, es decir, refiere a los **sujetos pasivos** de los tributos.

7. Por último, la **vinculación al gasto público** es el otro elemento de la definición."⁷²

Para el profesor es una grave omisión el que el artículo 2º en su fracción I, no refiera la finalidad o propósito que debe perseguirse con la recaudación impositiva. "... es sumamente importante que nuestro Código Fiscal señale con perfecta claridad que el cobro de los impuestos existe en función de los gastos públicos, ya que al hacerlo así, está estableciendo una estricta obligación jurídica a cargo de los funcionarios fiscales, cuya actuación pública solamente puede aceptarse si de manera rigurosa ajustan la administración de los impuestos al único fin posible y deseable que los mismos pueden tener sufragar el costo de los gastos públicos para satisfacer en forma eficiente y adecuada las necesidades colectivas de una comunidad nacional"⁷³.

⁷² Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 362-365

⁷³ Idem. 366.

Por otra parte el propio Código Fiscal de la Federación define la parte de impuestos en forma muy deficiente como sigue:

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

Con base al análisis previo que fue considerado por el profesor Adolfo Arrijo Vizcaíno, este precepto legal omite indicar que los impuestos constituyen una prestación, señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o especie, así como hacer referencia a los principios de generalidad y obligatoriedad y por último mencionar que los impuestos deben estar destinados a los gastos públicos.

Asimismo “la definición 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.”⁷⁴

3.2. Las aportaciones de seguridad social son las denominadas cuotas obrero-patronales que se deben de cubrir al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

El artículo 2, fracción II del Código Fiscal de la Federación establece:

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

En realidad el Estado pretende efectuar el procedimiento económico coactivo para la recuperación de las cuotas patronales, por lo que las denomina como si fueran contribuciones.

“Las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios), toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral”.⁷⁵

3.3. “Contribuciones de Mejoras: es aquella contribución obligatoria, motivada en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas. Esta contribución se legitima en el incremento del valor del patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra. Ejemplo de ella es la contribución que

⁷⁴ Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 367.

⁷⁵ Idem. Pág. 367.

se cobra a los frentistas por el incremento de valor de los inmuebles ante la pavimentación de una calle.”⁷⁶

Referenciado en la fracción III del artículo 2º del Código Fiscal en mención:

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

Ejemplo de ello tenemos a la "**Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Estructura Hidráulica**, publicada el 26 de diciembre de 1990, que a la letra dice:

“**ARTICULO 1o.** Es objeto de la presente Ley las mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, que benefician en forma directa a personas físicas o morales.

Las obras públicas a que se refiere esta Ley, son las que permiten usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de las mismas”.

La diferencia entre impuesto y contribuciones de mejoras radica en que “el fruto o rendimiento de los impuestos se destina a la prestación de servicios públicos generales e indivisibles. En cambio, las contribuciones especiales o de mejoras benefician directa y específicamente a un determinado número de particulares, es decir, suministran los servicios específicos que motivaron su cobro”.⁷⁷

“El criterio más o menos consistente de la Suprema Corte con respecto a esta materia, puede expresarse en los siguientes conceptos:

1. Las contribuciones especiales o de mejoras no constituyen un impuesto, sino un ‘gravamen especial’ destinado a contribuir y sufragar los gastos de obras determinadas.

2. Las contribuciones de mejoras son derechos que el causante debe pagar como compensación por el mejoramiento que ha recibido con motivo de la ejecución de determinadas obras de urbanización.

3. Las contribuciones de mejoras no resultan violatorias del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ‘si el gravamen está a cargo solamente de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a toda la población

4. La proporcionalidad y equidad de las contribuciones de mejoras están en relación con la contraprestación que debe efectuar el propio Estado y no con la contribución a los gastos públicos”⁷⁸

Resumiendo la idea del profesor Arrijo Vizcaino: Las contribuciones especiales o de mejoras surgieron porque el usuario de los servicios obtiene una plusvalía. El estado es el que unilateralmente decide y ejecuta obras y servicios que dan origen al tributo, por tanto se trata de una prestación. Los

⁷⁶ http://www.es.wikipedia.org/wiki/contribucion_especial

⁷⁷ Arrijo Vizcaino Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 405.

⁷⁸ Idem. Pág. 403.

servicios benefician al sujeto pasivo de manera directa y específica, pero también a toda la comunidad.

3.4. El cobro de los derechos proviene de un acto de voluntad del sujeto pasivo que ocurre por decisión propia ante la autoridad administrativa, espontáneamente y por así convenir a sus intereses, a solicitar la prestación de un servicio, a diferencia de las contribuciones de mejoras, los derechos constituyen una contraprestación, los servicios benefician exclusivamente al sujeto pasivo.

La fracción IV del artículo 2º del Código Fiscal indica:

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

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

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

En el Estado de Yucatán tenemos como ejemplo de regulación de los derechos por el otorgamiento de Licencias y Permisos, establecidos en el Capítulo III de la Ley de Ingresos del Municipio de Tecoh, Yucatán, para el ejercicio fiscal 2007, como sigue:

“Artículo 9.- El cobro de derechos por el otorgamiento de licencias o permisos para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la venta de bebidas alcohólicas, se realizará con base en las siguientes tarifas:

- I. Vinatería o licorería \$ 2,000.00
- II. Expendio de cerveza \$ 2,000.00...”

Por su parte, el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, enuncia otros dos conceptos que son complementarios de la clasificación.

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Aquí cabe destacar el propio artículo cuando indica que son ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, y cabe preguntarnos cuáles son dichas funciones, la profesora Elvia Arcelia Quintana nos hace tal distinción entre público y privado: “El derecho público se refería para los romanos, al gobierno, a la organización y funciones del Estado, así como a sus relaciones con los particulares y las que pudiera mantener con otros Estados. Las normas que formaban parte de este derecho no podían ser modificadas por acuerdo entre particulares”.⁷⁹

⁷⁹ <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1855/26.pdf>

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

El derecho privado en cambio “se refiere a la utilidad de los particulares; es decir, el que reglamenta sus diferentes relaciones y actividades...sus normas podían ser modificadas por la voluntad de los individuos a quienes estaban dirigidas, y de hecho, en sus orígenes, este derecho emanaba de las agrupaciones familiares con el objeto de regular únicamente las relaciones entre particulares, las cuales podían ser de carácter familiar o patrimonial. El derecho privado, se clasificaba a su vez en derecho natural, derecho de gentes y derecho civil”.⁸⁰

Al igual que en el artículo 2º los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización que se apliquen con relación a los aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

⁸⁰ <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1855/26.pdf> Op. Cit.

CAPÍTULO II

Formas de extinción de obligaciones civiles y tributarias

1. Formas de extinción de obligaciones civiles: 1.1. Pago, novación, condonación, prescripción, confusión. 1.2. Compensación. 1.3. Deudas no compensables. 1.4. Requisitos de las Compensaciones. 1.5. Efectos de la Compensación. 1.6. Renuncia de la Compensación. 2. Formas de extinción de obligaciones tributarias: 2.1. Pago, Confusión, Prescripción, Caducidad, Cancelación y Condonación. 2.2. Compensación. 2.3. Compensación de Oficio. 2.4. Requisitos de las Compensaciones. 2.5. Acreditamiento. 2.6. Renuncia de la compensación. 3. Conceptos fundamentales: 3.1. Definición de saldo a favor. 3.2. Pago de lo indebido o pago en exceso. 3.3. Crédito Fiscal.

En el segundo capítulo se analizará el Libro Cuarto, Títulos Cuarto y Quinto del Código Civil Federal, el primero trata de los “Efectos de las Obligaciones”, es decir, qué debe pagarse, cómo debe hacerse el pago, quién puede hacerlo, en qué consiste la consignación, a quién debe hacerse, lugar, tiempo, gastos causados, imputación, presunción y oferta del pago, mientras que en forma separada el Título Quinto hace referencia a la “Extinción de las Obligaciones”, dentro de las cuales refiere a la compensación, confusión de derechos, remisión de deuda y la novación⁸¹, asimismo, se revisarán las formas de transmitir las obligaciones.

“Mario Magallón identifica como formas de extinción en obligaciones en el derecho romano, a las que se extinguen *ipso iure* o bien *ope exceptionis*;

Las obligaciones se extinguen *ipso iure*, cuando no queda acción alguna por el derecho civil para reclamar, tales como el pago, la aceptación, la novación, el mutuo disentiendo, la pérdida de la cosa, la confusión y la concurrencia de dos causas lucrativas.

Las causas de extinción *ope exceptionis*, se presentan cuando la obligación pierde su eficacia y como tales reconoce la remisión, el *pacto constitutum*, la compensación, la prescripción y la restitución *in integrum*.”⁸²

Por último, se revisará el Código Fiscal de la Federación, con respecto a la extinción de obligaciones, conceptos de saldos a favor y pagos en exceso.

1.1. El **PAGO** es un acto jurídico unilateral, “porque tiene por fin inmediato aniquilar derechos –saldando la deuda, y unilateral, porque basta para que se produzca la sola voluntad del *solvens* (sujeto activo del pago) limitándose el *accipiens* (sujeto pasivo) tan sólo a cooperar en la recepción de lo debido sin integrar el acto. Tanto es así que el deudor, en caso de renuncia o falta de colaboración del acreedor al tiempo de pagar, puede igualmente desobligarse acudiendo al expediente del pago por consignación judicial-”⁸³.

El código vigente regula el pago como efecto del cumplimiento de las obligaciones, y no como forma de extinguirlas, de acuerdo al artículo 2062 del Código Civil Federal: “Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido”, por tanto, “la obligación se paga cumpliéndola, y por lo mismo si el objeto de la obligación consiste en dar una cosa, se paga dando la cosa; si es el objeto una prestación

⁸¹ Código Civil Federal.

⁸² Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa. México 2009. Pág. 297.

⁸³ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las Obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford. México 2003. Pág. 203.

de hacer, se paga haciendo, y por último, si el objeto es de no hacer, se paga no haciendo, absteniéndose”⁸⁴.

Para reforzar aún más la anterior idea, el profesor Castrillón y Luna cita: “el pago es la forma normal del cumplimiento de una obligación...”⁸⁵.

A fin de tener mayor claridad el efecto de las obligaciones, se analizan sus interrogantes: ¿Qué debe pagarse? Se debe pagar el objeto mismo de la obligación:

Artículo 2012. El acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aun cuando sea de mayor valor.

El principio general de que debe pagarse el objeto debido, sufre dos excepciones tratándose de obligaciones de dar:

Obligaciones facultativas.- El deudor goza desde que nace la obligación, de la facultad de dar cosa diversa de aquella a que está obligado a pagar.

Dación en pago.- Por convenio posterior al nacimiento de la obligación entre el acreedor y el deudor, se da en pago una cosa diversa de aquella a que se está obligado; tal situación la sanciona ⁸⁶:

Artículo 2095. La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida.

Como se observa se da dación de pago “cuando, con acuerdo del acreedor, el deudor ejecuta una prestación diferente de la debida e, igualmente, extingue la obligación.”⁸⁷

¿Cómo debe hacerse el pago? Se debe hacer en la forma y manera que se hubiere pactado y, puede inclusive hacerse parcialmente en virtud de convenio expreso o cuando hay una disposición de la ley.

Artículo 2078. El pago deberá hacerse del modo que se hubiere pactado; y nunca podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de ley.

Sin embargo, cuando la deuda tuviera una parte líquida y otra ilíquida, podrá exigir el acreedor y hacer el deudor el pago de la primera sin esperar a que se liquide la segunda.

Si la prestación consiste en la entrega de un cuerpo cierto, el acreedor debe recibirlo en el estado en que se encuentra a menos que el deterioro se deba por culpa del deudor o de las personas por quienes el deudor debe responder o a menos que el deterioro sobrevenga después de que el deudor se haya constituido en mora, casos estos en los cuales el acreedor puede pedir la rescisión del contrato o la indemnización, o solamente la indemnización si el acreedor acepta la cosa o el deterioro no pareciere de importancia⁸⁸.

⁸⁴ Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*, México 1998. Pág. 838

⁸⁵ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 243.

⁸⁶ Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*, México 1998. Op. Cit. Pág. 839

⁸⁷ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las Obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford, México 2003. Op. Cit. Pág. 211

⁸⁸ <http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones2.shtml>

Asimismo, es importante tomar en consideración los artículos 2013 y 2016, la obligación de dar cosa cierta comprende también la de entregar sus accesorios, además cuando no se especifica la calidad de la entrega de la cosa, el deudor cumple entregando una mediana calidad.

Actualmente con la facilidad de efectuar los pagos por banca electrónica o vía SPEI, se puede conservar el comprobante del pago en forma inmediata, no obstante, previo al avance tecnológico, el legislador ya había previsto considerar importante exigir el comprobante de pago, tal y como hace mención el artículo siguiente:

Artículo 2088. El deudor que paga tiene derecho de exigir el documento que acredite el pago y puede detener éste mientras que no le sea entregado.

Veamos el caso de varias deudas contraídas en una tarjeta de crédito, las cuales tienen una fecha de corte, supongamos que se efectúa el pago mínimo posterior a esta fecha, nuestra pregunta sería ¿a cuál de las deudas se le aplicaría el pago?, en el Código nos da la alternativa de que cuando se tienen varias se puede escoger a cual de ellas se le puede aplicar, según el siguiente artículo:

Artículo 2092. El que tuviere contra sí varias deudas en favor de un solo acreedor, podrá declarar, al tiempo de hacer el pago, a cuál de ellas quiere que éste se aplique.

Regresando a nuestro ejemplo, en la práctica al momento de que se efectúe el pago no se le indica al cajero de la sucursal bancaria a cuál corresponde, en realidad se acumula el total de la deuda y a la vez en el estado de cuenta muestra las fechas de cada compra, disposiciones en efectivo y de pago, no obstante, el legislador considera este supuesto.

Artículo 2093. Si el deudor no hiciere la referida declaración, se entenderá hecho el pago por cuenta de la deuda que le fuere más onerosa entre las vencidas. En igualdad de circunstancias, se aplicará a la más antigua; y siendo todas de la misma fecha, se distribuirá entre todas ellas a prorrata.

El profesor Castrillón y Lunga refiere que “el pago se imputará primeramente a los intereses, salvo que el acreedor consienta expresamente que se impute al capital”. Los artículos siguientes prescriben que si hubiere distintas deudas, podrá el deudor imputar el pago a la que elija, pero no podrá imputarlo a la deuda no vencida o devengada por sobre la que ya lo está sino con el consentimiento del acreedor. Si el deudor no imputa el pago, el acreedor podrá hacerlo. Si ninguna de las partes imputa se preferirá la deuda vencida o devengada por sobre la que no está.

¿Quién puede hacer el pago? “El pago puede hacerse por el mismo deudor o por otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la

obligación o por sus representantes, y puede incluso hacerse en contra de la voluntad del deudor”⁸⁹

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.

El pago que se hace por un tercero a nombre del deudor puede tener las siguientes tres hipótesis:

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.

a) “Que pague con el consentimiento expreso o tácito del deudor. En este caso se opera el fenómeno de la subrogación, es decir de la transmisión legal del crédito del acreedor al tercero que pagó, y por tanto éste entra a reemplazar al acreedor con todas sus atribuciones, privilegios, garantías, etc.”⁹⁰

En este apartado se observarán las disposiciones relativas al mandato.

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

b) “Que pague sin el consentimiento del deudor. No se opera el fenómeno de la subrogación legal ni podrá el tercero obligar al acreedor a que le ceda el crédito, pero tendrá acción para que el deudor en cuyo nombre le reembolse lo pagado. La obligación evidentemente se extingue, y con ellas las garantías y privilegios que la acompañaban. Surge ahora una nueva de reembolso a cargo del deudor y en beneficio del tercero que pagó por él”⁹¹.

El artículo 2070 indica que el que hizo el pago sólo tendrá derecho de reclamar al deudor la cantidad que hubiere pagado al acreedor, si éste consintió en recibir menor suma que la que debía.

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

c) “Que el tercero pague contra la voluntad del deudor. En este evento la ley ya no lo protege. Ni se ha subrogado ni tiene derecho de reembolso. Solo queda la posibilidad de intentar frente al acreedor la cesión de la acción que ampara el crédito pero que por ser un intruso no puede aspirar a protección alguna frente al deudor técnicamente queda libre”⁹².

El artículo 2071 refiere que el que hizo el pago solamente tendrá derecho de cobrar del deudor aquello en que le hubiere sido útil el pago.

⁸⁹ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 249

⁹⁰ <http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones2.shtml>. Op Cit.

⁹¹ Idem

⁹² Idem

Pero cuando el deudor tuviera la absoluta voluntad de efectuar el pago, y el acreedor se negara a aceptarlo, surgiría la pregunta de ¿Qué puedo pagar en consignación? “El *pago por consignación* es el que satisface al deudor, o quien está legitimado para sustituirlo, con intervención judicial. Es un recurso excepcional, al cual sólo puede apelarse promediando alguna de las hipótesis previstas legalmente –enunciativamente- o en situaciones análogas. Así puede consignarse cuando:

- a) hay negativa del acreedor a recibir lo que le es debido;
- b) padece de alguna incapacidad;
- c) está ausente;
- d) su derecho a aprovecharse del cumplimiento fuere dudoso u otros sujetos pretendiesen receptor la prestación debida;
- e) no se sabe quién es el actual acreedor;
- f) su domicilio es incierto

Pueden consignar;

- El deudor
- Sus herederos
- Sus representantes, y
- Los terceros interesados por tener el *ius solvendi*

No así los terceros no interesados porque carecen de tal derecho.

El acreedor, sus herederos, representantes y terceros habilitados para recibir el pago tienen legitimación pasiva en materia de consignación.”⁹³

Artículo 2097. El ofrecimiento seguido de la consignación hace veces de pago, si reúne todos los requisitos que para éste exige la ley.

“La consignación, para ser válida, además, debe cumplir con los recaudos de identidad e integridad del pago, llevarse a cabo del modo pactado, en tiempo oportuno y hacerse ante el juez competente en razón del lugar de cumplimiento de la obligación.

Si decide finalmente en sede judicial que la consignación era procedente, y fue hecha de manera debida, sus efectos son los mismos del pago.”⁹⁴

Artículo 2102. Aprobada la consignación por el Juez, la obligación queda extinguida con todos sus efectos.

¿A quién se debe hacer el pago? “No sólo se puede hacer al acreedor, sino que conforme a la ley, se le puede hacer:

- a) Al acreedor o al representante del acreedor
- b) Al incapacitado
- c) Al poseedor del crédito
- d) A un tercero”⁹⁵

Artículo 2073. El pago debe hacerse al mismo acreedor o a su representante legítimo.

⁹³ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las Obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford, México 2003. Op. Cit. Pág. 204

⁹⁴ Idem. Pág. 204

⁹⁵ Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*, México 1998. Op. Cit. Pág. 850

“Lo normal es que una deuda se pague al acreedor; pero si éste tiene designado un representante, el pago que se haga a éste estará bien hecho, ya que por el fenómeno jurídico de la representación, asume el lugar del acreedor como si fuera éste...”⁹⁶, sin embargo tiene su excepción en:

Artículo 2077. No será válido el pago hecho al acreedor por el deudor después de habersele ordenado judicialmente la retención de la deuda.

“Los representantes legales o judiciales del acreedor tienen la facultad de recibir el pago por el hecho de tener la administración de los negocios del acreedor.”⁹⁷

No debe hacerse pago a un incapaz; no obstante, si se le hace el pago y se convierte en su utilidad, se considera por ley como bien hecho.

Artículo 2075. El pago hecho a una persona incapacitada para administrar sus bienes, será válido en cuanto se hubiere convertido en su utilidad.

También será válido el pago hecho a un tercero en cuanto se hubiere convertido en utilidad del acreedor.

El pago hecho al poseedor de un crédito, será válido y correcto:

Artículo 790. Es poseedor de una cosa el que ejerce sobre ella un poder de hecho, salvo lo dispuesto en el artículo 793. Posee un derecho el que goza de él.

Pago hecho a un tercero. “Si al momento de constituirse el crédito se determina en forma expresa que el pago se hará a un tercero, el deudor deberá pagar a éste y no al acreedor. Bien puede suceder que el acreedor al nacer su derecho, desee hacer una estipulación a favor de un tercero, y en este caso, a éste deberá hacerse el pago”⁹⁸; tal situación la refleja el artículo siguiente:

Artículo 2074. El pago hecho a un tercero extinguirá la obligación, si así se hubiere estipulado o consentido por el acreedor, y en los casos en que la ley lo determine expresamente.

“La ley también prevé excepciones en cuanto a la validez del pago hecho al acreedor:

a) Cuando al acreedor no tiene la administración de sus bienes, entendiéndose que la interdicción o incapacidad han sido declaradas conforme a la ley, con el lleno de las condiciones de publicidad pues de otro modo no podría tener eficacia la excepción. Sin embargo, el pago al acreedor que no tiene la administración de sus bienes llega a ser válido cuando pueda demostrarse que lo pagado se ha empleado en provecho suyo.

b) Cuando el crédito ha sido puesto fuera del comercio mediante embargo o retención judicial.

⁹⁶ Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*, México 1998. Op. Cit. Pág. 850

⁹⁷ <http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones2.shtml>. Op. Cit.

⁹⁸ Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*, México 1998. Op. Cit. Pág. 852

c) Cuando se paga al acreedor que es deudor insolvente, en fraude de los acreedores en cuyo favor se abrió concurso.⁹⁹

¿Dónde debe pagarse? Como regla, el pago se debe hacer en el domicilio actual del deudor, no obstante, las partes pueden fijar lugar diverso, incluso puede ser real, jurídica o virtual.

“La entrega real consiste en la entrega material de la cosa vendida, o en la entrega del título si se trata de un derecho.

Hay entrega jurídica cuando aún sin estar entregada materialmente la cosa, la ley la considera recibida por el comprador.

Desde el momento en que el comprador acepte que la cosa vendida quede a su disposición, se tendrá por virtualmente recibido de ella, y el vendedor que la conserve en su poder sólo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario”.¹⁰⁰

Artículo 2082. Por regla general el pago debe hacerse en el domicilio del deudor, salvo que las partes convinieren otra cosa, o que lo contrario se desprenda de las circunstancias, de la naturaleza de la obligación o de la ley. Si se han designado varios lugares para hacer el pago, el acreedor puede elegir cualquiera de ellos.

Dicha regla tiene sus excepciones:

1. “Si hay lugar designado para el pago
2. Si se trata de entrega de cosa cierta; en este caso, deberá hacerse ello efectivo en el lugar donde ella existía al tiempo de contraerse la obligación.
3. Si el precio debe obrarse de contado, se lo hará efectivo en el lugar designado o en el de tradición de la cosa.
4. Subsidiariamente, se deberá pagar en el lugar donde se contrató.”¹⁰¹

¿En qué tiempo debe hacerse el pago? Para Manuel Cuinas, dependerá del tipo de obligación de que se trate, dividiéndolas en:

“Obligaciones puras y simples.- Los débitos comprometidos son de exigibilidad inmediata.

Obligaciones con plazo determinado.- Se considera cuando está fijado su término o puede fijarse sin intervención judicial.

Obligaciones con plazo indeterminado.- Se está en presencia de ellas cuando su plazo depende de la intervención judicial. En estos casos, se debe pagar cuando lo indique la sentencia.

Obligación con cláusula de pago a mejor fortuna.- Se está en presencia de una obligación con plazo indeterminado, en donde se ha resuelto deferir al juez su fijación. Éste deberá determinar el plazo en el marco de un proceso sumario, y el deudor accionado podrá probar su no aumento patrimonial o

⁹⁹ <http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones2.shtml>. Op. Cit.

¹⁰⁰ Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*. México 1998. Op. Cit. Pág. 843

¹⁰¹ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford, México 2003. Op. Cit. Pág. 207

empobrecimiento respecto del tiempo de generación de la obligación, paralizando en tales casos la pretensión del accionante. El fallecimiento del beneficiado torna a la obligación pura y simple y, por ello, inmediatamente exigible.”¹⁰²

De lo anterior, se resumen dos hipótesis contenidas en el Código Civil Federal: la primera, cuando la obligación de dar o hacer señaló fecha de pago al momento de nacer la obligación, por tanto su incumplimiento caería en un hecho ilícito, mientras que en la segunda, al no señalar plazo alguno, se consideraría el que marca la ley, como se revisa a continuación.

Artículo 2079. El pago se hará en el tiempo designado en el contrato, exceptuando aquellos casos en que la ley permita o prevenga expresamente otra cosa.

Artículo 2080. Si no se ha fijado el tiempo en que deba hacerse el pago y se trata de obligaciones de dar, no podrá el acreedor exigirlo sino después de los treinta días siguientes a la interpelación que se haga, ya judicialmente, ya en lo extrajudicial, ante un notario o ante dos testigos. Tratándose de obligaciones de hacer, el pago debe efectuarse cuando lo exija el acreedor, siempre que haya transcurrido el tiempo necesario para el cumplimiento de la obligación.

Por su parte Castrillón y Luna hace referencia a este artículo al indicar que “Si no se hubiere fijado el plazo de la entrega, y se trata de obligaciones de dar, no podrá ser exigido por el acreedor sino transcurridos 30 días siguientes a la interpelación que se haga, y si se trata de obligaciones de hacer, cuando lo exija el acreedor siempre que haya transcurrido el tiempo necesario para su cumplimiento”.¹⁰³

“No obstante, si el plazo fue pactado a favor del deudor, éste podrá hacer anticipadamente el pago y el acreedor no podrá rehusar válidamente el cumplimiento de la obligación”¹⁰⁴

Artículo 2081. Si el deudor quisiere hacer pagos anticipados y el acreedor recibirlos, no podrá éste ser obligado a hacer descuentos.

Iniciamos con el estudio de la **NOVACIÓN**, regulada por el Título Quinto del Código Civil vigente, en sus artículos 2213 al 2223, para lo cual se requiere previamente revisar las formas de transmisión de las obligaciones: la cesión de derechos, la cesión de las deudas y la subrogación, así como la sustitución que puede hacerse del bien, con el fin de saber el origen de la NOVACION.

La DACION EN PAGO. “Es el convenio en virtud del cual, el acreedor acepta recibir de su deudor un objeto diverso del debido, y produce el efecto de extinguir la obligación, con la consiguiente liberación de la deuda.

Así, la obligación se puede cumplir mediante la transmisión de bienes del deudor distintos del numerario o bien del objeto materia del cumplimiento a

¹⁰² Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford, México 2003. Op. Cit. Pág. 207

¹⁰³ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 249.

¹⁰⁴ Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*. México 1998. Op. Cit. Pág. 841

favor del acreedor, siempre que en ello consienta el acreedor, y por ese medio se tendría por satisfecha, con la consiguiente liberación del deudor”¹⁰⁵

“En el derecho romano el crédito no podía ser transferido como la propiedad de las cosas corporales porque los procedimientos utilizados para la transmisión de los derechos de propiedad eran inaplicables al derecho de obligación, de tal manera que para que se pudiera ejecutar la obligación cedida debía recurrirse a la utilización de medios indirectos apropiados a la naturaleza del crédito tales como la novación, por cambio de acreedor, que era el más antiguo y único en uso bajo las condiciones de la ley y se realizaba por orden del cedente para que el cesionario estipulara del deudor lo que era debido, quedando así extinguido el derecho del acreedor primitivo y reemplazado por una obligación nueva”¹⁰⁶

Cesión de Derechos.- “Por este medio opera el cambio en la persona del acreedor, porque el cesionario de los derechos de crédito asume la titularidad que anteriormente correspondía al cedente en relación con el mismo crédito y deudor, sin que sea necesario para ello obtener el consentimiento de éste último, y sin que la relación jurídica sufra alteración.”¹⁰⁷

“La cesión de derechos, dice Gutiérrez y González, es un acto jurídico del género contrato, en virtud del cual, un acreedor, que se denomina cedente, trasmite los derechos que tiene respecto de su deudor a un tercero que se denomina cesionario, y produce el efecto de cambiar la persona del acreedor, sin que la obligación deje de ser la misma; subsiste el mismo crédito, que presenta el mismo objeto y el mismo deudor”.¹⁰⁸

Cesión de Deuda.- “Es el traspaso que de su condición realiza el deudor a favor de un tercero, debiendo consentir en ello el acreedor.”¹⁰⁹

“A diferencia de la cesión de derechos o créditos, la cesión de deuda, es un contrato en el que intervienen tres personas: *acreedor, deudor y tercero*, donde el acreedor consiente que un tercero asuma la deuda, y el deudor original quede deslindado de la obligación, o dicho de otra manera, según reza el artículo 2052 del Código Civil Federal: Se presume que el acreedor consiente en la sustitución del deudor cuando permite que el sustituto ejecute actos que debía ejecutar el deudor, como pago de réditos, pagos parciales o periódicos, siempre que lo haga en nombre propio y no por cuenta del deudor primitivo....En la cesión de deudas, *la voluntad del acreedor es la más importante*, ya que descansa en la seguridad de cubrir su crédito, la cual pende de la solvencia, responsabilidad y honorabilidad del deudor”¹¹⁰

¹⁰⁵ Castrillón y Luna Victor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 263.

¹⁰⁶ Idem. Pág. 275

¹⁰⁷ Magallón Ibarra, *Instituciones de derecho civil, el sistema de las obligaciones*, pág. 360 y 361.

¹⁰⁸ Castrillón y Luna Victor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 278.

¹⁰⁹ Idem. Pág. 278

¹¹⁰ IDC 94 del 30 de septiembre del 2004. *Jurídico-Corporativo*.

En efecto, se trata de la sustitución del deudor por otro deudor, no obstante “La cesión de deudas, dice Manuel Bejarano: es el acto jurídico plurilateral en el que habrán de intervenir en principio tres voluntades; del deudor originario (que va a ceder su sitio), del tercero (que va a asumir la deuda de aquél), y la voluntad del acreedor, sin la cual no puede concebirse lógicamente la sustitución del deudor, en atención al interés que tiene en la seguridad de su crédito, que depende de la solvencia, responsabilidad y honorabilidad del deudor, o de la eficiencia con que sea cumplida la prestación cuando la obligación es *intuitu personae*”.¹¹¹

La Subrogación.- “Opera como consecuencia del pago de una obligación que se realiza por un tercero ajeno a la obligación, o bien por el préstamo que un tercero realiza al deudor, de modo tal que al cumplir por el deudor original o darle la posibilidad de cumplir, adquiere por sustitución los derechos del acreedor, en contra del propio deudor.

Existen dos especies de subrogación; la convencional, que deriva del acuerdo entre partes y la legal, que se presenta por imperativo de la ley por la sola circunstancia de que las personas se coloquen en los supuestos previstos en ella.”¹¹²

La subrogación está regulada en los artículos del 2058 al 2061 del Código Civil Federal, el primer numeral hace referencia a que se verifica por ministerio de la ley y sin necesidad de declaración alguna de los interesados:

- I. Cuando el que es acreedor paga a otro acreedor preferente;
- II. Cuando el que paga tiene interés jurídico en el cumplimiento de la obligación;
- III. Cuando un heredero paga con sus bienes propios alguna deuda de la herencia;
- IV. Cuando el que adquiere un inmueble paga a un acreedor que tiene sobre él un crédito hipotecario anterior a la adquisición.

Continúa el Código indicando que cuando la deuda fuere pagada por el deudor con dinero que un tercero le prestare con ese objeto, el prestamista quedará subrogado por ministerio de la ley en los derechos del acreedor, si el préstamo constare en título auténtico en que se declare que el dinero fue prestado para el pago de la misma deuda. Por falta de esta circunstancia, el que prestó sólo tendrá los derechos que exprese su respectivo contrato. No habrá subrogación parcial en deudas de solución indivisible. El pago de los subrogados en diversas porciones del mismo crédito, cuando no basten los bienes del deudor para cubrirlos todos, se hará a prorrata.

La novación surgió como un instrumento indirecto y rígido para la transmisión del derecho de crédito y para el cambio de deudor. Sólo intervienen dos personas el acreedor y deudor, extingue la obligación preexistente y crea una nueva, por lo cual hay una nueva relación jurídica, por lo tanto se pueden crear garantías, accesorios, puede o no haber

¹¹¹ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 285

¹¹² Idem. Pág. 285

consentimiento del acreedor, puede ser sustituido el deudor o el acreedor y no se puede generar sobre una deuda vencida.

El Código Civil en sus artículos 2213 y 2215 refiere que hay novación de contrato cuando las partes en él interesadas lo alteran substancialmente substituyendo una obligación nueva a la antigua, además debe hacerse constar expresamente.

“Novación es la sustitución de una obligación por otra, de tal manera que provoca como efecto el de la extinción de un crédito y sus accesorios, y el nacimiento de otro.

Para que la obligación se pudiera extinguir por novación era necesario que se hubieran empleado las formas existidas por el derecho civil, que la obligación nueva difiriera de la antigua por un nuevo elemento, que tuviera el mismo objeto y que las partes hubieran querido novarla, para lo cual se utilizaba la estipulación que era siempre verbal, como requisito para su validez”¹¹³

No debemos de perder de vista que la novación no tiene efecto alguno cuando la primera obligación se hubiere extinguido al mismo tiempo que se hubiera contraído una segunda, no obstante, cuando procede, el acreedor puede impedir la extinción de obligaciones accesorias, siempre que haga reserva expresa, tal y como hace mención el siguiente:

Artículo 2220. La novación extingue la obligación principal y las obligaciones accesorias. El acreedor puede, por una reserva expresa, impedir la extinción de las obligaciones accesorias, que entonces pasan a la nueva.

“Son especies novatorias:

- *Novación objetiva.* Se produce cuando se cambia alguno de los objetos de la obligación –v.gr. entregar dinero en vez de realizar determinada abstención-, la causa fuente –v.gr. lo que se obló como alquiler se imputa a cuenta del precio total de una compraventa-, o el vínculo obligacional-v.gr. agregación o supresión de condiciones o cargos. Cualquier modificación superficial de la relación jurídica no importará novación.
- *Novación subjetiva.* Puede ser por cambio de acreedor. También por cambio de deudor. En este caso asumirá la forma de una delegación si el deudor –delegante- ofrece al acreedor otro nuevo para que lo sustituya –delegado-, y el *accipiens* lo acepta declarando expresamente su intención de exonerar al delegante. Y será una expromisión si un tercero, sin intervención del deudor originario, y sea por propia voluntad o por pedido de cualquier otro sujeto –incluido el propio acreedor-, asume como propios los débitos del reemplazado *solvens*, declarando el acreedor que desobliga al deudor

¹¹³ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 309.

precedente. También puede darse el caso de novación subjetiva mixta si cambian ambas partes de la obligación primitiva”¹¹⁴.

La **CONDONACION** es también conocida como REMISION DE LA DEUDA, regulada en los artículos del 2209 al 2212 de nuestro Código Civil Federal.

Artículo 2209. Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

Para el maestro Castrillón “La *acceptilatio*, remisión de deuda o perdón, es la liberación que de ella realiza el acreedor a favor del deudor de manera gratuita, al comprometerse a renunciar o bien a no exigir su pago. Es quita, cuando el perdón de la deuda es parcial. La remisión de la deuda extingue tanto al crédito como a sus accesorios.”¹¹⁵

Lo anterior está referenciado en el siguiente:

Artículo 2210. La condonación de la deuda principal extinguirá las obligaciones accesorias, pero la de éstas deja subsistente la primera.

Por su parte para Manuel Cuinas “Es un acto jurídico merced al cual el acreedor dispensa al deudor de la realización de lo debido, que debe contar con la adhesión de este último -de allí que sea de naturaleza bilateral-, configurado lo cual, fenecen las virtualidades del bipolo obligacional y queda aniquilado el vínculo creditorio.”¹¹⁶

En ambas definiciones los elementos esenciales son el consentimiento y la gratuidad, ya que si existiera alguna prestación a cambio se trataría de una transacción, novación o dación en pago, además interviene un acuerdo de voluntades, dado que “la voluntad unilateral del acreedor que renuncia es insuficiente para extinguir la obligación porque, como dice Claro Solar, sólo es una simple oferta que el deudor debe aceptar, pudiendo el acreedor revocarla o retirarla mientras no se produzca la aceptación.”¹¹⁷

Asimismo, cuando existan varios fiadores solidarios, el perdón que fuera concedido solamente a alguno de ellos, en la parte relativa a su responsabilidad, no aprovecha a los otros.

No pueden remitirse las obligaciones cuya renuncia está prohibida por la ley, como lo sería, por ejemplo, la obligación de pagar alimentos.

¹¹⁴ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)* Oxford. México 2003. Op. Cit. Pág. 213.

¹¹⁵ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 330.

¹¹⁶ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford. México 2003. Op. Cit. Pág. 219.

¹¹⁷ <http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones2.shtml>. Op. Cit.

La remisión sigue las reglas de la donación, pero no por ello la remisión es una donación, los artículos 2332 y 2336 del Código Civil refieren que existe donación cuando una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes, ésta puede ser onerosa o remunerativa, la primera impone algunos gravámenes, y la segunda se hace en atención a servicios recibidos por el donante y que éste no tenga obligación de pagar.

“Sirva esta opinión de Claro Solar, aplicable a nuestro derecho, para ilustrar el tema: La remisión es una convención consensual, que se perfecciona por el sólo consentimiento del acreedor que renuncia a su crédito y el deudor que acepta esta renuncia. No establece la ley por regla general solemnidad alguna, cualquiera que sea la naturaleza de la prestación a que el acreedor renuncia; y por regla general también, no es necesario que el consentimiento del acreedor o del deudor se preste expresamente, pues la remisión puede ser, ya expresa, ya tácita, resultante de actos que hace suponer la voluntad de efectuar la remisión. Mientras tanto la donación debe llenar requisitos de forma que hacen de ella generalmente un contrato solemne; el donatario no solo debe aceptar formalmente la donación, sino también notificar su aceptación al donante; y la donación no se presume. Por excepción exige la ley que la remisión de una deuda de bienes raíces, lo mismo que la donación entre vivos de cualquier especie de bienes raíces, se otorgue por escritura pública, e inscrita en el registro de bienes raíces.”¹¹⁸

La **PRESCRIPCIÓN** aparece, ante todo, como una institución destinada a introducir la seguridad en las relaciones jurídicas, es decir, que sin ella no habría forma de prevenir o terminar lo pleitos; todo sería incertidumbre y confusión.

El Código Civil destina el Título Séptimo a la prescripción. El artículo 1135 señala que la prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.

La clasificación de la prescripción la indica el siguiente:

Artículo 1136. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa.

Sólo pueden prescribirse los bienes y obligaciones que están en el comercio salvo las excepciones establecidas por la ley.

Pueden adquirir por prescripción positiva todos los que son capaces de adquirir por cualquier otro título; los menores y demás incapacitados pueden hacerlo por medio de sus legítimos representantes.

La prescripción positiva está regulada por los artículos del 1151 al 1157 del Código Civil.

Artículo 1151. La posesión necesaria para prescribir debe ser:

- I. En concepto de propietario,
- II. Pacífica
- III. Continua
- IV. Pública

¹¹⁸ <http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones2.shtml>. Op. Cit.

Artículo 1152. Los bienes inmuebles se prescriben:

- I. En cinco años, cuando se poseen en concepto de propietario, con buena fe, pacífica, continua y públicamente;
- II. En cinco años, cuando los inmuebles hayan sido objeto de una inscripción de posesión.
- III. En diez años, cuando se poseen de mala fe, si la posesión es un concepto de propietario, pacífica, continua y pública.
- IV. Se aumentará una tercera parte el tiempo señalado en las fracciones I y III, si se demuestra, por quien tenga interés jurídico en ello, que el poseedor de finca rústica no la ha cultivado durante la mayor parte del tiempo que la ha poseído, o que por no haber hecho el poseedor de finca urbana las reparaciones necesarias, ésta ha permanecido deshabitada la mayor parte del tiempo que ha estado en poder de aquél.

El Código Civil, estableció prescripciones especiales de corto plazo.

Artículo 1153. Los bienes muebles se prescriben en tres años cuando son poseídos con buena fe, pacífica y continuamente. Faltando la buena fe, se prescribirán en cinco años.

Por otro lado, la prescripción negativa tiene su regulación en los artículos del 1158 al 1164 del Código en mención.

Artículo 1158. La prescripción negativa se verifica por el sólo transcurso del tiempo fijado por la ley.

Artículo 1159. Fuera de los casos de excepción, se necesita el lapso de diez años, contados desde que una obligación pudo exigirse, para que se extinga el derecho de pedir su cumplimiento.

También considera tiempos cortos de dos, tres, cinco años, pero también de meses, y aún de días, consagradas en el código como en normas especiales.

Artículo 1161. Prescriben en dos años:

I. Los honorarios, sueldos, salarios, jornales u otras retribuciones por la prestación de cualquier servicio. La prescripción comienza a correr desde la fecha en que dejaron de prestarse los servicios

II. La acción de cualquier comerciante para cobrar el precio de objetos vendidos a personas que no fueren revendedoras.

La prescripción corre desde el día en que fueron entregados los objetos, si la venta no se hizo a plazo.

III. La acción de los dueños de hoteles y casas de huéspedes para cobrar el importe del hospedaje y la de esto y la de los fondistas para cobrar el precio de los alimentos que ministren.

Artículo 1162. Las pensiones, las rentas, los alquileres y cualesquiera otras prestaciones periódicas no cobradas a su vencimiento, quedarán prescritas en cinco años, contados desde el vencimiento de cada una de ellas, ya se haga el cobro en virtud de acción real o de acción personal.

Artículo 1164. Prescribe en cinco años la obligación de dar cuentas. En igual término se prescriben las obligaciones líquidas que resulten de la rendición de cuentas. En el primer caso la prescripción comienza a correr desde el día en que el obligado termina su administración; en el segundo caso, desde el día en que la liquidación es aprobada por los interesados o por sentencia que cause ejecutoria.

Es por eso, que siendo tan importante la parte del tiempo para que pueda operar la prescripción, el Código en mención hace referencia a lo siguiente:

Artículo 1176. El tiempo para la prescripción se cuenta por años y no de momento a momento, excepto en los casos en que así lo determine la ley expresamente.

Artículo 1177. Los meses se regularán con el número de días que les correspondan.

Artículo 1178. Cuando la prescripción se cuente por días, se entenderán éstos de veinticuatro horas naturales, contadas de las veinticuatro a las veinticuatro.

Artículo 1179. El día en que comienza la prescripción se cuenta siempre entero, aunque no lo sea; pero aquel en que la prescripción termina, debe ser completo.

Artículo 1180. Cuando el último día sea feriado, no se tendrá por completa la prescripción, sino cumplido el primero que siga, si fuere útil.

La **CONFUSIÓN** de derechos es un modo de extinguir las obligaciones porque en una sola persona concurren las calidades de acreedor y deudor de la misma obligación, es decir, el crédito y la deuda parten del mismo patrimonio. “Se presenta cuando concurren en una sola persona las calidades de deudor y acreedor, provocándose la extinción de la obligación, porque nadie puede cobrarse así mismo”¹¹⁹.

“El Código Civil mexicano de 1870, en el artículo 1714 señalaba: Reuniéndose en una sola persona las cualidades de acreedor y deudor, por el mismo hecho se extinguen el crédito y la deuda”¹²⁰

Regulada solo en tres artículos del 2206 al 2208 por el Código Civil Federal como se observa a continuación:

Artículo 2206. La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. La obligación renace si la obligación cesa.

Artículo 2207. La confusión que se verifica en la persona del acreedor o deudor solidario, sólo produce sus efectos en la parte proporcional de su crédito o deuda.

Artículo 2208. Mientras se hace la partición de una herencia, no hay confusión cuando el deudor hereda al acreedor o éste a aquél.

“Rojina Villegas señala que dada la naturaleza de la relación jurídica obligatoria, es evidente que para su existencia se requiere del sujeto activo y del pasivo, y en consecuencia, si las cualidades de acreedor y de deudor se reúnen en la misma persona, hay una imposibilidad lógica de que subsista el vínculo jurídico obligatorio.”¹²¹

“Son especies de confusión la siguientes:

a) *Por sucesión universal.*- Se puede producir cuando:

- Un sujeto acreedor herede al deudor
- El deudor herede al acreedor
- Un tercero herede a ambos

b) *Por sucesión singular.*- Se produce cuando un sujeto por un acto *inter vivos* consolida en sí la cualidad de deudor y acreedor del idéntico objeto prestacional inserto en una misma obligación, ejemplo, la cesión de crédito, el deudor se convierte en cesionario del crédito que debía satisfacer por haberlo adquirido.

¹¹⁹ Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Pág. 305.

¹²⁰ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 308

¹²¹ Idem. Pág. 308

c) *Total*.- Opera extintivamente respecto de toda la deuda, por ejemplo, cuando el deudor sea único heredero de su acreedor (*Será total si el acreedor sucede al deudor, o el deudor al acreedor, en la totalidad de la deuda o del crédito. Lo mismo ocurrirá si es un tercero el que sucede en todo al acreedor y al deudor*)

d) *Parcial*.- Se produce cuando sólo se extingue una parte de la virtualidad del vínculo obligatorio, por ejemplo, cuando el crédito se cede en parte al deudor y en parte a un tercero, o cuando el deudor es coheredero de su causante acreedor. (*Será parcial si el acreedor sucede al deudor, o viceversa, solamente en una parte de la deuda o del crédito o si un tercero sucede al acreedor y al deudor solamente en una parte del crédito y de la deuda*)

El efecto general de la confusión es extinguir la deuda con todos sus accesorios,¹²² extingue la obligación por la imposibilidad que implica que una persona se persiga a sí misma para el cumplimiento de la obligación.

“Rojina Villegas... establece como consecuencias de la confusión, las siguientes:

I. Que por virtud de la reunión de las calidades de acreedor y deudor en una misma persona, se presentan, para el caso de la fianza los siguientes efectos:

- a) Cuando se reúnen las calidades de acreedor y deudor principal, la fianza se extingue por ser una obligación accesoria, que sigue la suerte de lo principal;
- b) Cuando el fiador adquiere el crédito, es decir, que se reúnen las calidades de acreedor y fiador en la misma persona, la relación jurídica subsiste en un aspecto; se extingue la fianza porque nadie puede ser fiador de sí mismo, pero subsiste la obligación principal ya que el fiador subentra en lugar del acreedor, esto es, desaparece la obligación accesoria y persiste la principal, y;
- c) Cuando se reúnen las calidades de fiador y deudor en la misma persona, se extingue también la fianza pues ésta queda subsumida en la relación jurídica principal, pero subsiste ésta última.

II. En los casos de obligaciones solidarias, la confusión que se realiza entre uno de los codeudores y el acreedor, no extinguen en su totalidad la obligación, sino sólo en la parte alícuota que corresponda al acreedor o deudor de que se trate¹²³

1.2. **COMPENSACION** es “la extinción de una deuda con otra, entre dos personas que se deben mutuamente alguna cosa...por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda.”¹²⁴ Existe “cuando los sujetos de la obligación ocupan mutuamente las posiciones de deudor y acreedor, y la deuda se libera

¹²² Rodríguez Manuel. *Derecho de las Obligaciones*. Oxford. México 2003. Pág. 225.

¹²³ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 308

¹²⁴ Cabanellas Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*. Tomo I. Buenos Aires 1968. Pág. 433.

por la compensación que se haga hasta la concurrencia de la menor de las dos, quedando el excedente sujeto a ejecución o cumplimiento”¹²⁵

“También se denomina pago recíproco, automático, abreviado, porque se produce cuando dos sujetos son recíprocos acreedores y deudores entre sí, en virtud de distintas causas fuente, lo que posibilita la extinción de las respectivas deudas desde que ambas coexisten hasta donde alcance la menor –es decir hasta que concurren cuantitativamente”¹²⁶

Los artículos 1289, 1290 y 1291 del Código de Napoleón (Derecho francés), regulaba esta forma de extinguir la obligación indicando que “Cuando dos personas sean deudoras la una de la otra, se produce entre ellas una compensación que extingue ambas deudas”¹²⁷, se explicaba la forma y casos en que se producía: de pleno derecho por la sola fuerza de la ley, incluso sin saberlo los deudores; no tenía lugar sino hasta que ambas deudas tuvieran igualmente por objeto una cantidad de dinero o cierta cantidad de cosas fungibles de la misma especie y que fueran igualmente líquidas y exigibles.

En nuestro Código Civil Federal vigente el concepto de esta figura se encuentra en los artículos:

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

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

Art. 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.

La diferencia fundamental que existe entre compensación y confusión radica en que en la primera hay dos deudas separadas e independientes, es decir, que el acreedor de una de ellas es deudor de la otra y el deudor de la primera es acreedor de la segunda, por lo que se pueden extinguir las obligaciones recíprocas hasta el valor menor, mientras que en la confusión sólo hay una obligación, que desaparece por reunirse en una persona las calidades de deudor y acreedor.

1.3. Existen supuestos excluidos de la posibilidad de compensarse legalmente:

- “Deudas y créditos del Estado, es decir que la regla es la no compensabilidad de deudas y créditos existentes entre el Estado y los particulares.
- Deuda proveniente de daños derivados del despojo.
- Restitución de lo dado en depósito irregular.
- Deudas por alimentos.

¹²⁵ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 297.

¹²⁶ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford. México 2003. Op. Cit. Pág. 220.

¹²⁷ Castrillón y Luna Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 299.

- Prestaciones de obligaciones de hacer, dado que tampoco hay fungibilidad en los hechos personales, etc.”¹²⁸

Artículo 2192. La compensación no tendrá lugar:

- I. Si una de las partes la hubiere renunciado.
- II. Si una de las deudas toma su origen de fallo condenatorio por causa de despojo; pues entonces el que obtuvo aquél a su favor deberá ser pagado, aunque el despojante le oponga la compensación.
- III. Si una de las deudas fuere por alimentos,
- IV. Si una de las deudas toma su origen de una renta vitalicia;
- V. Si una de las deudas procede de salario mínimo;
- VI. Si la deuda fuere de cosa que no puede ser compensada, ya sea por disposición de la ley o por el título de que procede, a no ser que ambas deudas fueren igualmente privilegiadas;
- VII. Si la deuda fuere de cosa puesta en depósito;
- VIII. Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice.

Adicionalmente no procede compensar:

Art. 2193.- Tratándose de títulos pagaderos a la orden, no podrá el deudor compensar con el endosatario lo que le debiesen los endosantes precedentes.

Castrillón y Luna haciendo referencia a los autores Marcel Planiol, Ripert, Bejarano Sánchez y Rojina Villegas, señala tres formas de compensación:

- a) “Legal, es la que se opera por ministerio de ley y en las condiciones por ella determinadas, y es la forma única que contempla el Código (francés).
- b) Voluntaria, o facultativa, que es la que se realiza por voluntad de las partes, cuando faltan condiciones para la compensación legal”¹²⁹, es decir, se trata de una compensación convencional porque las partes en común acuerdo declaran dos créditos compensables, mismos que no lo eran, y;
- c) “Judicial, cuando un deudor a quien se demandó el pago de una obligación reconviene a su demandante el pago de otro crédito que no reúne todas las condiciones requeridas para la compensación legal.”¹³⁰ En otras palabras, la pronuncia el juez, acogiendo la excepción o reconvención que contra la demanda del actor opone el demandado.

1.4. “Dice Manuel Bejarano que la compensación tiene su fundamento en la buena fe, pues nadie debe intentar cobrar su crédito sin pagar al mismo tiempo el monto de su deuda frente a la misma persona. Agrega que a la vez se justifica como una garantía pues permite a ambos deudores-acreedores precaverse contra la posible insolvencia del otro al no pagar su propia deuda sin hacer a la vez, efectivo su crédito, y establece como requisitos para la realización de la compensación legal.”¹³¹

- *Que se trate de objetos fungibles de la misma especie;*

¹²⁸ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*. Oxford. México 2003. Op. Cit. Pág. 223.

¹²⁹ Castrillón y Luna Victor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 300

¹³⁰ Idem. Pág. 300

¹³¹ Idem. Pág. 301

Art. 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.

○ *Que deben ser créditos exigibles*

Art. 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.

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

○ *Que ambos créditos deben ser líquidos*

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

○ *Que ambos créditos deben ser expeditos, y;*

○ *Que los créditos deben ser embargables*

Por su parte, Cuinas Rodríguez refiere que para que una compensación legal se produzca, deben darse los siguientes requisitos:

○ *Reciprocidad de las obligaciones.* Es decir, los sujetos deben ser a su vez deudores y acreedores entre sí, correspectivamente.

○ *Fungibilidad u homogeneidad de los objetos prestacionales debidos.* No basta que las cosas sean fungibles separadamente –v.gr. maíz y trigo-; es preciso que lo sean con relación a la otra, entre sí- es decir, trigo con trigo, maíz con maíz, dinero con dinero, etc.)

○ *Liquidez de las deudas.* Debe estar determinada la cantidad, o ser fácilmente determinable.

○ *Exigibilidad inmediata de las prestaciones.* Si tuviesen plazo, el mismo debe haber llegado a su término, debe haber vencido, y si estuviesen subordinadas a una condición suspensiva, el hecho condicionante contemplado debe haberse cumplido. Ambas deudas deben subsistir civilmente.

○ *Créditos recíprocos expeditos.* Es decir, disponibles, libres de estorbo o traba legal – no embargados por terceros, no afectados por el ejercicio de una retención, etc.

○ *Créditos susceptibles de ser embargados.* No son compensables créditos inembargables, como ser los alimentarios –los salarios percibidos en relación de dependencia hasta determinado monto al igual que las indemnizaciones laborales –Como la inembargabilidad puede ser parcial, la imposibilidad de compensar existiría entonces únicamente en la medida de aquélla; pues la razón de la ley ya no existe más allá de ese límite (Trigo Represas). Las obligaciones de hacer no son susceptibles de ser compensadas por no ser cosas fungibles, que son las que pueden ser materia de la compensación legal.

o *Causa fuente específica o puntual distinta.* Es que si las deudas procediesen de un mismo título, sus causas puntuales fuesen recíprocas, y se permitiese igualmente la compensación, equivaldría a consentir el incumplimiento. Así, si en virtud de un contrato el vendedor debe una cosa y el comprador el precio, no podría alegar el arrepentido enajenante que compensa su débito traditorio con el precio que se le adeuda (conf. López Cabana) porque éste está específicamente causado en la cosa debida, y viceversa. Sin embargo, derivadas de una misma relación jurídica o un mismo título, las deudas pueden tener fuentes puntuales distintas así ser compensables. Por ejemplo, el inquilino que no será obligado a pagar alquileres o rentas, si tuviese que compensar mejoras o gastos efectuados en la cosa arrendada que no sean de su cuenta, o lo invertido en reparaciones urgentes a cargo del locador. Ello, en virtud de que el alquiler se debe en razón del uso y goce de la cosa, y el costo de las mejoras o reparaciones por el beneficio indebido que obtendría el arrendador si las absorbiese el locatario”.¹³²

El Código Civil Federal indica en los siguientes preceptos otros requisitos a considerar:

Art. 2195.- El que paga una deuda compensable, no puede, cuando exija su crédito que podía ser compensado, aprovecharse, en perjuicio de tercero, de los privilegios e hipotecas que tenga en su favor al tiempo de hacer el pago; a no ser que pruebe que ignoraba la existencia del crédito que extinguía la deuda.

Art. 2196.- Si fueren varias las deudas sujetas a compensación, se seguirá, a falta de declaración, el orden establecido en el artículo 2093.

Art. 2093.- Si el deudor no hiciere la referida declaración, se entenderá hecho el pago por cuenta de la deuda que le fuere más onerosa entre las vencidas. En igualdad de circunstancias, se aplicará a la más antigua; y siendo todas de la misma fecha, se distribuirá entre todas ellas a prorrata.

Art. 2204.- Las deudas pagaderas en diferente lugar, pueden compensarse mediante indemnización de los gastos de transporte o cambio al lugar del pago.

Por último, las instituciones de crédito la utilizan en operaciones mercantiles, a través de las Cámaras de Compensación, a fin de evitar desplazamientos inútiles de recursos económicos. “En nuestro derecho mercantil, la compensación no extingue automáticamente el adeudo, es preciso, para que opere, que sea opuesta como excepción por un deudor a su acreedor, cuando por éste es requerido de pago, especialmente, cuando se trata de documentos mercantiles, que no están destinados a probar la existencia de un crédito, sino que tienen vida autónoma, como sucede con las letras de cambio, pagarés, y además efectos mercantiles. En materia mercantil, más rigurosamente que en la civil, debe aplicarse el artículo que define la compensación, para concluir que ésta sólo puede oponerse al acreedor que reclama el pago, cuando, a su vez, es deudor del demandado, y no cuando la deuda es imputable a alguno de los anteriores transmisores de la propiedad del documento; que sería absurdo que el aceptante de una letra de cambio, al ser demandado por su importe, opusiera al tenedor la excepción de compensación, por adeudo que en su favor tuviese alguno de los anteriores

¹³² Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones civiles y comerciales)*. Oxford. México 2003. Op. Cit. Pág. 222.

endosantes o el librador. La compensación sólo procede contra el tenedor mismo y no contra los anteriores beneficiarios, y el propietario de esos títulos a la orden, no puede ser considerado como cesionario, en las condiciones del Código Civil, sino que es acreedor, de manera directa, del obligado en los documentos, simplemente por los efectos legales que procede la cláusula “a la orden” TOMO XXXV. Pág. 1421.- Parkman Pablo.- 20 de julio de 1932. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo XXXV. Tesis: Página 1421. Tesis aislada.”¹³³

Art. 2198.- El fiador, antes de ser demandado por el acreedor, no puede oponer a éste la compensación del crédito que contra él tenga, con la deuda del deudor principal.

Art. 2199.- El fiador puede utilizar la compensación de lo que el acreedor deba al deudor principal, pero éste no puede oponer la compensación de lo que el acreedor deba al fiador.

Art. 2200.- El deudor solidario no puede exigir compensación con la deuda del acreedor a sus codeudores.

Art. 2201.- El deudor que hubiere consentido la cesión hecha por el acreedor a favor de un tercero, no podrá oponer al cesionario la compensación que podría oponer al cedente.

Art. 2202.- Si el acreedor dio conocimiento de la cesión al deudor y éste no consintió en ella, podrá oponer al cesionario la compensación de los créditos que tuviere contra el cedente y que fueren anteriores a la cesión.

Art. 2203.- Si la cesión se realizare sin consentimiento del deudor, podrá éste oponer la compensación de los créditos anteriores a ella y la de los posteriores, hasta la fecha en que hubiere tenido conocimiento de la cesión.

Art. 2205.- La compensación no puede tener lugar en perjuicio de los derechos de tercero legítimamente adquiridos.

1.5. Efectos de la compensación. La compensación voluntaria produce efectos de por sí, en el evento de que las partes compensen deudas recíprocas que no reúnan los requisitos de compensabilidad, y sobre todo, que no sean exigibles, la extinción no puede tener lugar sino con el acuerdo, en razón de él y en ese momento, en tanto que la compensación legal exige pronunciamiento judicial, y mientras este no se emita y quede en firme, no hay compensación.

Art. 2194.- La compensación, desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas.

1.6 Renuncia de la compensación. Dicha renuncia podría darse respecto de un determinado crédito en curso, como también a propósito de créditos futuros, solo que determinados o determinables, pues no sería aceptable una renuncia en blanco y prácticamente universal. A este propósito cabe observar que dicha estipulación, en principio legítima, tiene vocación de cláusula abusiva o vejatoria, en cuanto renuncia a proponer excepciones, impuesta por quien se encuentra en posición dominante.

Art. 2197.- El derecho de compensación puede renunciarse, ya expresamente, ya por hechos que manifiesten de un modo claro la voluntad de hacer la renuncia.

¹³³ Cuinas Rodríguez Manuel. *Derecho de las obligaciones (Obligaciones civiles y comerciales)*. Oxford. México 2003. Op. Cit. Pág. 301

2. “La obligación tributaria es una consecuencia de una relación jurídica entre el Estado y los gobernados, por lo que es evidente que dicha relación puede llegar a su término”.¹³⁴ Dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria encontramos: el pago, la prescripción, la caducidad, la cancelación, la condonación, la compensación, el acreditamiento, etc., las cuales “tienen con excepción del pago, un procedimiento especial que el causante tiene que hacer valer ante las autoridades hacendarias”¹³⁵

2.1. El **PAGO** en materia fiscal “es la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física y moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal.”¹³⁶

Para Arrijoa Vizcaíno, “es la forma idónea de extinguir un tributo, cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie, el tributo automáticamente se extingue.”¹³⁷

Es aplicable la normatividad estudiada en materia civil, con respecto a EL PAGO, ya que quien debe pagar es el mismo deudor, sus representantes o cualquier otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación, sujetándose incluso a la subrogación, de conformidad con los artículos 2058, 2065, 2066 y 2067 del Código Civil Federal, tal y como lo refiere Castrejón García: “El obligado a pagar es el deudor, o sea el contribuyente y el obligado solidariamente con él, puesto que existen obligaciones en vía principal distintos contribuyentes”.¹³⁸

“El objeto del pago, es la realización de la prestación que marca un precepto jurídico y que debe cumplirse, entregando una suma de dinero o en especie a la Hacienda Pública cuando así se encuentre estatuido.”¹³⁹

En nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago: el pago liso y llano, el pago en garantía, el pago bajo protesta, el pago provisional, el pago de anticipos, el pago definitivo y el pago extemporáneo, a continuación se resumen de acuerdo a diversos autores, entre los que destacan Hugo Carrasco Iriarte, Carlos Alberto Ortega, Adolfo Arrijoa Vizcaino, como sigue:

- o “Pago liso y llano.- Este pago es aquel que lleva a cabo el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. “Es lo que el contribuyente adeuda

¹³⁴ Castrejón García Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*. Edit. Cárdenas Editor Distribuidor. México 2002. Op. Cit. Pág. 268.

¹³⁵ Kaye Dionisio J/ Kaye Truegba Crhistian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Edit. Themis, México, 2003.

¹³⁶ Sánchez Gómez Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Edit. Porrúa, México 1999. Pág. 391.

¹³⁷ Arrijoa Vizcaino Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 571.

¹³⁸ Castrejón García Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*. Edit. Cárdenas Editor Distribuidor, México 2002. Op. Cit. Pág. 270

¹³⁹ Sánchez Gómez Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Edit. Porrúa, México 1999. Op. Cit. Pág. 392

conforme a la ley”¹⁴⁰, “se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que adeuda”¹⁴¹

○ *Pago en garantía.*- Es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de una obligación tributaria, “para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con una situación prevista por la ley”¹⁴². La ley aduanera exige que se garantice el pago de los impuestos de importación que se acusarán en caso de que no se regrese a su país de origen la mercancía extranjera, que fue introducida a México de forma temporal.

○ *Pago bajo protesta de decir verdad.*- Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito. “El pago bajo protesta en sí no constituye una forma de extinguir los tributos, sino tan sólo una manera de garantizar el interés fiscal (evitando al mismo tiempo que los recargos corran exageradamente) durante el tiempo que dure la tramitación.”¹⁴³

○ *Pago provisional.*- Tiene carácter de interino porque es a cuenta del impuesto definitivo que por lo general corresponde a la terminación de un ejercicio.

○ *Pago de anticipos.*- Es aquel que se entera a cuenta de lo que ya corresponde al fisco. “El contribuyente cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder”¹⁴⁴

○ *Pago definitivo.*- Cuando un crédito fiscal no esté sujeto a verificación, o estándolo ya se encuentre verificado por la autoridad.”¹⁴⁵

○ *Pago extemporáneo.*- Consiste en efectuar el pago fuera del plazo establecido por la ley. Se puede dar extemporáneo a requerimiento, por prórroga y por mora “tiene lugar cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos”¹⁴⁶

“Extemporáneo a requerimiento.- Se presenta cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y tiene como consecuencia que además de cubrirse el importe del crédito principal actualizado y los recargos respectivos, se tenga que pagar también las multas correspondientes.

Extemporáneo por prórroga.- Se presenta cuando la autoridad fiscal autoriza previamente al contribuyente su entero fuera del plazo señalado por la ley.

¹⁴⁰ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa, México 2009. Pág. 361

¹⁴¹ Arrijo Vizcaino Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 571.

¹⁴² Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa, México 2009. Pág. 362

¹⁴³ Arrijo Vizcaino Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 573

¹⁴⁴ Castrejón García Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*. Edit. Cárdenas Editor Distribuidor, México 2002. Op. Cit. Pág. 308

¹⁴⁵ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Págs. 162-164

¹⁴⁶ Arrijo Vizcaino. *Derecho Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 574

Cuando se solicite pagar bajo este concepto, se debe cumplir con lo establecido para tal efecto en el artículo 66 del CFF.

Extemporáneo por mora.- Se presenta cuando el contribuyente injustificadamente deja de pagar el crédito fiscal dentro del plazo señalado por la ley. Cuando se solicite pagar por mora del contribuyente, se deben cubrir los recargos correspondiente conforme a lo establecido por el artículo 21 del CFF.¹⁴⁷

“De acuerdo con lo previsto por el art. 20 del *Código Fiscal de la Federación*, en su párrafo séptimo, se aceptan las siguientes formas de pago:

- o Cheques certificados o de caja
- o Transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.
- o Las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior, hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000,00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencias electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en ese último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código.¹⁴⁸

El mismo artículo en mención también establece el criterio de aplicación de todo pago al citar que 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.
- III. Multas.
- IV. Indemnización por devolución de cheques sin fondo (20%).

“El artículo 66 del Código Fiscal instituye dos figuras con el objeto de poder cubrir lícitamente créditos fiscales que los contribuyentes no cubrieron dentro de los plazos de ley; la primera, es la denominada prórroga; la segunda, se denomina pago en parcialidades.

Entiéndase por prórroga el aplazamiento de un acto hecho con objeto de alargarlo para continuar el estado de ese acto o hecho durante un tiempo determinado.

Así las cosas, debemos desprender del artículo 66 del CFF que un contribuyente moroso en el pago de contribuciones tiene por ley el derecho de solicitar un aplazamiento en el cumplimiento de su obligación de pago,

¹⁴⁷ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 363

¹⁴⁸ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 160

solicitando la prórroga o diferimiento para cubrir contribuciones omitidas y sus accesorios hasta por cuarenta y ocho meses”¹⁴⁹

Art. 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:

- I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el Servicio de Administración Tributaria. La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización de pago a plazos podrá modificarse para el crédito de que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el presente artículo.
- II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:
 - a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se solicite la autorización.
 - b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se solicite la autorización.
 - c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

“La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o el momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley. Se distinguen tres casos:

- El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal.
- El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal.
- El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal.”¹⁵⁰

De conformidad con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, es a partir del hecho generador del crédito fiscal, cuando se estipula el plazo para efectuar el entero de la contribución como se observa a continuación:

Art. 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.

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.

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.

El mismo artículo continúa refiriendo la época de pago:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. 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:

¹⁴⁹ Kaye Dionisio J/ Kaye Truegba Crhistian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Edit. Themis, México, 2003. Op. Cit. Págs. 152-153

¹⁵⁰ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa, México 2009. Op. Cit. Pág. 77

I. Si la contribución se calcula por periodos 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 determinación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación. En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pagos 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. 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.

Cada impuesto federal tiene su propia regulación de pago, como ejemplo de ello, el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cita: "Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago,..." asimismo el artículo 10 fracción II, segundo párrafo de la ley referida señala: "El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal". Adicionalmente, se tienen que presentar declaraciones informativas como es el caso de los listados de IETU, de operación con terceros (DIOT) y las declaraciones estadísticas, como parte del cumplimiento de obligaciones fiscales, dado que aún y cuando no exista pago alguno, se tiene la obligación forma de presentar la información.

El deudor se encuentra obligado ante el fisco a liquidar o pagar recargos cuando no cumple con el pago de contribuciones en el plazo señalado para ello, debiendo calcularse éstos sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el artículo 21 del CFF, en caso de no pago de cheques, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales. Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

CONFUSION.- El artículo 2206 del Código Civil, indica que la obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona; luego entonces, si el estado figura como contribuyente en la relación jurídico tributaria, y a su vez tiene la calidad de acreedor se pudiera pensar que cabe la figura de la confusión, por lo que a continuación se revisan los antecedentes de por qué no se ubica tal forma como extinción de obligaciones en materia fiscal.

Los obligados en la relación jurídica tributaria emanan del Derecho Civil, basta con revisar su artículo 25, en donde indica quienes deben ser consideradas como personas morales: “la nación, los estados y los municipios, las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, las sociedades civiles o mercantiles, los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal, las sociedades cooperativas y mutualistas, las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley y las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736 del Código Civil Federal.”¹⁵¹

Por su parte el artículo 1º del CFF refiere:

Art. 1º.- Las personas físicas y 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 los 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*.

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 estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

De lo anterior se desprende que la obligación de la Federación consiste en el entero y pago de las retenciones por cuenta de salarios, dado que la propia disposición del Código en el artículo anterior refiere que pagará cuando las leyes lo señalen, lo cual conlleva a analizar por qué no son sujetos del impuesto sobre la renta, para mayor profundidad el artículo 8º de la Ley del ISR utiliza el concepto de persona moral como sigue:

Art. 8.- Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Al indicar la Ley como personas morales a los organismos descentralizados, debemos remitirnos al artículo 14 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, a fin de saber quienes deben efectuar el pago de impuestos:

Art. 14. Son organismos descentralizados las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y cuyo objeto sea:

- I. La realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias;
- II. La prestación de un servicio público o social, o
- III. La obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.

¹⁵¹ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa. México 2009. Op. Cit. Pág. 74.

Luego entonces, si los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales son considerados para el pago del impuesto sobre la renta, aún y cuando su origen emane de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, tendrán todas las obligaciones establecidas en el artículo 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y por el contrario, no toda la Federación debe sujetarse a ellas, a saber:

- o Calcular y enterar los pagos provisionales.
- o Calcular y enterar el impuesto del ejercicio durante el mes de marzo del año siguiente.
- o Cumplir con las demás obligaciones formales, de retención y de entero, que establecen las disposiciones fiscales.

No se puede configurar en una sola persona ser acreedor y deudor para que opere la confusión, puesto que los organismos descentralizados son tratados como contribuyentes.

“Se ha dicho que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales, pero en verdad no son pocos los casos en que ella puede producirse. No solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, esto es, sucesor a título universal, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo”¹⁵².

PRESCRIPCIÓN.- Según el artículo 1135 del Código Civil Federal es un medio de adquirir bienes o librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la Ley. De lo anterior se observan dos tipos de prescripción: la adquisitiva o liberatoria. “Ahora bien, el único tipo de prescripción que contempla nuestro Derecho Fiscal Positivo es la prescripción liberatoria”¹⁵³; opera en contra del fisco y del contribuyente.

“La prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, a saber:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones; y
2. La obligación a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos que le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley; en este último caso se encuentra, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, en el que, no obstante que hay un pago de lo indebido, procede, bajo ciertas condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe del impuesto que hubiere pagado.

Por consiguiente, en materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco,

¹⁵² Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 180

¹⁵³ Arriola Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 579

por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece”¹⁵⁴.

Prescriben los créditos fiscales mas no las facultades de comprobación, dado que en este segundo caso la figura es la caducidad.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación hace referencia a la prescripción como sigue:

Art. 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

“La prescripción puede hacerse valer indistintamente a través de una excepción procesal, o bien como una solicitud administrativa. Esta característica opera de la siguiente manera:

○ Si el fisco pretende hacer efectivo un crédito fiscal prescrito, el afectado, al imponer el recurso o medio de defensa legal que proceda, debe oponer a dicha acción de cobro la excepción de prescripción. Esta regla también opera en beneficio de la autoridad tributaria, al intentar los particulares solicitar alguna devolución de contribuciones.

○ Cuando se hay configurado ya la prescripción de un tributo y el fisco no haya intentado ninguna acción de cobro, el contribuyente interesado, a fin de tener seguridad jurídica, puede solicitar en la vía administrativa correspondiente la declaratoria de prescripción por parte de las autoridades fiscales respectivas.”¹⁵⁵

“Una de las características esenciales de la prescripción liberatoria consiste en que, para que se configure, debe haber una total inactividad por parte del acreedor. Por lo tanto, principalmente las gestiones de cobro notificadas al deudor ponen fin a esa inactividad e impiden que la prescripción se consume. Ahora bien, si tales gestiones no culminan en un cobro efectivo y reaparece la inactividad del acreedor, el plazo prescriptorio se reanuda de nueva cuenta”¹⁵⁶.

“El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del

¹⁵⁴ Arrijoa Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 579

¹⁵⁵ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa. México 2009. Op. Cit. Pág. 375.

¹⁵⁶ Arrijoa Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 580.

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

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 del CFF, también se suspenderá el plazo de la prescripción.¹⁵⁷

CADUCIDAD.- “La caducidad es la institución jurídica que priva de sus facultades a las autoridades fiscales cuando no las ejercen en el plazo que la ley determina.”¹⁵⁸

Para Arrijo Vizcaino “la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años”¹⁵⁹

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación contiene lo relativo a esta figura jurídica, como sigue:

Art. 67 CFF.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel 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, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto al impuesto al valor agregado o

¹⁵⁷ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 194.

¹⁵⁸ Idem. Pág. 194

¹⁵⁹ Idem. Pág. 194

del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea 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 la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

“La caducidad provoca la pérdida de un derecho o la facultad para deducir una acción, ya sea impidiendo su promoción o la continuación del procedimiento... Para que opere, se establecen dos plazos: cinco años o 10 años.”¹⁶⁰

Continúa citando el artículo 67 del Código:

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII de este Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o 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 hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolida su resultado fiscal en los términos de los dispuesto por 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.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 de este Código para emitirla. De no emitirse la resolución, 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. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, 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 o de siete años, según corresponda.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

“En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 26, fracs. III, VII y X del *Código Fiscal de la Federación*, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

¹⁶⁰ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 186

Los casos a que se refiere el artículo citado, en la fracción de cuenta, son los siguientes:

1. Liquidadores y síndicos, por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión.
2. La persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida:
 - a) La Dirección General;
 - b) La Gerencia General, o
 - c) La administración única de las personas morales”

“Se incurrirá en responsabilidad solidaria por las contribuciones causadas o no retenidas cuando la sociedad:

- a) *No solicite su inscripción* el registro federal de contribuyentes.
- b) *Cambien su domicilio sin presentar el aviso* correspondiente en los términos del Reglamento de este código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio de una vista y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) *No lleve contabilidad*, la oculte o la destruya.
- d) *Desocupe el local* donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del Código Fiscal Federal.”¹⁶¹

“A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:

- a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos;
- b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios;
- c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales”.¹⁶²

En términos generales esta extinción de facultades opera en un plazo de 5 años o a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo el caso de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como respecto de ejercicios en que omita la presentación de su declaración, o de 5 años en los casos de responsabilidad solidaria asumida por terceros, a partir de que la garantía de interés fiscal resulte insuficiente.

Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva a la solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no lo manifiesta.

¹⁶¹ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 186.

¹⁶² Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 584

CANCELACIÓN.- Existen dos posturas dentro de esta figura para indicar si es una forma de extinguir o no las obligaciones fiscales, a saber la primera reflexión de Kaye Dionisio indica que: “Cancelar un crédito fiscal significa la extinción de una deuda al Fisco Federal mediante la anulación de un documento”¹⁶³, por su parte Hugo Carrasco Iriarte señala 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*. Con base en esta afirmación, contenida en el último párrafo del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, se debe concluir que la cancelación no es una forma de extinción de la obligación fiscal determinada en cantidad líquida.”¹⁶⁴

La cancelación puede generarse en dos situaciones:

- Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, para el Fisco resultaría imposible cobrar el crédito.
- Por incosteabilidad del cobro, se da cuando la autoridad tiene que invertir mayores recursos para poder efectuar la recuperación del crédito fiscal.

A continuación se hace mención en el artículo siguiente:

Art. 146-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por *incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor* o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.

“La cancelación se refiere exclusivamente al crédito fiscal, pero nunca a la obligación fiscal que no es objeto de cancelación.

¹⁶³ Kaye Dionisio J/ Kaye Truegba Crhistian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Edit. Themis, México, 2003. Op. Cit. Pág. 165

¹⁶⁴ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 196.

La cancelación de los créditos fiscales se realiza a nivel interno de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esto es, su procedimiento es oficioso. Para su procedencia el crédito debe encontrarse registrado en la Contabilidad de la Hacienda Pública Federal, su cancelación debe ser solicitada por las Oficinas Federales de Hacienda, las que deben justificar la necesidad de la medida; la previa solicitud de la Oficina Federal de Hacienda a la Tesorería de la Federación, cuyo personal será responsable de los daños y perjuicios que resiente el Fisco, si se descubre que asentó algún hecho falso o no tuvo el cuidado necesario para comprobar los que deban dar base a la cancelación.”¹⁶⁵

Para Sergio Francisco de la Garza “es una necesaria práctica que tiene como objeto depurar los créditos pendientes de cobro, mediante los castigos procedentes, lo que además produce el efecto de liberar de responsabilidad a los funcionarios y empleados del Fisco; pero esta depuración no debe tener como consecuencia el que extinga el crédito fiscal. Las provisiones que los acreedores en general hacen para cuentas dudosas e incobrables no tienen, en el derecho común, el efecto de liberar a los deudores. No se ve razón para que este efecto sí se produzca cuando el acreedor es el Fisco Federal. La Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación prevé, en sus preceptos, los casos en los que procede la cancelación de los créditos y los procedimientos para hacerlo, con efectos sólo en el seno de la administración pública y sin que con la cancelación se extinga el crédito que es precisamente lo que se persigue con la supresión que se propone”¹⁶⁶.

CONDONACIÓN.- Significa que “la ley autoriza u ordena al acreedor el perdón de la deuda”¹⁶⁷, es decir (El SAT) remite la deuda en casos necesarios al deudor (Contribuyente).

La Condonación es una facultad discrecional de la autoridad, es decir, no es obligatorio concederla, los contribuyentes no pueden exigir que se les condone una multa. La autoridad la concederá o no atendiendo a las circunstancias de cada caso en particular.

“La condonación de créditos fiscales se encuentra instituida por el artículo 39 del Código Fiscal y la condonación de multas por el artículo 74 del mismo ordenamiento”.¹⁶⁸

Art. 39 CFF.- El ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

¹⁶⁵ Kaye Dionisio J/ Kaye Truegba Crhistian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Edit. Themis, México, 2003. Op. Cit. Pág. 166

¹⁶⁶ Idem. Pág. 166

¹⁶⁷ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 194.

¹⁶⁸ Idem. Pág. 164

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

“La instancia de condonación de multas deberá presentarse mediante solicitud escrita que contenga los datos necesarios de identificación del contribuyente, en la que se acompañen los documentos relativos, las pruebas que exige la ley y que demuestren las circunstancias de la no comisión de la infracción; la condonación de multas por el Servicio de Administración Tributaria también procede respecto de las que hubiere determinado el propio contribuyente.

La autoridad competente deberá resolver dentro del plazo a que se refiere el artículo 37 del Código Fiscal, esto es, dentro de los cuatro meses antes a que se haya promovido la instancia, la solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y las resoluciones que dicte el Servicio de Administración Tributaria al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su garantía.¹⁶⁹”

Art. 74 CFF.- 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 solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Las multas firmes son las que hayan transcurrido más de 45 días hábiles siguientes al de la fecha en que fue notificada la misma, y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

¹⁶⁹ Kaye Dionisio J/ Kaye Truegba Crhistian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Edit. Themis, México, 2003. Op. Cit. Pág. 164

La autoridad competente para resolver la solicitud de condonación son las administraciones locales jurídicas correspondientes.

Entre los requisitos que debe contener el escrito de solicitud de condonación, están los establecidos en el artículo 18 del CFF:

- 1.- Constar por escrito
- 2.- Nombre, R.F.C. y domicilio del contribuyente, en su caso domicilio para oír y recibir notificaciones.
- 3.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de su promoción, es decir, señalar la Administración Local Jurídica que corresponda y señalar con claridad que se trata de una solicitud de condonación de multas.
- 4.- Estar firmado por el interesado.
- 5.- Describir el documento que contiene la multa, esto es, señalar cuál es el número de oficio, la fecha de emisión, la autoridad que la impuso, en que cantidad y en su caso, el número del crédito con el que se controla la multa.
- 6.- Señalar la fecha en la que fue notificada la multa.

Documentos que se deben acompañar al escrito de solicitud de condonación de multas:

- 1.- El documento mediante el cual se acredite la personalidad, cuando proceda.
- 2.- El oficio en el que se impuso la multa de la cual se solicita la condonación.
- 3.- Constancia de notificación por medio de la cual se dio a conocer el oficio que contiene la multa.
- 4.- Las dos últimas declaraciones anuales que al efecto haya presentado.
- 5.- En el caso de que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar la declaración anual, tendrán que presentar sus pagos provisionales correspondientes a los dos últimos ejercicios, o bien si tampoco se encuentra obligado a efectuar pagos provisionales por tratarse de un asalariado, deberá de aportar la constancia de percepciones y retenciones.
- 6.- Estado de posición financiera analítico con números al cierre del ejercicio y a la fecha más reciente de la presentación de la solicitud de condonación, cuando se trate de personas morales o personas físicas con actividades empresariales.
- 7.- Cualquier otro documento que el solicitante considere como favorable a sus intereses.

Cuando el escrito no reúne todos los requisitos antes mencionados o bien no se acompañan las referidas pruebas, la autoridad devolverá la solicitud de condonación para que cuando se reúnan los requisitos faltantes el contribuyente pueda presentar una nueva solicitud de condonación de multa.

Clases de condonación

Condonación total procede sólo si se da alguno de los siguientes supuestos:

- a) No haber cometido la infracción que dio origen a la multa
- b) Haber incurrido en la infracción que dio origen a la multa, por causas de fuerza mayor o caso fortuito, legalmente acreditables.
- c) Haber subsanado en forma espontánea la omisión incurrida en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, antes de que mediara orden de visita, requerimiento o gestión de autoridad tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

- d) Existir duplicidad de multas al haberse impuesto anteriormente una idéntica en todos sus conceptos.
- e) En los casos en que un contribuyente se haya auto impuesto la misma por error y se compruebe fehacientemente esta situación.

“El artículo 70-A CFF prevé condonación hasta 100% de multas y disminución de recargos derivados de actos de comprobación”¹⁷⁰, el cual indica:

Art. 70-A CFF.- Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

I. Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.

II. Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

III. En el caso de que esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado u opte por hacerlo, en los términos de los artículos 32-A y 52 de este Código, no se hubieran observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente.

IV. Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

V. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

VI. No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

VII. No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se le haya notificado la resolución respectiva.

¹⁷⁰ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 196.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

Condonación parcial procede cuando se demuestre la mala situación económica del contribuyente o las circunstancias con que fueron cometidas las infracciones.

En la condonación parcial el porcentaje a condonar fluctuará de entre un 20% y un 99% de acuerdo a las circunstancias del caso específico, dicho porcentaje se aplicará sobre el monto histórico de la multa, es decir, sin tomar en consideración la actualización, ni los recargos.

Para el caso de multas auto-impuestas se establece lo siguiente:

- a) De acuerdo a las circunstancias del caso concreto, la autoridad podrá otorgar la condonación de entre un 40% y un 60% del monto histórico de la multa.
- b) Para efectos de que proceda la condonación de la multa auto-impuesta, es requisito indispensable que el contribuyente entere en una sola exhibición los impuestos, conjuntamente con sus accesorios y multas, y con posterioridad solicite la condonación de la multa ya pagada.
- c) La condonación de la multa auto-impuesta y ya pagada, no dará lugar a devolución alguna o actualización de la multa pagada.

La solicitud de condonación de multas solo dará lugar a la suspensión de procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Artículo 70 CFF.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

...

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

Como se observa dicha reducción sólo procede para las personas físicas que tributen en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

2.2. La **COMPENSACION** en materia fiscal “es una forma de extinguir los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el

contribuyente le adeuda determinados impuestos al fisco, pero este último a su vez está obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente. En consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el monto de la deuda menor”.¹⁷¹

“Esta figura jurídica no la aceptan de manera unánime los tratadistas del derecho fiscal”¹⁷², no obstante, el Código Fiscal de la Federación lo regula a través del siguiente:

Artículo 23 CFF.- 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 tenga destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquel 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 anterior se observa que para que proceda la compensación en materia fiscal, se tienen que dar los siguientes supuestos:

- Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.
- Que el crédito a favor del particular y el pago que se vaya a realizar deriven de impuestos federales.
- Que los impuestos federales sean distintos de los que se causen con motivo de la importación, es decir del IGI, DTA, etc.
- Que los administre la misma autoridad, y
- Que no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

“Los presupuestos que deben darse para que proceda la compensación, se derivan del principio de que la compensación debe procurar a las partes el equivalente de un pago y son las siguientes:

1. *Reciprocidad y propio derecho.* Es necesario que los acreedores y deudores lo sean por propio derecho y obligación propia.

2. *Principalidad de obligaciones.* Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes.

3. *Fungibilidad.* El principio de los créditos fiscales compensables debe ser el sentido de que los mismos sean en dinero; no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie, pueda compensarse por el interés que tiene el Estado en recibir precisamente los bienes en especie.

4. *Liquidez.* Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida a aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.

¹⁷¹ Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 574

¹⁷² Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 182

5. *Exigibilidad y firmeza.* Los créditos compensables deben ser exigibles y no estar sujetos a una controversia para poder ser exigibles.

6. *Libre disposición de los créditos.* No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos están sujetos a embargo o cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.

7. *Procedencia.* El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación exige que ambos créditos procedan de la aplicación de leyes tributarias.¹⁷³

2.3. El concepto de **Compensación de Oficio** está regulado en el artículo 23, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual cita:

"Las autoridades podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación".

Nótese que en este caso se notifica personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

2.4. El referido artículo 23 del Código en mención "establece diversos **requisitos para que pueda tener lugar la compensación como un medio de extinguir obligaciones tributarias.** Dentro de esos requisitos, destacan de manera especial los siguientes:

1. Sólo tiene derecho a llevar a cabo la compensación aquellos contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones periódicas, como es el caso de quienes están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Por el contrario, quienes no se encuentran en esa situación porque sus tributos no derivan de una autodeterminación personal, sino de una resolución de la autoridad hacendaria, como es el caso de las contribuciones especiales, de algunos derechos y de ciertos impuestos especiales, no tienen esa posibilidad, aun cuando lleguen a quedar colocados en la hipótesis de ser acreedores y deudores recíprocos del Fisco.

2. La compensación puede hacerse de manera "universal", esto significa que los contribuyentes pueden 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 las mismas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, incluyendo sus accesorios. Para este efecto, basta con que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, en los términos del 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 el

¹⁷³ Kaye Dionisio J., Kaye Trueba Christian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*. Edit. Themis. México 2003. Op. Cit. Pág. 160

que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días (hábiles) siguientes a aquel en el que la misma se haya efectuado.- Este mecanismo permite la compensación de impuestos federales diversos como puede serlo el compensar saldos a favor en materia del impuesto al valor agregado contra saldos a cargo en materia del impuesto sobre la renta, para no citar sino a los dos impuestos federales más importantes.

3. La compensación comprende tanto el adeudo principal como los tributos accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución).

4. 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 devolución¹⁷⁴.

2.5. **ACREDITAMIENTO**.- A fin de tener un mayor análisis del acreditamiento para efectos de la compensación o devolución, en el capítulo cuarto te retomará este tema en forma más analítica, por lo pronto basta con saber que “consiste en restar al impuesto que se debe pagar el impuesto cobrado o trasladado, mediante el procedimiento correspondiente”¹⁷⁵.

Para efectos del *impuesto sobre la renta* “es la disminución que se efectúa, de alguna cantidad pagada con anterioridad, de un estímulo fiscal o de un subsidio, para efectos de determinar el monto o cantidad por pagar en la declaración de pago provisional o definitivo o, en su caso, del ejercicio”¹⁷⁶.

Para el *impuesto al valor agregado* “consiste en restar del impuesto trasladado y cobrado, el IVA que nos trasladaron y que pagamos por la adquisición de bienes o servicios necesarios para vender un producto, prestar un servicio, u otorgar el uso o goce temporal de un bien; sin embargo, no en todos los casos el IVA pagado se puede acreditar en su totalidad, y para tener derecho a acreditarlo se debe cumplir una serie de requisitos (Artículo 4º de la Ley del IVA)”¹⁷⁷.

Para la *Ley del IEPS* (artículo 4º de la misma), “consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicha ley, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos 2º, fracción I, inciso c), segundo y tercer párrafos y 2º-C, de dicha ley, según sea el caso. No obstante la ‘sencillez’ del concepto señalado, éste encierra una buena cantidad de supuestos necesarios para poder realizar el acreditamiento de dicho impuesto”¹⁷⁸.

¹⁷⁴ Arrija Vizcaíno Adolfo. *Derechos Fiscal*, 15ª edición. Editorial Themis. México, 2010. Op. Cit. Pág. 575

¹⁷⁵ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 185

¹⁷⁶ Pérez Chávez Campero Fol.- *Compensación, Acreditamiento*. Taxx Editores. México 2010. Pág. 65

¹⁷⁷ Idem. Pág. 287

¹⁷⁸ Idem. Pág. 397

Para el *IDE* (artículo 7º de la ley de la materia), “el impuesto efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate será acreditable contra el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el mismo ejercicio, salvo que ya hubiese sido acreditado contra el ISR retenido a terceros o compensado contra otras contribuciones federales a su cargo o hubiese solicitado su devolución”.¹⁷⁹

Para el *IETU* (artículo artículo 8º) Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio a cargo, los pagos provisionales calculados conforme al artículo 10, efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio, así como diversos acreditamientos señalados en el Decreto complementario de dicha ley.

3.1. El **saldo a favor** se puede originar por la mecánica establecida por cada ley fiscal especial, surge como consecuencia de haber pagado en exceso el impuesto a cargo, por lo que el contribuyente puede utilizarlo ya sea para disminuirlo cuando tenga un importe a cargo, compensar o solicitar su devolución.

“Los saldos a favor se presentan cuando los pagos que se efectúan por las contribuciones a cargo se cubren en mayor cantidad de la debida, o bien por el hecho de que la actividad que se realiza genera la causación de un determinado impuesto pero de manera virtual, ya que no se expresa en el precio final.

En el primer supuesto planteado se pagó en exceso o bien se enteró indebidamente una contribución.

Sin embargo, también se puede dar la segunda hipótesis, que consiste en que el saldo a favor se genera a partir de un acto o actividad que está contemplado en la ley como gravado, pero que al llegar al consumidor final, la venta o prestación de servicios de que se trate, está sujeta a tasa cero.

Como ejemplo de lo anterior tenemos los productos alimenticios o medicinas, que en los procesos de fabricación, producción, transformación, procesamiento y comercialización, se traslada el impuesto al valor agregado en cada una de las etapas de consumo; sin embargo, al llegar al consumidor final, los impuestos que se han trasladado en las citadas fases ya no se puede repercutir, toda vez que la ley de la materia los considera productos sujetos a la tasa 0%.

La simple operación matemática origina que cualquier cantidad multiplicada por el 0%, dará como resultado 0 (cero), y esto da lugar a que el impuesto que se pagó en cada etapa, el vendedor final no lo pueda recuperar, por lo que necesariamente se origina un saldo a favor entre los impuestos acreditables y los trasladados.¹⁸⁰

¹⁷⁹ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*- IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 457

¹⁸⁰ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa. México 2009. Op. Cit. Pág. 159

Se considera saldo a favor de IVA cuando el acreditamiento es mayor que el IVA trasladado, es decir se pagaron más gastos con IVA de lo que se vendió; en el caso del ISR puede surgir cuando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio son mayores a la determinación del cálculo anual, por lo que se convierten en un saldo a favor que se podrá solicitar o compensar, para este último caso, el artículo 23 del Código Fiscal refiere 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 impuestos federales.

3.2. “Existen profundas diferencias en el concepto de **pago de lo indebido** en el derecho federal común y en el Derecho Tributario, debido a que la naturaleza de este último supone una relación totalmente distinta entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la que existe entre particulares; de ahí podemos señalar que en el derecho fiscal, el pago de una determinada contribución se realiza en cumplimiento de una ley en cuya formación y contenido no interviene el particular, siendo que en el derecho civil, el pago se efectúa para liberarse de una obligación derivada de un pacto o convenio celebrado entre particulares.

En el derecho federal común se entiende como pago de lo indebido a la entrega indebida, por error fortuito, o provocado por un tercero, ignorándolo el que se beneficia con el error, de una cosa cierta.

En efecto, solamente encontraremos en materia fiscal la figura del error cuando el contribuyente entera al Fisco Federal un impuesto del que no es causante, bien cuando al momento de determinar una contribución a su cargo, por error, calcula una cantidad mayor a la que realmente está obligado a pagar, ya sea por un error al momento de calcular la base o porque aplicó una tasa mayor a la que debía, etc.”¹⁸¹

No puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo pretende dar cumplimiento a obligaciones inexistentes, o bien efectuó en exceso pago de lo que tenía a su cargo, tan es así, que el artículo 22 del Código Fiscal contempla la figura de la “devolución del pago de lo indebido”, en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.

3.3. Una vez que se haya efectuado el cálculo correspondiente a los impuestos federales, y a partir de la fecha en la que se ocasiona la obligación de efectuar el entero de las obligaciones fiscales, dicha cantidad se le conoce como *crédito fiscal*; cuyo concepto está considerado en el artículo 4º del Código Fiscal Federal que a la letra dice:

¹⁸¹ Kaye Dionisio J., Kaye Trueba Christian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*. Edit. Themis. México 2003. Op. Cit. Pág. 205.

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados **que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios**, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos 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.

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.

“...los créditos fiscales son, como cita la ley, los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos descentralizados (IMSS, INFONAVIT, etc.) los cuales se integran por: contribuciones, recargos, sanciones (multas), gastos de ejecución, Indemnizaciones por cheques devueltos”.¹⁸²

No obstante, “la redacción del Código Fiscal de la Federación de 1967 resultaba más precisa, ya que establecía lo siguiente:

Art. 18.- El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.”¹⁸³

Para el profesor Ortega Carreón, no toda actividad económica contemplada en la Ley Fiscal Especial, genera un crédito fiscal, sino únicamente obligaciones fiscales de hacer, no hacer y tolerar, revisando la hipótesis, hay tres momentos del crédito fiscal a saber: 1. La obligación fiscal, 2. La cuantía fiscal y 3. Su exigibilidad, los cuales se pueden traducir en las siguientes interrogantes: 1. ¿Qué impuesto es el que debo pagar? para contestar esta pregunta se requiere saber el régimen en el que el contribuyente debe tributar para saber sus obligaciones fiscales y poderlas cumplir, 2. ¿Cuánto debo pagar? dependerá de cada ley fiscal especial dado que en cada una de ellas se determina el procedimiento a seguir para poder efectuar el pago correspondiente, dicha mecánica si se elabora erróneamente ocasionará actualización y recargos, o bien, pago de lo indebido y 3. ¿Cuándo debo pagar? el plazo para pagar también está precisado en cada disposición en particular, no obstante, el artículo 11 del Código Fiscal Federal refiere que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculan por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario. Adicionalmente, a través de la resolución miscelánea, se tiene la facilidad de pagar de acuerdo al sexto dígito numérico del registro federal de contribuyentes, el cual recorre dicho calendario después del día 17 del mes posterior al que corresponda el pago.

¹⁸² Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa. México, 2009. Op. Cit. Pág. 80

¹⁸³ Idem. Pág. 80

CAPÍTULO III

Análisis de Compensaciones en Impuestos Federales

1. Mecánica de Compensación en los impuestos federales: 1.1. Impuesto al Valor Agregado. 1.2. Impuesto Sobre la Renta. 1.3. Impuesto Empresarial a Tasa Única. 1.4. Otros Impuestos Federales. 2. Compensación Universal: 2.1. Supuestos en los que aplica. 2.2. Supuestos en los que no aplica. 2.3. Esquema del servicio de compensaciones del SAT. 3. Consecuencias de compensaciones indebidas: 3.1. Actualización. 3.2. Recargos. 3.3. Sanciones.

1. Recordemos que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación indica 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 impuestos federales. La forma de efectuarlo está inmersa en el artículo 31 del mismo ordenamiento al señalar “Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos se presentará una declaración estadística. Para poder dar cumplimiento a la autoridad hacendaria con respecto a la procedencia de alguna compensación se requiere presentar el formulario con los anexos correspondientes, dependiendo del saldo a favor del que se derive, por lo que en este tercer capítulo se analizará la mecánica de compensación para impuestos federales, los procedimientos de acreditamiento que pueden ocasionar saldos a favor, se estudiará la compensación universal, se revisarán las improcedencias de compensaciones, así como los plazos, formatos e información que se debe presentar ante el Sistema de Administración Tributaria, para que la autoridad determine la procedencia o improcedencia de la solicitud de compensación, de conformidad con los artículos ya referidos: 23 y 31 del Código Fiscal, así como las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y demás disposiciones relativas en la materia.

Asimismo, se revisará en cada impuesto información general con respecto a la *solicitud de devolución*, dado que la autoridad lo considera dentro del propio apartado de compensaciones, haciendo la aclaración que una vez ejercida cualquiera de las dos opciones no podrá variarse, salvo disposiciones expresas.

1.1. Impuesto al Valor Agregado.

La mecánica para efectuar una compensación de IVA está contenida en los artículos 23 y 31 del Código Fiscal de la Federación, 6º de la Ley del IVA, 23 RIVA y en las reglas I.2.5.3, I.2.5.5, II.2.3.6 y otras aplicables de la resolución miscelánea fiscal (RMF) publicada en el D.O.F. el 30 de junio del 2010.

El referido artículo 6º de la Ley del IVA indica que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo, solicitar su devolución o llevar a cabo su COMPENSACION contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código citado y en el caso de que realice la COMPENSACION y resulte un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su DEVOLUCION, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Ahora bien, la regla I.2.5.3 de la RMF nos indica que los contribuyentes que opten por COMPENSAR las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, podrán efectuarla, inclusive, contra saldos del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que se haya manifestado este último con anterioridad a la presentación del saldo a cargo.

Lo anterior puede aplicarse al Impuesto al Valor Agregado, dado que los pagos se hacen en los mismos periodos y en las mismas fechas que las del Impuesto Sobre la Renta (mensualmente LIVA art. 2º C), además de que son considerados pagos definitivos.

El artículo 1º de la Ley del IVA indica la mecánica de determinación: “El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido”.

Mecánica de la determinación del Impuesto al Valor Agregado:

Valor total de IVA Traslado y Cobrado

(Por las ventas efectuadas en el periodo)

(-) Valor total de IVA Acreditable y Pagado

(Por los gastos efectuados en el periodo)

(=) IVA Acreditable

(-) IVA Retenido

(=) IVA a Cargo

Supongamos que el contribuyente “X” importó mercancía en el mes de enero del 2011 por U\$3,000.00 dólares con un tipo de cambio de \$13.00, lo que equivale a \$39,000.00 pesos, dando lugar a pagar en la aduana el 16% del IVA por \$6,240.00, nuestra pregunta sería ¿si todavía no efectúa pago alguno al proveedor, es posible que pueda acreditar el IVA pagado en la aduana? La respuesta sería afirmativa, según el artículo 15 del reglamento de la propia Ley.

A primera vista, se puede observar que el acreditamiento del IVA se efectúa en el momento en que se realiza el pago, pero primero revisemos en qué consiste el acreditamiento: “consiste en restar del impuesto trasladado y cobrado, el IVA que nos trasladaron y que pagamos por la adquisición de bienes o servicios necesarios para vender un producto, prestar un servicio, u otorgar el uso o goce temporal de un bien; sin embargo, no en todos los casos

el IVA pagado se puede acreditar en su totalidad, y para tener derecho a ello se debe cumplir con una serie de requisitos (Artículo 4º de la Ley del IVA)¹⁸⁴.

“Proporción de acreditamiento, conforme a la fracción V del art. 5º LIVA.

Valor total de los actos o actividades gravados,
incluso con la tasa del 0%, correspondientes al mes

(/) Valor total de los actos o actividades realizados en el mes

(=) Proporción de acreditamiento

En lugar de calcular en forma mensual la proporción de acreditamiento conforme a la mecánica prevista en el artículo 5º, fracción V, de la LIVA, los contribuyentes pueden optar por calcular una proporción anual, misma que deberán emplear para calcular la parte del IVA acreditable correspondiente a las erogaciones relacionadas con actos o actividades gravados o exentos.

Los contribuyentes que ejerzan la opción deberán aplicarla respecto de todas las erogaciones por la adquisición de bienes, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, relacionados con la realización de actividades gravadas y exentas, durante un periodo de 60 meses contados a partir del mes en que se haya ejercido la opción.

Proporción de acreditamiento anual

Valor total de los actos o actividades gravados,
incluso con la tasa del 0%, realizados en el año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el IVA acreditable

(/) Valor total de los actos o actividades realizados en el año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el IVA acreditable

(=) Proporción de acreditamiento

Al ser utilizadas las erogaciones efectuadas para la adquisición de bienes, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, exclusivamente con actos o actividades gravados, se tiene derecho a acreditar el monto total del IVA que les hubiese sido trasladado en el mes, correspondiente a éstas, siempre que se cumplan con los demás requisitos previstos en el artículo 5º de la LIVA¹⁸⁵.

Cuando procede el acreditamiento del IVA, se pueden observar dos escenarios: primero que el IVA cobrado por la enajenación sea mayor al IVA pagado, en este caso se tendrá un IVA a cargo; segundo, que el IVA que se pague por las erogaciones efectuadas sea mayor al IVA que se cobre por los ingresos obtenidos, en este caso, se tendría un IVA a favor, el cual nos indica el artículo 6º de la propia Ley en la materia que el contribuyente tendrá las siguientes opciones:

1. Acreditarlo contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes, hasta agotarlo.
2. Solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del mismo.

¹⁸⁴ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. TAXX Editores. México 2010. Op. Cit. Pág 287

¹⁸⁵ Idem. Págs. 297-303

3. *Llevar a cabo su compensación* contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF). Ahora bien, en el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Los saldos que sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

“Cabe señalar que la regla I.2.5.3. de la RMF establece que los contribuyentes que opten por compensar las cantidades de IVA que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, podrán efectuarla, inclusive, contra saldos a cargo del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que además de cumplir con los requisitos a que se refieren los artículos 6º de la Ley del IVA y 23 del CFF, hayan manifestado el saldo a favor con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

Asimismo, el artículo 23 del Reglamento de la Ley del IVA establece que cuando se presenten declaraciones complementarias sustituyendo los datos de la original, en virtud de las cuales resulten saldos a favor o se incrementen los que habían sido declarados, el contribuyente podrá, entre otros supuestos: optar por solicitar su devolución, por continuar el acreditamiento del saldo a favor en la siguiente declaración de pago al día en que se presente la declaración complementaria o *llevar a cabo su compensación* conforme a lo dispuesto en el artículo 6º de la Ley del IVA”¹⁸⁶.

Si el contribuyente “X” tiene gastos en el mismo mes de enero por \$20,000.00 y paga el IVA del 16% por \$3,200 más el acreditamiento del IVA pagado en aduana por \$6,240.00, tendría un total por acreditar de \$9,440.00, el cual podrá disminuir del IVA por ventas del mismo periodo de \$50,000.00 más IVA, es decir, \$8,000.00 quedando como sigue:

	Enero 2011	Febrero 2011
IVA Cobrado	\$8,000.00	\$7,200.00
(-) IVA Pagado	\$9,440.00*	\$6,080.00
(=) Saldo a favor	(\$1,440.00)	
Saldo a cargo		\$1,120.00
(-) Saldo a favor del periodo anterior		(\$1,440.00)
Importe a pagar		0.00

*Corresponde a gastos erogados por actividades gravadas (acreditamiento al 100%)

Como se observa el remanente de saldo a favor por \$320.00 deberá seguir para el periodo de Marzo y como consecuencia sólo tendría que presentar declaración estadística en el periodo de febrero del 2011.

¹⁸⁶ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. TAXX Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 17

En caso de que el contribuyente hubiera optado por seguir el procedimiento de de compensación sería la siguiente mecánica:

	Enero 2011
ISR a cargo	\$3,000.00
(-) Saldo a favor de IVA	(\$1,440.00)
ISR a pagar	\$1,560.00

Dependiendo de la situación de cada contribuyente se tendría que analizar la conveniencia de efectuar el acreditamiento o en su caso la compensación. Cuando existe una devolución o cancelación de mercancía al proveedor extranjero, debe de conservarse el acreditamiento del IVA, toda vez que sigue un tratamiento diferente a las devoluciones nacionales, al respecto "... en la hipótesis prevista en la Ley es el proveedor quien debe cancelar y restituir el IVA causado, y en el caso de las importaciones resulta que no hay lugar a esa cancelación por el proveedor extranjero porque no es el contribuyente de IVA sino el propio importador"¹⁸⁷

Es importante aclarar que una vez efectuado el acreditamiento de IVA puede resultar lo siguiente: tener importe a cargo (el cual se puede compensar con saldo a favor de otro impuesto), presentar declaración estadística en ceros cuando no se tenga importe a cargo, o bien tener saldo a favor, mismo que debe presentarse en el portal del banco. Se puede dar el caso de compensar IVA contra IVA, cuando se tenga un importe a cargo de IVA que se dejó de pagar en un periodo, pero en el futuro hubo saldo a favor de IVA, es decir, si en nuestro ejemplo, si el resultado a cargo hubiera sido en el mes de enero del 2011 por \$1,120.00 y el resultado a favor en el mes de febrero (\$1,440.00) el saldo a favor puede compensarse contra el saldo a cargo, aplicando el siguiente criterio del SAT 102/2009/IVA

102/2009/IVA Compensación de impuesto al valor agregado:

El saldo a favor del IVA de un mes posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a meses anteriores, con su respectiva actualización y recargos, de conformidad con los artículos 6º, de la Ley del IVA y 23 del Código Fiscal.

Anteriormente el SAT había dado a conocer el criterio 81/2001 IVA para aplicar la compensación por ejercicio, dado que el IVA no era determinado en forma mensual y definitiva, sino por ejercicio como sigue:

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

Mecánica de Compensación de saldo a favor de IVA contra ISR:

Ejemplo:

Persona moral del régimen general de LISR

1. Saldo a favor de IVA manifestado en la declaración de septiembre del 2009 por \$150,000.00 presentado en el banco el 17 de octubre del 2009
2. Saldo a cargo de ISR del mes de noviembre del 2009 por \$175,000.00

¹⁸⁷ Pérez Inda Luis M. *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Edit. ISEF. México 1999. Pág. 91

3. Fecha en que se pretende presentar la declaración 17 de diciembre del 2010

Resolución:

1.- Se manifestará en el portal bancario primero el saldo a favor del IVA, en caso de que no se hubiese presentado con anterioridad, tal y como lo señala la regla I.2.5.3 de la RMF.

2.- No se aplicará actualización y recargos de conformidad con el 9º del RCFF hasta por el monto del saldo a favor causado con anterioridad, es decir, por \$150,000.00.

3.- Se efectuará el cálculo de actualización y recargos por la diferencia que no cubre el saldo a favor del IVA, es decir, por \$25,000.00 de conformidad con los artículos 17-A y 21 del CFF como sigue:

INPC del mes anterior al mes en que se efectúa el pago

(/) INPC del mes anterior al mes en que debió efectuarse el pago _____

(=) Factor de actualización a aplicar al monto no cubierto por el saldo a favor

INPC Nov-09	137.970	1.0082
INPC Sep-09	136.844	

Monto pendiente de pago \$25,000.00

(x) Factor de actualización 1.0082

(=) Monto actualizado \$25,205.00

La actualización que se entera es por \$205.00

(x) Tasa de recargos (1.13 por cada mes no pagado)

(=) Monto de recargos a enterar

Para el cálculo de los recargos se aplica sobre el monto actualizado, en este caso no hay porque se efectúa en la fecha señalada para pago.

4.- Enterar el monto total a cargo en el portal bancario, aplicar la compensación hasta por el importe del saldo a favor, a la diferencia que resulte a cargo se le adiciona los campos de la actualización más los recargos y transferir los fondos por \$25,205.00.

5.- "Cuando se realice la compensación de un saldo a favor del IVA, se deberá acompañar la siguiente documentación:

a) Si la declaración se presentó en formato autorizado (papel), original (para cotejo) y dos fotocopias de la declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria en la que se manifieste el saldo a favor que se compensa.

En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria, se deberá presentar original (para cotejo) y dos copias de la declaración normal y complementaria(s) anterior(es).

b) Original (para cotejo) y dos copias de la declaración del ejercicio, con saldo a favor del IVA correspondiente a ejercicios anteriores, que forme parte del saldo a favor que se compensa.

c) Si la presentación se efectuó por el esquema anterior de medios electrónicos (banca electrónica o en ventanilla bancaria), se debe presentar original (para cotejo) y copia del acuse del recibo.

d) Si la presentación se efectuó mediante el esquema de pagos por Internet o en ventanilla bancaria con tarjeta tributaria, se debe indicar el número de operación (folio)

e) Original (para cotejo) y copia de los comprobantes del impuesto acreditable retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etcétera.

f) Anexo 1 "Determinación del saldo a favor del IVA", de las formas fiscales 32 "Solicitud de devolución" y 41 "Aviso de compensación", por triplicado.

No se deberá considerar obligatorio anexar al trámite como parte de los comprobantes de pago, las facturas de operaciones realizadas con proveedores, arrendadores o prestadores de servicios y de comercio exterior, los cuales sólo podrán solicitarse mediante requerimiento de información adicional tanto en compensaciones como en devoluciones.

g) Dispositivo magnético que contenga la relación de proveedores, prestadores de servicios o arrendadores que representen el 80% del valor de las operaciones o la relación de la totalidad de operaciones de comercio exterior.

Para tal efecto, se deberán presentar los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 10, inciso d, punto (2), del anexo 1 de la misma resolución que contengan la relación de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de las operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación)

h) Original (para cotejo) y copia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal, según sea el caso, la cual podrá ser cualquiera de las siguientes:

- Credencial de elector
- Pasaporte
- Cartilla del Servicio Militar Nacional (SMN)
- Cédula profesional

i) En caso de fusión o escisión, copia del acta protocolizada ante notario; sólo si se trata de la primera promoción que se realice.

j) Si es la primera vez que se presenta el aviso de compensación o se hace ante una unidad administrativa diferente a la que se venía presentando, se debe incluir original o copia certificada (para cotejo) y copia del acta constitutiva y en su caso original (para cotejo) y copia fotostática del poder notarial que acredita la personalidad del representante legal que promueve.

k) Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya al representante legal, se deberá anexar original (para cotejo) o copia certificada y copia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.”¹⁸⁸

Recientemente en el portal del SAT apareció la leyenda “Próximamente ya no será necesario que para las solicitudes de devolución o avisos de compensación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), presente la información de proveedores, arrendadores y prestadores de servicios, en los medios magnéticos establecidos en la regla II.2.3.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, ya que se tomará la información presentada en la DIOT (Declaración Informativa de Operaciones con Terceros), por ello para que sus solicitudes de devolución o avisos de compensación se resuelvan de forma eficaz, debe cuidar que la información de su declaración esté correcta y no presente inconsistencias”.

Con lo anterior, la autoridad hacendaria pretende simplificar los requisitos necesarios para poder compensar un saldo a favor de IVA, aún así pueden solicitar aclaración de información o pedir declaratoria de algún contador público que pueda dictaminar si se pretende solicitar la devolución del IVA, no obstante, que no es tema de nuestro estudio, considero pertinente adicionar lo que solicitan para comprender mayor la complejidad de los saldos a favor de IVA.

El artículo 6º de la LIVA hace referencia a que “el contribuyente podrá solicitar DEVOLUCION DE UN REMANENTE DESPUES DE COMPENSAR, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Por su parte, el SAT señala el siguiente criterio de devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado:

84/2007/IVA Devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado.

No procede la devolución del remanente de un saldo a favor, si previamente se acreditó contra un pago posterior a la declaración en la que se determinó.

De conformidad con lo establecido en el artículo 6o., primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar la devolución o compensarlo contra otros impuestos.

En ese sentido, con fundamento en la disposición antes señalada no es factible la acumulación de remanentes de saldos a favor pendientes de acreditar, toda vez que el esquema es de **pagos mensuales y definitivos** conforme lo previsto en el artículo 5-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera que en los casos en que los contribuyentes después de haber determinado un saldo a favor, acrediten el mismo en una declaración posterior, resultándoles un remanente, deberán seguir acreditándolo hasta agotarlo, sin que en dicho caso sea procedente su devolución o compensación.

Dentro de los requisitos que aparecen para la solicitud de devolución de un saldo a favor del IVA aparece en el portal de la autoridad lo siguiente:

¹⁸⁸ Abrego Alvarado José Eliseo. *Material del Curso Aplicación práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. INEF. México 2004. Pág. 15

AVISO DE DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR DEL IVA

¿Quiénes lo presentan?

Personas físicas y personas morales que deseen solicitar devolución del saldo a favor.

¿Dónde se presenta?

Previa cita, en la ALSC que corresponda al domicilio fiscal del mismo.

¿Qué documentos se obtienen?

Forma oficial 32 sellada como acuse de recibo.

[Aviso de compensación de saldos a favor del IVA.](#)

¿Cuándo se presenta?

Dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se haya determinado el saldo a favor.

Compromisos de servicio

Atención Personal:

Duración máxima: 30 min. por trámite.

Espera máxima: 5 min. para contribuyentes con cita.

Calidez y amabilidad en el servicio: 100% de los casos

Horario: Lunes a viernes de 8:30 a 15:00 hrs.

Pasos a seguir para realizar el trámite

PERSONAL:

1. Reúna los documentos y registre una cita
2. Acuda al Módulo de Servicios Tributarios y solicite la recepción del trámite de su devolución
3. Reciba y conserve el formato 32 certificado
4. Reciba su devolución o la notificación de rechazo

Disposiciones jurídicas aplicables.

Art. 22 CFF Reglas I.2.5.2., II.2.3.1., II.2.3.5., II.5.1.4 RMF.¹⁸⁹

¹⁸⁹ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro_t/101_11630.html

Tabla 1. Solicitud de Devolución de Saldos a Favor de IVA

No.	DOCUMENTO	CONVENCIONAL				DECLARATORIA DE CPR			
		ALTEX	CERTIFI CADA IMMEX	IMMEX	IVA	ALTEX	CERTIFI CADA IMMEX	IMMEX	IVA
1	Forma oficial 32 "Solicitud de Devolución" (por duplicado)	X	X	X	X	X	X	X	X
2	Anexo A de las formas oficiales 32 y 41 "Origen del saldo a favor" (por duplicado)	X	X	X	X	X	X	X	X
3	Anexo 7 de las formas oficiales 32 y 41 "Determinación del saldo a favor de IVA"	X	X	X	X	X	X	X	X
4	Anexo 7-A de las formas oficiales 32 y 41 "Hoja de trabajo para integrar el IVA"	X	X	X	X	X	X	X	X
5	Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo haga ante una Unidad Administrativa diferente a la que se venía presentando, original o copia certificada y fotocopia del documento (Acta constitutiva y poder notarial, en su caso) que acredite la personalidad del representante legal que promueve.	X	X	X	X	X	X	X	X
6	Cuando se sustituya o designe otro representante legal, además del ya reconocido por la autoridad, deberá anexar original o copia certificada (para cotejo) y fotocopia del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.	X	X	X	X	X	X	X	X
7	Original y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal (credencial de elector, certificado de matrícula consular, pasaporte vigente o cédula profesional)	X	X	X	X	X	X	X	X
8	Comprobantes de impuesto retenido, o pagado (Constancias de retenciones con firma autógrafa, en su caso, sello original; estados de cuenta bancarios, etc.)	X	X	X	X	X	X	X	X
9	La información en unidad de memoria extraíble (USB) o CD con la relación de proveedores, prestadores de servicios o arrendadores que representen el 80% del valor de sus operaciones o la relación de la totalidad de sus operaciones de comercio exterior, se recibirá únicamente para ser capturada en el subsistema.	X	X	X	X	X	X	X	X
10	Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, acompañarán Declaratoria de contador público registrado, cuando dicho contador vaya a emitir para efectos fiscales, dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente que comprenda el periodo al que corresponda el saldo a favor.	X	X	X	X	X	X	X	X
11	Papeles de trabajo (duplicado), en los cuales demuestre cómo determinó el importe del IVA a reintegrar o incrementar derivado del ajuste, cuando haya elegido la mecánica establecida en el artículo 4º de la LIVA. (Aplica para saldos a favor de periodos 2005 en adelante), cuando en el anexo No. 7 de las formas oficiales 32 y 41 se indiquen importes en los renglones "c" (del recuadro IVA ACREDITABLE DEL PERIODO) y "f" (del recuadro SALDO A FAVOR DE IVA DETERMINADO EN EL PERIODO) ,	X	X	X	X	X	X	X	X
12	Tratándose de contribuyentes que proporcionen el suministro de agua para uso doméstico, que hayan obtenido la devolución de saldos a favor del IVA deberán presentar la forma oficial 75 "Aviso de destino del saldo a favor del IVA"	X	X	X	X	X	X	X	X
13	Encabezado del Estado de Cuenta Bancario emitido por sucursal bancaria, el obtenido a través de Internet o bien, copia del contrato de apertura de la cuenta, en los que aparezca el nombre del contribuyente así como el número de cuenta bancaria CLABE, cuando se encuentre obligado.	X	X	X	X	X	X	X	X
14	Las personas morales deben contar con certificado digital de FIEL vigente en todos los casos, para personas físicas únicamente cuando se trate de saldos a favor con importes iguales o superiores a \$10,000.00	X	X	X	X	X	X	X	X

Notas: No se deberá considerar como obligatorio el anexar al trámite como parte de los comprobantes de impuesto pagado, las facturas de operaciones realizadas con proveedores, arrendadores o prestadores de servicios y de comercio exterior, los cuales sólo podrán solicitarse mediante requerimiento de información adicional.

Tratándose de escritos libres, éstos deberán contener la firma autógrafa del contribuyente o del representante legal, en su caso. Documentos originales se devuelven al contribuyente una vez cotejados por el personal receptor del SAT.

1.2. Impuesto Sobre la Renta.

La mecánica para efectuar una compensación de ISR está contenida en los artículos 23 y 31 del Código Fiscal de la Federación, 177 de la Ley del ISR, 150 RISR, regla II.2.3.5 R.M.F. y otras aplicables de la resolución

Iniciaremos con la determinación del Impuesto para personas físicas. “Los requisitos de trámites de solicitud de devolución de saldos a favor se señalan en la Guía de Requisitos de los Trámites Fiscales, disponible en el página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (www.sat.gob.mx) en el apartado 4 “Devoluciones y Compensaciones”, el cual contempla los requisitos para presentar la solicitud de cada uno de los saldos a favor que se generen por los diferentes supuestos que se especifican en las leyes fiscales.

Ejemplo

Un profesionista que presta servicios personales en forma independiente y como resultado del cálculo de sus impuestos de forma anual tiene un saldo a favor de impuesto sobre la renta, derivado de retenciones en exceso.

De acuerdo con la regla 2.2.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal tiene la opción de solicitar, a través de la declaración anual la devolución del saldo a favor, marcando el recuadro respectivo de las formas oficiales 13 ó 13-A o del formato electrónico, según corresponda.

Tiene la opción de solicitar la devolución o la compensación de su saldo a favor, pero la opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá variarse una vez que se haya señalado.

Cuando se elija la opción de devolución automática se deberá anotar en la forma oficial o en el formato electrónico correspondiente, el número de su cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos “CLABE” de acuerdo con la regla de RMF 2.2.6., así como la denominación de la institución de crédito, para que en caso de que proceda, el importe autorizado sea depositado en dicha cuenta.

De no proporcionarse la CLABE, el contribuyente deberá solicitar la devolución a través del formato 32 (triplicado) y presentarlo ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, acompañado de la siguiente documentación: Original y dos fotocopias de su identificación oficial, copia de la declaración en donde se determinó saldo a favor o, en caso de formato electrónico, el número de operación y original y dos fotocopias de las constancias de retención.

Otro punto muy importante respecto a las devoluciones es el plazo que se señala para que la autoridad proceda al pago de dicha devolución, el cual señala que deberá ser de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos. En el caso de los contribuyentes que dictaminen estados financieros, el plazo se reduce a veinticinco días; en caso de que la autoridad no cumpla con dichos

plazos, deberá pagar la devolución con actualización e intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento”¹⁹⁰.

No obstante lo anterior, “el contribuyente tiene otra opción, que es la de compensar el saldo a favor contra algún impuesto a cargo por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales.

La compensación es una disminución que se puede llevar a cabo contra un impuesto a cargo; para tales efectos se debe presentar un aviso de compensación. Igual que en el caso de las solicitudes de devoluciones, los requisitos para cada uno de los avisos de compensación que deba presentar el contribuyente se encuentran, en la “Guía de Requisitos de los Trámites Fiscales” en la página de Internet del SAT en el rubro de “Devoluciones y Compensaciones”.

Algunos de los requisitos generales son:

- El formato 41 “Aviso de Compensación” (triplicado)
- En su caso, Anexos que correspondan (1, 2, 3, 5 o 6 según corresponda)
- Original y dos fotocopias de la identificación oficial del contribuyente
- En su caso, comprobante de impuesto acreditado retenido o pagado”¹⁹¹.

Para las personas morales, debemos de considerar la mecánica para la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales referidos en los artículos 10 y 14 de la LISR, respectivamente.

El referido artículo 10 indica que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%, mientras que el 14 hace mención de la utilización de un coeficiente de utilidad determinado con datos del ejercicio anterior, para poder determinar los pagos provisionales, los cuales se deberán enterar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme a lo siguiente:

I. Se calculará el coeficiente de utilidad (datos del año anterior)

Se adicionará a la utilidad fiscal o disminuirá de la pérdida fiscal la deducción inmediata de inversiones, el resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos, los disminuirán de la utilidad fiscal.

A la utilidad fiscal se le disminuirá la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales.

¹⁹⁰ Lugo León Susana, Salas Reyes Ma. Dolores, Cortez Ortega Saúl y Picazo Ramírez Carlos. *Guía de Estudio para la asignatura Formación e Información Tributaria*. Edit. SHCP (SAT) Pág. 85.

¹⁹¹ Idem. Pág. 86

III. Sobre la utilidad fiscal que se determine se le aplica la tasa del artículo 10 pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

A fin de poder entender en qué momento se causa el saldo a favor, a continuación se desglosa un ejemplo de la determinación del pago provisional.

Mecánica de la determinación del pago provisional (art. 14 LISR)

Ingresos nominales del periodo

(x) Coeficiente de Utilidad

(=) Utilidad fiscal

(-) Anticipos o rendimientos distribuidos

(-) Pérdida fiscal pendiente de aplicar

(x) Tasa del art. 10 LISR

(=)ISR determinado en el pago provisional del periodo*

(-) Pagos provisionales de ISR efectuados con anterioridad en el ejercicio

(-) Retenciones de ISR por intereses del periodo por el que se calculó el impuesto

(=) ISR a cargo en el pago provisional del periodo

*En caso de que deban efectuarse pagos provisionales por periodos distintos al mensual, el procedimiento de acreditamiento es el mismo, lo único que variaría sería el periodo por el que se calcula el impuesto y, lógicamente, los pagos provisionales y retenciones que se podrán acreditar correspondiente al mismo lapso.

Supongamos que la empresa "X" determina el ISR del periodo de noviembre 2011 con los siguientes datos:

- o Ingresos facturados por \$134,000.00
- o Coeficiente de utilidad de 0.2555
- o ISR pagado al banco de \$150.00
- o Pagos provisionales pagados con anterioridad por \$12,000.00

La determinación del impuesto quedaría de la siguiente forma:

Ingresos nominales del periodo	\$134,000.00
(x) Coeficiente de Utilidad	0.2555
(=) Utilidad fiscal	\$34,237.00
(-) Anticipos o rendimientos distribuidos	
(-) Pérdida fiscal pendiente de aplicar	
(x) Tasa del art. 10 LISR	30%
(=)ISR determinado en el periodo	\$10,271.10
(-) Pagos provisionales pagados	\$12,000.00
<u>(-) Retenciones de ISR de bancos</u>	<u>\$ 150.00</u>
<u>(=) ISR a favor en el pago provisional</u>	<u>(\$1,878.90)</u>

En este ejemplo resultó saldo a favor el cual no podría compensarse contra otros impuestos federales, dado que es a cuenta del impuesto anual y aún faltaría la determinación del cálculo del ejercicio, por lo que es suficiente con presentar la declaración estadística en el portal bancario; a contrario de la LIVA, si resultara saldo a favor en la declaración del ejercicio, entonces este saldo sí es procedente para compensar.

A continuación se ejemplifica la determinación del ejercicio del ISR de acuerdo a lo referido en el artículo 10 de la LISR.

El resultado fiscal del ejercicio se determina como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la PTU en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la CPEUM.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Mecánica de la determinación del ISR del ejercicio:

Ingresos acumulables del ejercicio

(-) Deducciones autorizadas del ejercicio

(=) Utilidad Fiscal

(-) PTU pagada en el ejercicio

(-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar

(=) Resultado Fiscal

(x) Tasa del artículo 10 LISR

(=) ISR a cargo del ejercicio

(-) *ISR de pagos provisionales efectuados en el ejercicio*

(-) Retenciones de ISR por intereses del ejercicio

(=) ISR a cargo del ejercicio

Las personas morales que tributan en el régimen general pueden acreditar el ISR siguiente:

“1. El pagado en las declaraciones de pagos provisionales (Art. 14 LISR)

2. El impuesto retenido por las instituciones del sistema financiero en los términos del artículo 58 de la ley, vigente hasta el 31 de diciembre de 2010, derivado de los intereses que paguen dichas instituciones a las personas morales del régimen general (Art. 14 de la LISR)

3. El ISR causado y pagado en la declaración del ejercicio. Este impuesto sólo puede acreditarse contra el monto del IETU del mismo ejercicio a cargo del contribuyente (Art. 8º de la LIETU)

4. El ISR pagado como consecuencia de haber distribuido dividendos o utilidades no provenientes de CUFIN ni de la CUFINRE (Art. 11 de la LISR)

5. El ISR pagado en el extranjero que sea acreditable, determinado en términos del artículo 6º de la LISR”¹⁹²

Concluyendo, el acreditamiento consiste en disminuir del impuesto correspondiente a un periodo, las cantidades pagadas con anterioridad en el mismo ejercicio.

¹⁹² Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. TAXX Editores. México 2010. Op. Cit. Págs. 65, 74

A continuación se efectúa un ejemplo con la determinación del ISR a favor del ejercicio de 2010.

ISR del ejercicio de 2010	\$13,000.00
(-) Pagos provisionales del ISR	\$15,000.00
(-) ISR bancario	\$ 1,050.00
<u>(=) ISR a favor del ejercicio</u>	<u>(\$3,050.00)</u>

Como se comentó con anterioridad, el saldo a favor que es determinado en la declaración anual es el que el contribuyente podrá compensar contra otros impuestos federales, quien deberá cumplir con los requisitos siguientes:

“De conformidad con la ficha 13/CFF “Aviso de compensación de saldos a favor del ISR”, del anexo 1-A de la RMF (DOF 21/XII/2009) cuando se efectúe la compensación de un saldo a favor de ISR se deberá anexar al formato 41 la siguiente documentación:

1. Forma oficial 41 “Aviso de Compensación” (por duplicado)
2. Anexo A de las formas oficiales 32 y 41 “Determinación del saldo a favor del ISR e IMPAC para el sector financiero y otros grandes contribuyentes que se consolidan”.
3. Anexo 8 de las formas fiscales 32 y 41 “Determinación del saldo a favor del ISR o IMPAC para el sector financiero y otros grandes contribuyentes que consolidan”
4. Tratándose de la primera vez que compensa o lo haga ante una Unidad Administrativa diferente a la que venía presentando, original o copia certificada y fotocopia del documento (Acta constitutiva y poder notarial, en su caso) que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
5. Cuando se sustituya o designe otro representante legal, además del ya reconocido por la autoridad, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
6. Original y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal (Credencial de Elector, Certificado de Matrícula Consular, Pasaporte vigente o Cédula Profesional).
7. Comprobante del impuesto acreditable retenido o pagado, (Constancias de retenciones con firma autógrafa, en su caso, sello original; estados de cuenta bancarios en los que conste las retenciones de ISR; comprobantes del impuesto pagado en el extranjero –con traducción al castellano, art. 271 CFPC; entre otros). Tratándose de enajenación o adquisición de bienes, declaratoria Formato 1-A.
8. Tratándose de remanentes presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita.

9. En los casos de avisos complementarios por errores manifestado en el propio formato, o como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor, y/o en la declaración que contiene la aplicación de la compensación:

Presentará la forma oficial 41 por duplicado con los datos que el propio formato solicita, dicho aviso se acompañará de los documentos que se establecen en el catálogo de servicios y trámites de Devoluciones y Compensaciones, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación”.¹⁹³

“Cuando se trate de empresas controladoras:

- Relación de empresas que integren el grupo
- Hoja de trabajo pormenorizada de la determinación del resultado fiscal y valor del activo consolidados.
- Hoja de trabajo de la integración de los pagos provisionales de manera mensual por cada controlada y controladora, que incluya el porcentaje de participación accionaria y consolidable, en su caso.
- Si se aplica algún estímulo, reducción o acreditamiento adicional, se deberá aportar hoja de trabajo pormenorizada de la determinación, actualización y aplicación.
- Copia de declaraciones del ejercicio y provisionales normales y complementarias de la controladora y controladas”¹⁹⁴.

Debemos considerar que “no procede la compensación del ISR causado por:

- Repecos.
- El 5% del ISR de los contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio.
- El 5% del ISR por la enajenación de terrenos y construcciones.

Lo anterior, ya que el ISR es administrado en los tres supuestos por las entidades federativas ante las cuales se realiza el pago”¹⁹⁵.

¹⁹³ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. TAXX Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 19

¹⁹⁴ Abrego Alvarado José Eliseo. *Material del Curso Aplicación práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. INEF. México 2004. Op. Cit. Pág. 12.

¹⁹⁵ Corona Funes José. *Material del Curso de Devoluciones y Compensaciones 2009*. Pág. 13.

FICHA 13/CFF AVISO DE COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL ISR

¿Quiénes lo presentan?

Personas físicas y morales que deseen efectuar compensación de impuesto.

¿Dónde se presenta?

Previa cita, en la ALSC de conformidad con el domicilio fiscal del contribuyente.

¿Cuándo se presenta?

De conformidad con el siguiente cuadro: (Ver página 85)

¿Qué documentos se obtienen?

Forma oficial 41 sellada como acuse de recibo.

Requisitos: 7

Véase la tabla 2

[Aviso de compensación de saldos a favor del ISR.](#)¹⁹⁶

¹⁹⁶ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. Taxx editores. Op. Cit. Pág. 18

Tabla 2. Aviso de Compensación de Saldos a favor de Impuesto Sobre la Renta

No.	DOCUMENTO	PERSONAS MORALES			PERSONAS FÍSICAS
		Régimen simplificado. Impuesto propio	Régimen simplificado impuesto de sus integrantes	Todos los demás	
1	Forma oficial 41 "Aviso de Compensación" (por duplicado).	X	X	X	X
2	Anexo A de las formas oficiales 32 y 41 "Origen del saldo a favor"	X	X	X	X
3	Anexo 8 de las formas fiscales 32 y 41 "Determinación del saldo a favor del ISR e IMPAC para el sector financiero y otros grandes contribuyentes que no consolidan".	X	X	X	
4	Tratándose de la primera vez que compensa o lo haga ante una Unidad Administrativa diferente a la que venía presentando, original o copia certificada y fotocopia del documento (Acta constitutiva y poder notarial, en su caso) que acredite la personalidad del representante legal que promueve.	X	X	X	X
5	Cuando se sustituya o designe otro representante legal, además del ya reconocido por la autoridad, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.	X	X	X	X
6	Original y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal (Credencial de Elector, Certificado de Matrícula Consular, Pasaporte vigente o Cédula Profesional).	X	X	X	X
7	Comprobante de impuesto acreditable retenido o pagado. (Constancias de retenciones con firma autógrafa, en su caso, sello original; estados de cuenta bancarios en los que se consten las retenciones de ISR; comprobantes de impuesto pagado en el extranjero; entre otros). Tratándose de enajenación o adquisición de bienes, declaración Formato 1-A. NOTA: Cuando dichos comprobantes se encuentren expresados en lengua extranjera, deberá aportar traducción al castellano en términos del artículo 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles.	X	X	X	X
8	Tratándose de remanentes presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita.	X	X	X	X
9	En los casos de avisos complementarios por errores manifestado en el propio formato, o como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor, y/o en la declaración que contiene la aplicación de la compensación: Presentará la forma oficial 41 por duplicado con los datos que el propio formato solicita, dicho aviso se acompañará de los documentos que se establecen en el catálogo de servicios y trámites de Devoluciones y Compensaciones, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación	X	X	X	X

Notas:

Tratándose de contribuyentes dictaminados, en el apartado 3 "Información de la Declaración en que se compensó" de la forma oficial 41, se señalarán los datos del pago a que se refiere la Regla II.2.11.1, de la RMF vigente, en el que se manifestó el importe a cargo y se aplicó la compensación, aunque el dictamen aún no se haya presentando. Los documentos originales y copias certificadas a que se refiere el presente documento se utilizarán únicamente para cotejo, por lo que se devolverán al contribuyente por el personal receptor.

AVISO DE COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL ISR A TRAVÉS DE INTERNET

¿Quiénes lo presentan?

Las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales, que deseen efectuar compensación de impuestos.

¿Dónde se presenta?

A través de la página de Internet del SAT, en la sección "Mi Portal"

¿Qué documentos se obtienen?

Acuse de recibo electrónico.

Requisitos

Para obtener el formato 41 electrónico de clic [aquí](#).

Compromisos de servicio

Internet:

Disponibilidad permanente

Emisión inmediata de acuse de solicitud de inscripción

Horario: 24 hrs. los 365 días del año

Pasos a seguir para realizar el trámite

Disposiciones jurídicas aplicables

Art. 23 CFF

Fuente: <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>



Aviso de Compensación



Clave de Registro Federal de Contribuyentes:

Nombre, denominación o Razón Social:

Estimado Contribuyente:

Le informamos que este formato es una ayuda que sustituye al formato 41 oficial. Para enviar su aviso debe guardarlo con los anexos que le correspondan en un archivo *.zip.
Instrucciones: Seleccione y Capture los datos siguientes, de acuerdo al aviso de compensación de que se trate.

INFORMACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN QUE SE COMPENSÓ									
La Compensación es:	<input type="text"/>	Complementaria Número	<input type="text"/>	Número de Control	<input type="text"/>				
Tipo de declaración:	<input type="text"/>								
Proviene (Impuesto que paga)	<input type="text"/>	Periodicidad	<input type="text"/>	Periodo	<input type="text"/>	Ejercicio	<input type="text"/>	Fecha de Presentación	DIA MES AÑO <input type="text"/>
Proviene (Concepto que paga)	<input type="text"/>	Monto Compensado	<input type="text"/>			Número de Operación y/o Folio de Recepción	<input type="text"/>		
									Número total de importes que compensa en este trámite <input type="text"/>

DATOS DE ORIGEN DEL(LOS) IMPORTE(S) COMPENSADO(S)										
		<input checked="" type="radio"/> Saldo inicial <input type="radio"/> Saldo remanente Si seleccionó Saldo Remanente, indique el número de control del aviso donde se compensó por primera vez el saldo a favor <input type="text"/>			Número de Control o de Caso Inmediato anterior <input type="text"/>					
Tipo de declaración en la cual manifestó el monto que compensa <input type="text"/>										
Origen del Saldo		Periodicidad		Periodo		Ejercicio		Fecha de Causación		
<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="text"/>		DIA MES AÑO <input type="text"/>		
Impuesto <input type="text"/>										
Concepto <input type="text"/>										
Saldo 1	Monto del Saldo a Favor Original			<input type="text"/>			Número de Operación y/o Folio de Recepción			<input type="text"/>
Fecha en que presentó la declaración del Saldo a Favor				<input type="text"/>			Remanente Histórico antes de la Aplicación			<input type="text"/>
Señale si presenta relación de Proveedores Nacionales y/o Pedimentos <input type="checkbox"/>							Remanente Actualizado antes de la Aplicación			\$0.00
Señale el(los) Anexo(s) que Adjunta:							Cantidad que de éste Importe se Compensa			\$0.00
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <input type="checkbox"/> 7A <input type="checkbox"/> 8 <input type="checkbox"/> 8A <input type="checkbox"/> 9 <input type="checkbox"/> 9A <input type="checkbox"/> 10 <input type="checkbox"/> 10C <input type="checkbox"/> 10D <input type="checkbox"/> 10E <input type="checkbox"/> 11 <input type="checkbox"/> 11A <input type="checkbox"/> 12 <input type="checkbox"/> 12A <input type="checkbox"/> 13 <input type="checkbox"/> 13A <input type="checkbox"/> 14 <input type="checkbox"/> 14A							Remanente del Importe que Compensa			\$0.00

		<input checked="" type="radio"/> Saldo inicial <input type="radio"/> Saldo remanente Si seleccionó Saldo Remanente, indique el número de control del aviso donde se compensó por primera vez el saldo a favor <input type="text"/>			Número de Control o de Caso Inmediato anterior <input type="text"/>					
Tipo de declaración en la cual manifestó el monto que compensa <input type="text"/>										
Origen del Saldo		Periodicidad		Periodo		Ejercicio		Fecha de Causación		
<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="text"/>		DIA MES AÑO <input type="text"/>		
Impuesto <input type="text"/>										
Concepto <input type="text"/>										
Saldo 2	Monto del Saldo a Favor Original			<input type="text"/>			Número de Operación y/o Folio de Recepción			<input type="text"/>
Fecha en que presentó la declaración del Saldo a Favor				<input type="text"/>			Remanente Histórico antes de la Aplicación			<input type="text"/>
Señale si presenta relación de Proveedores Nacionales y/o Pedimentos <input type="checkbox"/>							Remanente Actualizado antes de la Aplicación			\$0.00
Señale el(los) Anexo(s) que Adjunta:							Cantidad que de éste Importe se Compensa			\$0.00
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <input type="checkbox"/> 7A <input type="checkbox"/> 8 <input type="checkbox"/> 8A <input type="checkbox"/> 9 <input type="checkbox"/> 9A <input type="checkbox"/> 10 <input type="checkbox"/> 10C <input type="checkbox"/> 10D <input type="checkbox"/> 10E <input type="checkbox"/> 11 <input type="checkbox"/> 11A <input type="checkbox"/> 12 <input type="checkbox"/> 12A <input type="checkbox"/> 13 <input type="checkbox"/> 13A <input type="checkbox"/> 14 <input type="checkbox"/> 14A							Remanente del Importe que Compensa			\$0.00

En la página del SAT muestran liga para revisar los pasos a seguir para el trámite, mismos que a simple vista no se reflejan, no obstante, “de conformidad con la ficha 13/CFF ‘Aviso de compensación de saldos a favor del ISR’, del anexo 1-A de la RMF (DOF 21/XII/09) cuando se efectúe la compensación de un saldo a favor de ISR se deberá anexar al formato 41 la información referida”¹⁹⁷ en la tabla 2.

A fin de dar cumplimiento a la presentación del aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado, de conformidad con el artículo 23 del Código Fiscal como se cita, la autoridad hacendaria ha ampliado el plazo de acuerdo al sexto dígito numérico del registro federal de contribuyentes

“Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquel 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”

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieren efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y Séptimo día hábil siguiente
3 y 4	Octavo y Noveno día hábil siguiente
5 y 6	Décimo y Décimo Primer día hábil siguiente
7 y 8	Décimo Segundo y Décimo Tercer día hábil siguiente
9 y 0	Décimo Cuarto y Décimo Quinto día hábil siguiente

Una vez que el contribuyente ejerce la opción de compensación ya no podrá optar por el de devolución, de lo contrario, deberá llevar a cabo una solicitud de devolución a favor del ISR, considerando la información manifestada en la referida página del sat.

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL ISR

¿Quiénes lo presentan?

Personas físicas y personas morales que deseen solicitar devolución del saldo a favor.

¿Dónde se presenta?

Previa cita, en la ALSC que correspondan al domicilio fiscal del mismo.

¹⁹⁷ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. Taxx editores. Op. Cit. Pág. 19

¿Qué documentos se obtienen?

Forma oficial 32 sellada como acuse de recibo.

¿Cuándo se presenta?

Dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se haya determinado el saldo a favor.

Compromisos de servicio

Atención Personal:

Duración máxima: 30 min. por trámite.

Espera máxima: 5 min. para contribuyentes con cita.

Calidez y amabilidad en el servicio: 100% de los casos

Horario: Lunes a viernes de 8:30 a 15:00 hrs.

Pasos a seguir para realizar el trámite

PERSONAL:

1. Reúna los documentos y registre una cita
2. Acuda al Módulo de Servicios Tributarios y solicite la recepción del trámite de su devolución
3. Reciba y conserve el formato 32 certificado
4. Reciba su devolución o la notificación de rechazo

AUTOMÁTICA:

1. Marque la opción de Devolución en su declaración anual
2. Presente la declaración en tiempo y forma
3. Reciba en cheque o depósito bancario su saldo a favor

Disposiciones jurídicas aplicables

Art. 22 CFF., Reglas I.2.5.2., II.2.3.5. RMF.¹⁹⁸

¹⁹⁸ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro_t/101_11878.html

Tabla 3. Solicitud de Devolución de Saldos a Favor de ISR

No.	DOCUMENTO	PERSONAS MORALES			PERSONAS FISICAS					
		Régimen simplificado. Impuesto propio	Régimen simplificado impuesto de sus integrantes	Todos los demás	Asalariados	Servicios Profesionales	Arrendador	Actividad Empresarial	Enajenación de Bienes	Otros ingresos
1	Forma oficial 32 "Solicitud de Devolución" (por duplicado).	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2	Anexo A de las formas oficiales 32 y 41 "Origen del saldo a favor" F 3241. NOTA: Tratándose de Personas Físicas que obtienen ingresos por salarios, enajenaciones y bienes y otros ingresos, este anexo deberá presentarlo en papel por duplicado.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
3	Anexo 8 "Determinación del saldo a favor de ISR e IMPAC para el sector financiero, otros grandes contribuyentes que no consolidan y contribuyentes dictaminados". F3241.	X	X	X		X	X	X		
4	Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo haga ante una Unidad Administrativa diferente a la que venía presentando, original o copia certificada y fotocopia del documento (Acta constitutiva y poder notarial, en su caso) que acredite la personalidad del representante legal que promueve.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
5	Cuando se sustituya o designe otro representante legal además del ya reconocido por la autoridad, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
6	Original y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal (Credencial de Elector, Certificado de Matrícula Consular, Pasaporte vigente o Cédula profesional).	X	X	X	X	X	X	X	X	X
7	Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto acreditable, retenido o pagado: (Constancias de retenciones con firma autógrafa, en su caso, sello original; estados de cuenta bancarios en los que consten las retenciones de ISR; comprobantes de impuesto pagado en el extranjero; entre otros). Tratándose de enajenación o adquisición de bienes, declaración Formato 1-A. Nota: Cuando dichos comprobantes se encuentren expresados en lengua extranjera, deberá aportar traducción al castellano en términos del artículo 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
8	Original y fotocopia del escrito de opción cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual con firma autógrafa y sello de recibido por el patrón.)				X					
9	Escrito en el que se manifieste la proporción de su participación en la copropiedad y nombre del representante común así como la hoja de trabajo que muestre el cálculo realizado para auto determinarse la parte que le corresponde de los ingresos por Copropiedad. (Sólo para ejercicio 2002 o cuando derivado del programa de devoluciones automáticas haya resultado con la inconsistencia No. 73)	X	X	X	X	X	X	X	X	X
10	Tratándose de ingresos provenientes por fideicomisos, copia del contrato de fideicomiso, con firma del fideicomitente, fideicomisarios o sus representantes legales, así como del representante legal de la institución fiduciaria.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
11	Fotocopia del encabezado del Estado de Cuenta Bancario emitido por sucursal bancaria, el obtenido a través de Internet o bien, copia del contrato de apertura de la cuenta, en los que aparezca el nombre del contribuyente así como el número de cuenta bancaria CLABE, cuando se encuentre obligado.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
12	Las personas morales deben contar con certificado digital de FIEL vigente en todos los casos, para personas físicas únicamente cuando se trate de saldos a favor con importes iguales o superiores a \$10,000.00.	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Notas: Tratándose de escritos libres, éstos deberán contener la firma autógrafa del contribuyente o de su representante legal, en su caso.

Los documentos originales y copias certificadas a que se refiere el presente documento se utilizarán únicamente para cotejo, por lo que se devolverán al contribuyente por el personal receptor.

1.3. Impuesto Empresarial a Tasa Única.

La mecánica para efectuar una compensación de IETU está contenida en los artículos 23 y 31 del Código Fiscal de la Federación, 6º III, 8, 10 de la Ley del IETU, y en las reglas aplicables de la resolución.

“Conforme al artículo 1º de la Ley del IETU, están obligadas al pago de este impuesto:

- o Las personas físicas residentes en territorio nacional.
- o Las personas morales residentes en territorio nacional.

Por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las actividades siguientes:

- a) Enajenación de bienes.
- b) Prestación de servicios independientes.
- c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Por lo anterior, el IETU no exenta los ingresos obtenidos fuera del territorio nacional, pues establece la obligación del pago del impuesto por los ingresos que se obtengan, independientemente del lugar en donde se generen”¹⁹⁹.

Los acreditamientos que se pueden aplicar para el IETU son los siguientes:

“Crédito fiscal por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados del ejercicio.

Crédito fiscal por el pago de salarios, ingresos asimilados a éstos y aportaciones de seguridad social.

Crédito fiscal por inversiones adquiridas de 1998 a 2007

Crédito fiscal por los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2007

Crédito fiscal por ciertas pérdidas derivadas de la deducción de inversiones generadas del 2005 a 2007, pendientes de disminuir a partir del ejercicio 2008

Crédito fiscal para contribuyentes del régimen simplificado, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

Crédito fiscal por cobros derivados de enajenaciones a plazos efectuadas antes del ejercicio 2008

Estímulo fiscal a empresas maquiladoras

Pago provisional del ISR propio

Pagos provisionales del IETU del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad”²⁰⁰

En abril del 2009 se publicó en el D.O.F. el Decreto por el que se otorgaron beneficios fiscales a los contribuyentes, con motivo de la situación de la contingencia sanitaria provocada por el virus de influenza, los cuales consistieron en permitir tanto a las personas morales como a las personas físicas acreditar contra el pago provisional del impuesto sobre la renta a su cargo, el excedente que en su caso resultó al disminuir los pagos provisionales del impuesto empresarial a

¹⁹⁹ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. TAXX Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 335

²⁰⁰ Idem. Pág. 336

tasa única (IETU) de meses anteriores del mismo impuesto a cargo en el mes correspondiente.

No existió beneficio para los contribuyentes cuyos pagos provisionales de ISR fueron superiores a los del IETU.

Caso práctico: "Para ver el efecto que tendría en el caso de las personas morales, considérese el ejemplo de la empresa X, quien muestra los siguientes resultados correspondientes los pagos provisionales de ISR e IETU de abril y mayo del 2009.

ISR POR PAGAR

	Concepto	Abril 2009	Mayo 2009
	Ingresos gravados	\$30,000.00	\$34,000.00
Por:	Coeficiente de utilidad	0.1042	0.1042
Igual:	Utilidad base para el pago provisional	3,126.00	3,542.80
Por:	Tasa de ISR	28%	28%
Igual:	Pago provisional de ISR del periodo	875.28	991.98
Menos:	Pagos provisionales de meses anteriores	210.00	875.28
Igual:	Neto a cargo	665.28	116.70
Menos:	Excedente de IETU acreditable contra ISR	0.00	116.70
Igual:	ISR a pagar	665.28	0.00

IETU A PAGAR

	Ingresos gravados	\$30,000.00	\$34,000.00
Menos:	Deducciones autorizadas	12,000.00	16,000.00
Menos:	Deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre de 2007	200.00	250.00
Igual:	Base gravable	17,800.00	17,750.00
Por:	Tasa	17%	17%
Igual:	IETU	3,026.00	3,017.50
Menos:	Créditos fiscales del IETU	290.00	340.00
Igual:	IETU del período	2,736.00	2,677.50
Menos:	ISR propio acreditable contra el IETU	875.28	991.98
Igual:	IETU a cargo	1,860.72	1,685.52
Menos:	Pagos provisionales del IETU de meses anteriores	1,650.00	1,860.72
Igual:	IETU a pagar	\$210.72	0.00

LIMITE ACREDITABLE

	Pago de IETU del mes	\$1,860.72	\$1,685.52
Contra:	Pago del IETU de meses anteriores	\$1,650.00	\$1,860.72
Igual:	Excedente de IETU aplicable vs ISR	NA	175.20
Contra:	ISR a cargo en el mes	NA	116.70
Igual:	Monto máximo acreditable que se disminuye de los pagos provisionales de IETU en meses posteriores	NA	116.70
Contra:	Pagos provisionales de meses anteriores de IETU	NA	1,860.72
Igual:	Límite acreditable con posterioridad bajo el concepto de pagos provisionales de IETU	NA	\$1,744.02

La aplicación del estímulo previsto en el artículo Primero del Decreto por los contribuyentes que presenten una disminución de su base gravable en el IETU con el transcurso de los meses les generará importantes ahorros en su flujo de efectivo,

toda vez que podrán acreditar los pagos realizados en exceso del IETU contra los impuestos del ISR a cargo. Cabe señalar que dicho acreditamiento se realizará en papeles de trabajo²⁰¹”

Como se observa, sin decreto el contribuyente hubiera erogado en el mes de mayo del 2009 el neto a cargo del pago provisional del ISR, en cambio con éste, el excedente de IETU se acreditó contra el pago provisional de ISR, considerado en meses posteriores como ISR efectivamente pagado, mismo que debió ser disminuido de los pagos provisionales de IETU.

Ahora bien, puede derivarse un saldo a favor de IETU de un pago provisional cuando el contribuyente ha efectuado pagos a los proveedores por compra de mercancía, pago de servicios, o por ser mayores los acreditamientos del IETU al importe a cargo, nótese que para el ejercicio 2010 la tasa se incrementó en un 5% adicional, como se observa a continuación:

IETU A PAGAR

	Concepto	Abril 2010	Mayo 2010
	Ingresos gravados	\$30,000.00	\$64,000.00
Menos:	Deducciones autorizadas	22,000.00	38,000.00
Menos:	Deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre de 2007	200.00	400.00
Igual:	Base gravable	7,800.00	25,600.00
Por:	Tasa	17.5%	17.5%
Igual:	IETU	1,365.00	4,480.00
Menos:	Créditos fiscales del IETU	900.00	1,800.00
Igual:	IETU del período	465.00	2,680.00
Menos:	ISR propio acreditable contra el IETU	875.28	991.98
Igual:	IETU a cargo	-410.28	1,688.02

Al igual que en los pagos provisionales, no es posible compensar el saldo a favor que se obtuvo de los cálculos para el mes de abril del 2010, dado que se calculan a cuenta del impuesto del ejercicio, por lo que en el mes de mayo al tener acumulados los ingresos y deducciones, se originó un saldo a cargo. El impuesto que puede ser compensado debe resultar del ejercicio, que coincidirá con el pago provisional del mes de diciembre del mismo año.

Es importante destacar que el decreto mencionado para el 2009, ya no procedió para el ejercicio del 2010, por tanto ya no era posible disminuir el IETU de periodos anteriores en nuestro ejemplo.

Para proceder a efectuar el aviso de compensación del saldo a favor del IETU se debe de considerar la siguiente información, “conforme a la ficha 18/CFF ‘Aviso de compensación de saldos a favor del IETU’ del anexo 1-A de la RMF, cuando se efectúe la compensación de saldos a favor del IETU, se deberá anexar al formato 41 la siguiente documentación:

²⁰¹ IDC 206 del 31 de Mayo de 2009. *Contabilidad Fiscal*. Págs. 4-5

18/CFF Aviso de Compensación de saldos a favor del IETU

¿Quiénes lo presentan?

Personas físicas y personas morales que deseen efectuar compensación de impuesto.

¿Dónde se presenta?

Previa cita, en la ALSC que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente.

¿Cuándo se presenta?

De conformidad con el siguiente cuadro:

¿Qué documentos se obtienen?

Forma oficial 41 sellada como acuse de recibo.

[Aviso de compensación de saldos a favor del IEPS.](#)

Requisitos: Véase la tabla 3.

Disposiciones jurídicas aplicables

Art. 22 CFF, Regla I.2.3.5. RMF

Tabla 4. Aviso de Compensación de Saldos a favor de Impuesto Empresarial a Tasa Única

No.	DOCUMENTO	PERSONAS MORALES			PERSONAS FÍSICAS
		Régimen simplificado. Impuesto propio	Régimen simplificado impuesto de sus integrantes	Todos los demás	
1	Forma oficial 41 "Aviso de Compensación" (por duplicado)	X	X	X	X
2	Anexo 14 de las formas oficiales 32 y 41 "Determinación del saldo a favor IETU del ejercicio"	X	X	X	X
3	Anexo 14-A de las formas oficiales 32 y 41 "Determinación de los pagos provisionales acreditables del IETU"	X	X	X	X
4	Tratándose de la primera vez que compensa o lo haga ante una Unidad Administrativa diferente a la que venía presentando, original o copia certificada y fotocopia del documento (Acta constitutiva y poder notarial, en su caso) que acredite la personalidad del representante legal que promueve.	X	X	X	X
5	Cuando se sustituya o designe otro representante legal, además del ya reconocido por la autoridad, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.	X	X	X	X
6	Original o copia certificada y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal (Credencial de Elector, Certificado de Matrícula Consular, Pasaporte vigente o Cédula profesional)	X	X	X	X
7	Escrito o papel de trabajo en el que se manifieste los acreditamientos efectuados	X	X	X	X
8	En los casos de avisos complementarios por errores manifestados en el propio formato, o como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor, y/o en la declaración que contiene la aplicación de la compensación: Presentará la forma oficial 41 por duplicado con los datos que el propio formato solicita, dicho aviso se acompañará de los documentos que se establecen en el catálogo de servicios y trámites de Devoluciones y Compensaciones, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación.	X	X	X	x

Notas

Tratándose de escritos libres, estos deberán contener la firma autógrafa del contribuyente o de su representante legal, en su caso.

Tratándose de contribuyentes dictaminados, en el apartado 3 "Información de la Declaración en que se compensó" de la forma oficial 41, se señalarán los datos del pago a que se refiere la Regla II.2.11.1 de la RMF vigente, en el que se manifestó el importe a cargo y se aplicó la compensación, aunque el dictamen aún no se haya presentado.

Los documentos originales y copias certificadas a que se refieren el presente documento se utilizarán únicamente para cotejo, por lo que se le devolverán al contribuyente por el personal receptor.

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IETU

¿Quiénes lo presentan?

Personas físicas y personas morales que deseen solicitar devolución del saldo a favor.

¿Dónde se presenta?

Previa cita, en la ALSC que corresponda al domicilio fiscal del mismo.

¿Qué documentos se obtienen?

Forma oficial 32 sellada como acuse de recibo.

[Aviso de compensación de saldos a favor de IETU.](#)

¿Cuándo se presenta?

Dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se haya determinado el saldo a favor.

Compromisos de servicio

Atención Personal:

Duración máxima: 30 min. por trámite.

Espera máxima: 5 min. para contribuyentes con cita.

Calidez y amabilidad en el servicio: 100% de los casos

Horario: Lunes a viernes de 8:30 a 15:00 hrs.

Pasos a seguir para realizar el trámite

PERSONAL:

1. Reúna los documentos y registre una cita
2. Acuda al Módulo de Servicios Tributarios y solicite la recepción del trámite de su devolución
3. Reciba y conserve el formato 32 certificado
4. Reciba su devolución o la notificación de rechazo

Disposiciones jurídicas aplicables

Art. 22 CFF, Reglas I.2.5.2., II.2.3.5. RMF.²⁰²

²⁰² http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro_t/101_11634.html

1.4. Otros impuestos federales

En este apartado se revisará el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), así como el del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE)

La Ley del IEPS en su artículo 1º indica que están obligados al pago del impuesto, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley (bebidas alcohólicas y tabacos)

Las tasas aplicables a esta Ley nos indica el artículo 2º que serán las siguientes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	
1. Con una graduación alcohólica de hasta 14º G.L.	25%
2. Con una graduación alcohólica de más 14º	30%
3. Con una graduación alcohólica de más de 20º G.L.	50%
B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables	
	50%
C) Tabacos labrados:	
1. Cigarros	160%
2. Puros y otros tabacos labrados	160%
3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano	\$30.4%

D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2º A y 2º B de esta Ley.

E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2º A y 2º B de esta Ley.

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

A) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de los bienes (antes señalados).

B) Realización de juegos con apuestas y sorteos.

El artículo 5º B indica que las personas que se dediquen a la actividad de juegos con apuestas y sorteos, podrán disminuir del impuesto correspondiente a dichas actividades en el mes de que se trate, el monto de la participación que corresponda al Gobierno Federal de los productos obtenidos por los permisionarios, que hayan pagado en el mismo mes, cuando la disminución exceda del impuesto a enterar, la diferencia podrá disminuirla en los meses siguientes hasta agotarla, sin que de lugar a acreditamiento, compensación o devolución alguna.

El contribuyente que reciba devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones, disminuirá en la siguiente declaración el monto del impuesto causado en el mes de que se trate, o bien en las siguientes declaraciones hasta agotarlo, de acuerdo al artículo 6º de la ley en la materia.

El acreditamiento que se da en este tipo de impuesto es muy sencillo, “todo lo que debe hacerse es disminuir del impuesto trasladado el impuesto acreditable”, “uno de los requisitos para que se pueda acreditar el IEPS, consiste en que tanto el impuesto acreditable como el trasladado, se hayan originado por la compra y venta de productos de la misma clase”²⁰³, como se ejemplifica a continuación:

IEPS trasladado cobrado por la venta de bebidas con contenido alcohólico
 (-) IEPS acreditable pagado por la adquisición de bebidas con contenido alcohólico
 (=) **IEPS a cargo o a favor**

Por su parte, el artículo 5º indica que cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

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

A partir del mes de julio del 2008 inició la vigencia del Decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, mejor conocido como IDE, el cual es de observancia obligatoria tanto para las personas físicas como para las morales, respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero.

No se considerarán depósitos en efectivo, los que se efectúen mediante transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero.

No están obligados al pago de este impuesto la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y las entidades de la administración pública paraestatal, que estén considerados como no contribuyentes, de conformidad con el Título III LISR o de la Ley de Ingresos de la Federación, así como las personas morales no contribuyentes.

El límite para efectuar depósitos en efectivo para el 2011 es por 15,000.00, el excedente deberá gravarse a la tasa del 3%. Dicho impuesto podrá acreditarse del Impuesto Sobre la Renta propio o de terceros, de conformidad con los artículos 7º y 8º de la LIDE, asimismo, si resultara mayor el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el ejercicio, el contribuyente podrá compensar la diferencia contra las contribuciones federales a su cargo en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

²⁰³ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. TAXX Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 404

Si después de aplicar los procedimientos de acreditamiento y compensación a que se refieren los párrafos anteriores, subsistiere alguna diferencia, la misma podrá ser solicitada en devolución.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad por la que pudo haberlo efectuado.

El derecho al acreditamiento es personal del contribuyente que pague el impuesto a los depósitos en efectivo y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión o escisión.

Cabe mencionar, que existió la Ley del Impuesto al Activo (IMPAC o IA) a partir del 1º de noviembre de 1995, misma que fue derogada con la entrada en vigor de la Ley del IETU, la cual consistía en gravar los activos (fijos, gastos y cargos diferidos) con la tasa del 1.8%, permitía en su artículo 9º acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta el impuesto al activo causado, además los contribuyentes podían solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.

A fin de saber los requisitos para presentar ante la autoridad hacendaria, se recomienda revisar en la página www.sat.gob.mx las ligas de cada uno de los siguientes:

[Aviso de compensación de saldos a favor del IMPAC](#)

[Aviso de compensación de saldos a favor del IDE.](#)

[Aviso de compensación de otras contribuciones.](#)

Se deberá acompañar al aviso de compensación de otras contribuciones:

“a) Original (para cotejo) y copia de los comprobantes de impuesto acreditable retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etcétera.

b) Original (para cotejo) y copia de la resolución administrativa o judicial que se encuentre firme de la que se desprenda el derecho por compensar (original para cotejo)

c) En caso de liberación de crédito, original y copia de la resolución administrativa o judicial.

d) Cuando se trate de derechos, aprovechamientos o productos, se debe incluir certificación expedida por la dependencia de que el uso o aprovechamiento no se realizó o el servicio no fue proporcionado.

e) Original (para cotejo) y copia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal, según sea el caso, la cual podrá ser cualquiera de las siguientes: credencial de elector, pasaporte, cartilla del SMN y/o cédula profesional.

f) Si es la primera vez que se presenta el aviso de compensación o se hace ante una unidad administrativa diferente a la que se venía presentando, se debe incluir original (para cotejo) o copia certificada y copia del acta constitutiva y en su caso original (para cotejo) y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.

g) Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya al representante legal, se deberá anexar original (para cotejo) o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.

Por último es de observar que la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004-2005 indicaba que cuando en las páginas de Internet del SAT (www.sat.gob.mx) o de la SHCP (www.shcp.gob.mx) se establecieran a favor de los contribuyentes requisitos diferentes a los señalados en la misma resolución para la realización de algún trámite, se podría aplicar lo dispuesto en esas páginas para el trámite que correspondiera.²⁰⁴

Una vez estudiada la mecánica para cada impuesto federal, a continuación se procede a revisar la regla II.2.3.6 de la RMF para 2010:

"a) El aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41 o vía Internet, acompañado, según corresponda, de los Anexos A, 2, 3, 5 y 6 de las formas oficiales 32 y 41. Adicionalmente, algunos contribuyentes tendrán que presentar dispositivos ópticos (disco compacto) que contengan los archivos con la información de los Anexos que se indican a continuación:

- Los contribuyentes que sean competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes, y que tengan saldo a favor en materia del IVA, ISR, IA, IETU e IDE, presentarán el aviso de compensación adjuntando adicionalmente, los dispositivos ópticos (disco compacto) que contengan los archivos con la información de los Anexos A, 7, 7-A, 8, 8-A, 9, 9-A, 10, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D, 10-E, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A, según corresponda.
- Las personas morales que dictaminen sus estados financieros y sean competencia de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en materia de IVA, ISR, IETU, IDE e IA, presentarán la forma oficial 41, adjuntando a la misma los Anexos A, 7, 7-A, 8, 11, 11-A, 14 y 14-A mediante los dispositivos ópticos (disco compacto)

La información a que se refiere este inciso deberá ser capturada para la generación de los archivos, a través del programa electrónico (F3241) disponible para tal efecto en la página del SAT. El llenado de los Anexos se realizará de acuerdo al Instructivo para el llenado del programa electrónico, mismo que estará también disponible en la citada página.

²⁰⁴ Abrego Alvarado José Eliseo. *Material del Curso Aplicación práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. INEF. México 2004. Op. Cit. Pág. 18

En el caso de los saldos a favor del IVA, deberán presentar adicionalmente, los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 6, inciso d, punto (2), del Anexo 1 de la RMF que contengan la relación de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior, sean de importación o exportación.

Para facilitar la captura y respaldo de la información a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes podrán obtener a través de la página de Internet del SAT, el programa denominado “Información de operaciones con proveedores, arrendadores, prestadores de servicios y comercio exterior relacionadas con el aviso de compensación de saldos a favor de IVA”. Asimismo, podrán obtener en la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, el programa denominado “Validador de Dispositivos Magnéticos” mediante unidad de memoria extraíble (USB), para validar los medios magnéticos referidos...

b) El aviso de compensación se presentará dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la compensación se haya realizado; sin embargo, también se podrá presentar de acuerdo con los plazos que a continuación se mencionan:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que se haya efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y séptimo día hábil siguiente
3 y 4	Octavo y noveno día hábil siguiente
5 y 6	Décimo y décimo primer día hábil siguiente
7 y 8	Duodécimo y décimo tercer día hábil siguiente
9 y 0	Décimo cuarto y décimo quinto día hábil siguiente ²⁰⁵

2. A continuación estudiaremos lo que se conoce como compensación universal, misma que entró en vigor a partir de julio del 2004, consistente en poder disminuir los saldos a favor (remanente que se pagó en demasía) contra las diferencias que tengan a su cargo en otras contribuciones.

Esquema de impuestos federales para la compensación universal de saldos a favor:

Saldo a favor en:	ISR propio	IVA propio	IETU	IEPS propio	Tenencia de aeronaves	Retención ISR	Retención IVA	Retención IEPS
ISR propio (1)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IVA propio	Sí	No*	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IETU	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IDE	Sí**	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí**	No	Sí
IEPS (2)	No	No	No	Sí	No	No	No	No
Tenencia de aeronaves	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí

²⁰⁵ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. TAXX Editores. México 2010. Op. Cit. Pág 14

Esquema de impuestos federales para la compensación universal de pago de lo indebido:

Pago indebido en:	ISR propio	IVA propio	IETU	IDE	IEPS propio	Tenencia de aeronaves	Retención ISR	Retención IVA	Retención IEPS
ISR propio (1)	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IVA propio	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IETU	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IEPS propio	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Tenencia de aeronaves	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de ISR (2)	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de IVA	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de IEPS	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	No	Sí

Fuente: Curso de Devoluciones y Compensaciones 2009

2.1. De acuerdo a la tabla anterior, se hacen las siguientes observaciones:

- “La compensación del IEPS debe efectuarse en los términos del artículo 5 de la Ley de IEPS (cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el IEPS a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo).
- *Se podrá compensar IVA contra IVA conforme al criterio 97/2007/IVA (El saldo a favor del impuesto al valor agregado de un mes posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a meses anteriores, con su respectiva actualización y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, con relación al artículo 1 del mismo ordenamiento).
- **El IDE pagado por el contribuyente a través de la recaudación que hacen las instituciones financieras se podrá acreditar (restar) contra el ISR a cargo del contribuyente y en el caso que exista remanente se podrá acreditar contra el ISR retenido a terceros, por lo que en estos dos casos el IDE no se aplica como compensación, cuando se trate del mismo periodo en el que se recaudó el IDE”²⁰⁶.

2.2. Como se observa en los esquemas del punto anterior:

“No procede la compensación del ISR causado por: Repecos, el 5% del ISR de los contribuyentes que tributan en el régimen intermedio y el 5% del ISR por la enajenación de terrenos y construcciones, ya que el ISR es administrado en los tres supuestos por las entidades federativas ante las cuales se realiza el pago.

²⁰⁶ Corona Funes José. *Material del Curso de Devoluciones y Compensaciones 2009*. Op. Cit. Pág. 13

No procede la compensación del crédito al salario pagado al trabajador, ya que el retenedor podrá acreditarlo contra el ISR a su cargo o contra el ISR retenido a terceros en los términos del artículo 115 vigente hasta el 2007 de la Ley del ISR.

No procede la compensación de las diferencias a favor de retenciones del ISR por sueldos y salarios contra otros impuestos federales, ya que existe un mecanismo específico en el artículo 116 de la Ley del ISR para compensar dichas diferencias.

No se pueden compensar bajo este esquema los impuestos que se deban pagar por la importación de bienes o de servicios, los que sean administrados por autoridades distintas y aquellos que tengan un destino específico.

No es compensable el impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN), ni el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos (excepto aeronaves), ya que son administrados por las entidades federativas.”²⁰⁷

“No se podrán compensar bajo el esquema de compensación universal los impuestos que se deban pagar por:

- a) La **importación** de bienes o de servicios,
- b) Los que sean **administrados por autoridades distintas**,
- c) Los que tengan un **destino específico**,
- d) Las **retenciones por concepto de IVA**,
- e) Ni aquellos **saldos a favor que se puedan recuperar de otra manera**, como es el caso de los saldos a favor de IVA que se pueden acreditar contra el IVA que resulte a cargo en los meses posteriores (los saldos a favor de IVA **sí se pueden compensar** contra otros impuestos federales),
 - e.1) Otros casos como el crédito al salario
 - e.2)) Diferencias a favor de asalariados
 - e.3)) Acreditamiento del Crédito diesel
 - e.4)) Compensación de impuestos retenidos en exceso (pago indebido).
 - e.5)) Excedentes de ISR del IMPAC(Art. 9º. 4º. Párrafo de la Ley del IMPAC o artículo 3er transitorio de la Ley de IETU).

a) La importación de bienes o de servicios.

Impuesto General de Importación (IGI).
 Impuesto al Valor Agregado (IVA)
 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)
 Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN).
 Cuotas Compensatorias (CC).

b) Los que sean administrados por autoridades distintas.

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

²⁰⁷ Corona Funes José. *Material del Curso de Devoluciones y Compensaciones 2009*. Op. Cit. Pág. 13

Las aportaciones de seguridad social (IMSS)
 Las contribuciones de mejoras (Entidad Federativa)
 Los derechos (Dependencias de la Administración Pública).
 Los productos y aprovechamientos (Administración Pública).

**c) Los que tengan un destino específico
 (Suministro de agua para uso doméstico)**

No son susceptibles a compensar contra otros impuestos federales, los saldos a favor de IVA, derivados de la prestación de servicios por el suministro de agua para uso doméstico, en virtud de que se trata de cantidades devueltas a los contribuyentes y que se destinan para la inversión en infraestructura hidráulica o al pago de Derechos Federales establecidos en los artículos [222](#) y [276](#) de la Ley Federal de Derechos.

d) Las retenciones por concepto de IVA,

En ningún caso se pueden compensar contra otros impuestos federales, las retenciones de IVA a que se refiere el [artículo 1-A](#) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a cargo de los contribuyentes (existe una excepción a la regla que posteriormente se comentará).

e) Ni aquellos saldos a favor que se puedan recuperar de otra manera.

Tampoco se pueden compensar los saldos a favor de IVA, contra las cantidades que resulten a cargo de este mismo impuesto, es decir, IVA contra IVA (hacia adelante).

e.1) Otros casos como el crédito al salario

Los saldos a favor de crédito al salario **no son susceptibles** a la compensación universal, en virtud de que el crédito al salario **no es un impuesto ni un saldo a favor o pago de lo indebido**, es decir, se trata de cantidades entregadas al trabajador conforme a la mecánica que se establece en la LISR.

e.2) Diferencias a favor de asalariados

Las diferencias a favor de retenciones del ISR por concepto de salarios, no se pueden compensar contra otros impuestos federales, en virtud a que los retenedores de conformidad el [artículo 116](#), 4o. párrafo de la Ley ISR, deben de efectuar la compensación de la diferencia que resulte a favor del asalariado contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas del mismo, o compensar los saldos a favor de un asalariado contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les hagan pagos por salarios, siempre que se trate de trabajadores que no estén obligados a presentar declaración anual y el retenedor recabe la documentación que compruebe las cantidades compensadas entregadas al trabajador con saldo a favor.

e.3) Crédito diesel

No resulta procedente la compensación universal del crédito diesel, contra otros impuestos federales, en virtud de **que no se trata de un saldo a favor ni de un pago de lo indebido**. Además de que la Ley de Ingresos de la Federación del 2009 establece el procedimiento específico para su devolución.

e.4) Compensación de impuestos retenidos en exceso (pago indebido)

No resulta procedente la compensación universal de los impuestos retenidos en exceso (pago indebido), ejemplo, los retenidos por concepto de honorarios y arrendamiento, contra otros impuestos federales a cargo del propio retenedor, **toda vez que la compensación o devolución de dichas cantidades corresponden a las personas a las que les fueron retenidas las contribuciones de que se trate**.

e.5) Excedentes de ISR del IMPAC(Art. 9º. 4º. Párrafo de la Ley del IMPAC, o artículo 3º. Transitorio de la Ley de IETU).

Los saldos a favor o remanentes de ISR que excedan del IMPAC en el ejercicio, no son susceptibles a la compensación universal, contra otros impuestos federales, en virtud de que no se trata de un saldo a favor ni pago de lo indebido, sin embargo, sí le es aplicable la compensación específica que se encuentra prevista en el artículo 3er transitorio para la ley de IETU del 2008 y 2009.”²⁰⁸

Por otra parte, la regla I.2.5.5. de la misma resolución indica que *los contribuyentes que presenten o hayan presentado sus declaraciones de pagos provisionales y definitivos a través del “Servicio de Declaraciones y Pagos”, están relevados de presentar avisos de compensación, para efectuar el pago correspondiente, deberán ingresar al “Servicio de declaraciones y pagos”, “Subservicio de declaraciones de pago”, “Declaración de Pago”, a fin de generar la solicitud de línea de captura y fecha límite de pago, de conformidad con las reglas II.2.3.15 y II.2.3.16*

Al respecto en la página del SAT dan a conocer la siguiente información:

“QUIÉNES Y A PARTIR DE CUÁNDO DEBEN PRESENTAR SUS DECLARACIONES CON EL SERVICIO DE DECLARACIONES Y PAGOS

El Servicio de Declaraciones y Pagos inició desde 2009 para efectuar los pagos provisionales y definitivos de los siguientes contribuyentes:

- A partir de mayo de 2009, para presentar los pagos correspondientes al mes de abril y subsecuentes:
 - Los contribuyentes del sector financiero,
 - Sociedades mercantiles controladoras y controladas,

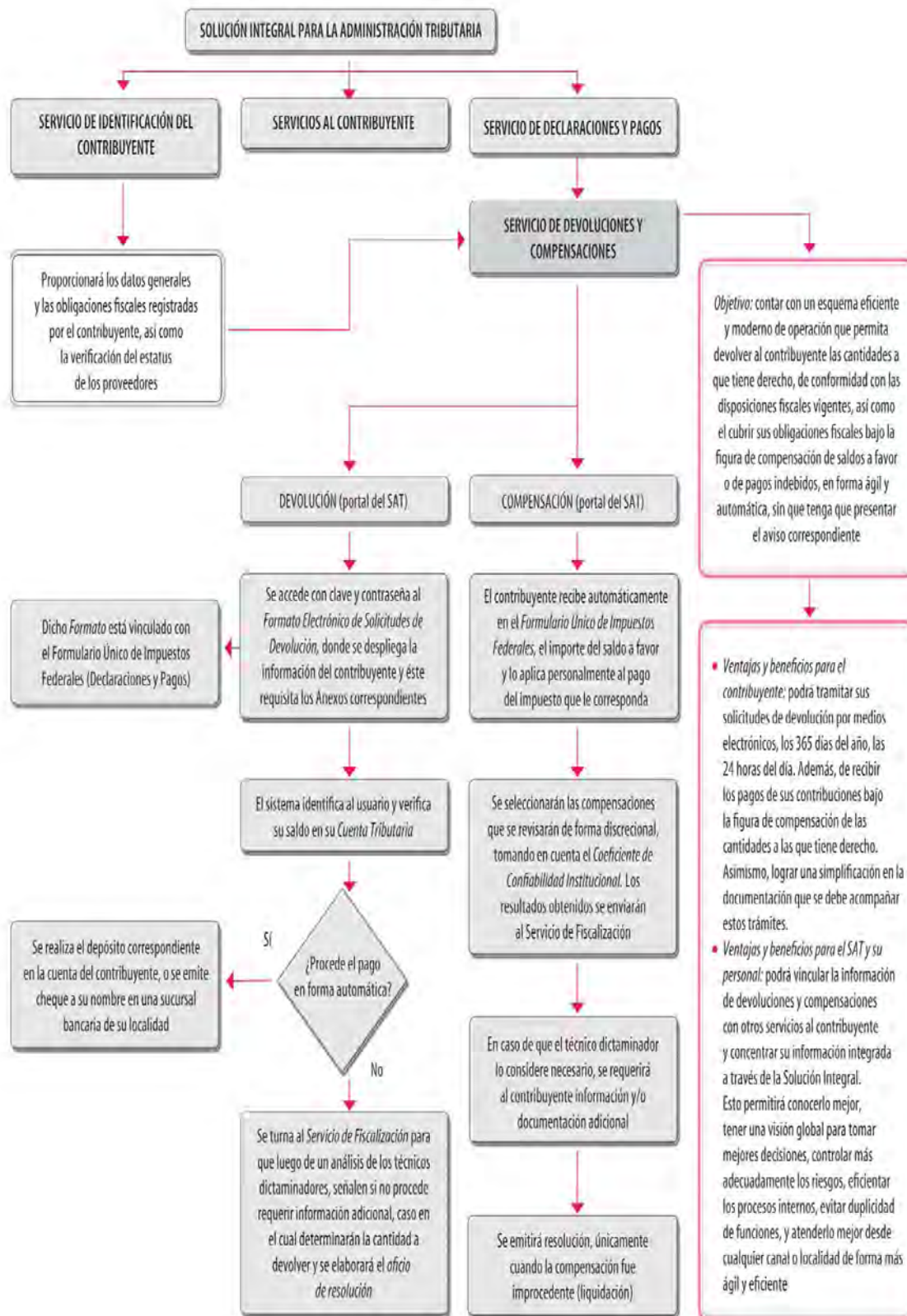
²⁰⁸ Corona Funes José. *Material del Curso de Devoluciones y Compensaciones 2009*. Op. Cit. Pág. 11

- Personas morales del Título II de la Ley del ISR, que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones ingresos acumulables iguales o superiores a 500 millones de pesos.
- A partir de noviembre de 2009, para presentar los pagos correspondientes al mes de octubre y subsecuentes:
 - El Poder Legislativo, el Poder Judicial de la Federación y la Administración Pública Centralizada, en términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
 - Los organismos constitucionalmente autónomos.
 - Comisión Federal de Electricidad, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.
- Contribuyentes que se incorporan en 2011

Los contribuyentes que sean **sujetos del impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS)** deben utilizar el servicio de declaraciones y pagos a partir de *febrero de 2011*, para presentar los pagos provisionales y definitivos correspondientes al mes de enero del mismo año y subsecuentes²⁰⁹.

²⁰⁹ www.sat.gob.mx/sitio_internet/ y <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

2.3. Esquema del Servicio de Devoluciones y Compensaciones del SAT²¹⁰



²¹⁰ IDC 143 del 15 de octubre del 2006. Fuente: www.sat.gob.mx

2.4. Cuando se efectúe una compensación que no procediera en los términos del Código Fiscal de la Federación, “se causarán recargos en términos del artículo 21 del código mencionado acerca de 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

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 art 22 del CFF”.²¹¹

Se puede hacer acreedor a una multa por la improcedencia de la compensación, salvo que el propio contribuyente lo presente en forma espontánea de acuerdo al artículo 73 y 74 del CFF.

2.4.1. La actualización de contribuciones pretende reconocer “los efectos inflacionarios en las contribuciones que no se pagan de manera oportuna; es decir, representa traer al presente datos y cifras de contribuciones que tenían un valor en un determinado tiempo, pero que por el transcurso del tiempo pueden verse afectados de tal forma que ya no valgan lo mismo, por lo cual se tienen que renovar a efecto de darles un valor verdadero”²¹², tal y como hace mención el artículo 21 CFF al referir que cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Por su parte, el artículo 17-A del CFF señala que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

Ejemplo: Supongamos que se omitieron \$50,000.00 de IVA a cargo por pagar del mes de marzo del 2009 (a pagar en abril), el cual se cubrirá un año posterior, es decir, en el mes de abril del 2010, el procedimiento que se expresaría para la actualización sería el siguiente:

INPC mes anterior a aquel en que se pague	140.857
INPC mes anterior en que debió efectuarse el pago	135.140

= Factor de Actualización	1.0423
---------------------------	--------

²¹¹ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 183

²¹² Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa. México 2009. Op. Cit. Pág. 140

Al multiplicar por el monto omitido nos daría \$52,115.00, es decir, tendría una actualización de \$2,115.00.

El artículo 7º del Reglamento del Código hace referencia que el factor de actualización a que hace mención el artículo 17-A deberá calcularse hasta el diezmilésimo.

2.4.2. Los recargos se aplican sobre las contribuciones omitidas ya actualizadas tal y como hace referencia el propio artículo 21 del CFF al referir que además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, el periodo de exigibilidad de recargos será hasta por cinco años, salvo lo señalado en el artículo 67 del Código; si existiera diferencia entre el cálculo del contribuyente y el determinado por la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir la diferencia de lo omitido.

“Para determinar el total de recargos a pagar, se sumarán las tasas de recargos de cada uno de los meses que hubiesen transcurrido desde la fecha en que no se pagó hasta la fecha en que se efectúe el pago”²¹³.

Ejemplo: Los meses omitidos de marzo del 2009 a abril del 2010 se calcularán como sigue: 1.13% por cada mes transcurrido (día en que debió hacerse el pago 17 de abril del 2009) es decir, al 18 de abril ya se deberá pagar recargos, así como el 1er día de cada uno de los meses: mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre del 2009; enero, febrero, marzo y abril del 2010, en total 13 meses a pagar por 1.13% igual a 14.69% de recargos sobre los \$52,115.00, equivaldría a \$7,655.69 adicional a la actualización de \$2,115.00 más el impuesto omitido de \$50,000.00

“Ahora bien, si el monto de la contribución omitida consiste no en el total, sino en una parte, es decir que el contribuyente no hubiera pagado en su totalidad el adeudo, los recargos se causarán por la diferencia, como a continuación se describe:

Ejemplo	
Total de contribución	\$100,000.00
Menos:	
Contribución pagada	\$80,000.00
Diferencia no pagada	\$20,000.00

²¹³ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa. México 2009. Op. Cit. Pág. 148

Sobre la diferencia que resultó (\$20,000.00), se aplicarían los recargos, no sobre el total”²¹⁴.

Adicionalmente se debe de tomar en cuenta que de acuerdo al artículo 9º del Reglamento del propio Código no se causarían recargos de conformidad con el artículo 21 del Código, cuando el contribuyente al pagar contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a su favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que éste se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate.

Cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiera originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causarían recargos por el periodo comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.

2.4.3. “El Servicio de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pondrá especial atención en revisar las cantidades a favor que hayan sido compensadas; de encontrar compensaciones improcedentes se causarían recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la cantidad indebidamente compensada, y se aplicarán multas sobre el monto del beneficio indebido”²¹⁵

“El artículo 76, sexto párrafo, del CFF establece que se aplicarán las multas a que se refiere dicho artículo cuando las infracciones detectadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor a la que corresponda; en estos casos, las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido....En este sentido, resulta importante señalar que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado, o cuando hubiera preescrito 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 los términos del artículo 22 del Código Fiscal”²¹⁶.

²¹⁴ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Edit. Porrúa. México 2009. Op. Cit. Pág. 149

²¹⁵ Idem. Pág. 159

²¹⁶ Abrego Alvarado José Eliseo. *Material del Curso Aplicación práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. INEF. México 2004. Op. Cit. Pág. 18

CAPÍTULO IV

Análisis de improcedencias en compensaciones de saldos a favor en Impuestos Federales

1. Invariabilidad en una opción: 1.1. Acreditar: 1.1.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1.1.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1.1.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 1.1.4. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, 1.1.5. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. 1.2. Compensar: 1.2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1.2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1.2.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 1.2.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, 1.2.5. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. 1.3. Devolver: 1.3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1.3.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1.3.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 1.3.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, 1.3.5. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. 2. Propuestas de modificación por improcedencias de compensaciones: 2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado. 2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. 2.4. Ley del ISAN, IEPS, IDE, etc. 3. Otras disposiciones aplicables: 3.1. Reglas de la resolución miscelánea correspondientes a compensación. 3.2. Jurisprudencias. 3.3. Doctrina.

1. El presente capítulo tiene como finalidad analizar las alternativas de acreditar, compensar o devolver, así como saber cuando procede compensar los saldos a favor previa revisión de algunas tesis o jurisprudencias, resolución miscelánea y doctrina con el fin de prevenir errores que se pueden cometer, lo que puede ocasionar incumplir con el precepto legal de contribuir al gasto público de la federación, estados y municipios de manera proporcional y equitativa como dispongan las leyes, sin ocasionar desequilibrio en las finanzas de los contribuyentes, dado que una determinación incorrecta de saldo a favor es sin duda una improcedencia en la compensación.

En mi experiencia el analizar las improcedencias puede ser de gran utilidad para evitar requerimientos de la autoridad hacendaria en cualquiera de las opciones permitidas por el Código Fiscal, en sus artículos 22 para devoluciones y 23 para compensaciones, los cuales no se pueden entender sin revisión de las leyes específicas para cada materia en particular.

Se efectuará el estudio por el Código Financiero del Distrito Federal, y se proseguirá con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, etc.

1.1. La opción de ACREDITAR resulta en la mayoría de los casos una buena alternativa, siempre que se tenga el soporte documental y que se cumplan con los requisitos establecidos. Además se debe tener la certeza de la procedencia de los saldos a favor, ya que de lo contrario puede resultar contraproducente de acuerdo a la fracción III del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: "Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar", por lo que cualquier registro contable que deba afectar el acreditamiento de algún impuesto una vez efectuado el pago, debe estar bien soportado.

“Conforme al art. 25 del Código, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que estén obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, incluso el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

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

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo del art 25 CFF, se entenderá que se crea el derecho para obtener el estímulo a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo. Cuando los contribuyentes acrediten cantidades por concepto de estímulos fiscales a los que no tuvieran derecho, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, respecto de las cantidades acreditadas indebidamente y a partir de la fecha del acreditamiento.²¹⁷”

Ejemplo de ello tenemos que para poder acreditar el porcentaje de gastos erogados en la utilización de la red de autopistas, el contribuyente que se encuentre en el supuesto de dedicarse al transporte terrestre de carga o pasajeros debe observar ciertas reglas, como se muestra en la siguiente tesis:

“ESTÍMULOS FISCALES.- A LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS AL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA O PASAJEROS QUE UTILICEN LA RED NACIONAL DE AUTOPISTAS DE CUOTA, LES ES APLICABLE EL ESTÍMULO FISCAL CONCEDIDO EN EL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN X DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006, CUANDO EL PAGO DEL PEAJE SE REALICE POR UN MEDIO DISTINTO A LOS SEÑALADOS EN LA REGLA 11.9 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2006, EN LOS CASOS EN QUE LA CASETA DE COBRO NO CUENTE CON LA INFRAESTRUCTURA NECESARIA PARA RECIBIR EL ENTERO A TRAVÉS DE LA TARJETA DE IDENTIFICACIÓN AUTOMÁTICA VEHICULAR O MEDIOS ELECTRÓNICOS”²¹⁸

1.1.1 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, para tener derecho a disminuirlo, el contribuyente podrá ACREDITARLO contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, de conformidad con el artículo 6º de la Ley del IVA.

²¹⁷ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho fiscal I*. IURE Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 161.

²¹⁸ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Sala Regional del Golfo. Publicación No. 25 Enero 2010. Pág. 282.

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

Cada contribuyente deberá tener cuidado en los acreditamientos en meses posteriores, ya que si presentó el saldo a favor en declaraciones normales y posteriormente presenta complementarias, éstos deberán correspondan al saldo a favor manifestado en dichas complementarias, de lo contrario no procederán los correspondientes a los periodos posteriores. “VALOR AGREGADO. ACREDITAMIENTO, CASO EN QUE NO PROCEDE”.²¹⁹

El acreditamiento no constituye una figura jurídica que extingue obligaciones fiscales y sólo se encuentra establecida en la legislación tributaria como un procedimiento que consiste en la disminución de cantidades previamente pagadas o beneficios obtenidos, para efectos de determinar el impuesto a cargo.

Por su parte, el artículo 5^o-D de la LIVA hace referencia que el pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúe, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

Asimismo, para que proceda el acreditamiento es necesario que el impuesto trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, de acuerdo al artículo 5^o fracciones III y V, además procederá el acreditamiento en su totalidad cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, ya que cuando el contribuyente utilice indistintamente los conceptos anteriores, el acreditamiento será en la proporción en la que el valor de las actividades represente en el valor total de las actividades.

En caso de que el contribuyente manifestara en la declaración una compensación en vez de un acreditamiento, pudiera corregir el error con presentar una corrección de datos ante el portal del SAT, dado que al presentar una declaración complementaria puede dar lugar a la multa correspondiente “COMPENSACIÓN DECLARADA POR ERROR EN LUGAR DE ACREDITAMIENTO Y CORREGIDA MEDIANTE DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA, NO EXIME AL CONTRIBUYENTE DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR EL AVISO CORRESPONDIENTE, NI DE LA INFRACCIÓN POR SU OMISIÓN”²²⁰.

²¹⁹ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Tercera Sala Regional Hidalgo – México Publicación: No. 26 Feb 2010. Pág. 366

²²⁰ Tesis Aislada. Sexta época.- Instancia: Primera Sala Regional de Occidente.- Publicación: No. 34 Octubre 2010. Pág. 466

1.1.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Cuando las personas morales distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de la LISR, para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidas se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos del artículo 11 de la misma Ley. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del 30%, una vez que paguen el impuesto podrán ACREDITAR dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:

I. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo.

El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.

Cuando el contribuyente *no acredite en un ejercicio* el impuesto a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, *pudiendo haberlo hecho* conforme al mismo *perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores* hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

II. Para los efectos del artículo 88 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.3889.

El artículo 165 de la LISR indica que las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de la LISR, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.3889.

“REQUISITOS PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO POR LA EMPRESA, EN TRATÁNDOSE DEL IMPUESTO CAUSADO POR DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDAS, A LA LUZ DE LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 165 DE LA LEY DE LA MATERIA²²¹”

²²¹ Tesis Aislada. Quinta época. Instancia: Segunda Sala Regional Hidalgo – México Publicación: No. 73 Ene 2007. Pág. 2029

1.1.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

El artículo 8º de la Ley del IETU y el Decreto complementario de dicha ley (DOF 5-XI-2007, modificado en el DOF del 27-II-2008), hacen mención que contra el IETU del ejercicio se podrán realizar, según corresponda, los acreditamientos siguientes:

1. El crédito fiscal por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados del ejercicio, hasta por el monto del IETU calculado en el ejercicio de que se trate.
2. Contra la diferencia que se obtenga conforme al número anterior, hasta por el monto de dicha diferencia, se podrá acreditar lo siguiente:
 - a) El crédito fiscal por el pago de salarios, ingresos asimilados a éstos y aportaciones de seguridad social.
 - b) El crédito fiscal por inversiones adquiridas de 1998 a 2007.
 - c) El crédito fiscal por los inventarios que se tenían al 31 de diciembre del 2007.
 - d) El crédito por ciertas pérdidas fiscales generadas de 2005 a 2007.
 - e) El crédito fiscal por cobros derivados de enajenaciones a plazo.
 - f) El estímulo fiscal a empresas maquiladoras.
3. Contra el IETU del ejercicio a cargo que se obtenga después de acreditar los créditos fiscales antes mencionados, se podrá acreditar, hasta por el monto de dicho impuesto, el ISR propio del mismo ejercicio efectivamente pagado.
4. Una vez realizado el acreditamiento anterior, si aún resulta impuesto a cargo del contribuyente, se podrán acreditar los pagos provisionales del IETU, efectivamente pagados, correspondientes al mismo ejercicio.”²²²

Por otra parte y a fin de ampliar los puntos anteriores, los artículos 8 y 10 de la Ley de referencia hacen mención al acreditamiento como sigue:

- Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio a cargo, los pagos provisionales calculados conforme al artículo 10, efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.
- Es acreditable una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondiente al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial, hasta por el monto de dicha diferencia.
- El ISR propio por acreditar a que se refiere el artículo 8º LIETU, será el efectivamente pagado. No se considerará efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o bien, cuando se hubieran efectuado mediante compensación.

²²² Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, Acreditamiento*. Taxx Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 338

“Contra el IETU a cargo se podrá acreditar el ISR propio a cargo del contribuyente. (art. 10 LIETU)

Por ello, es menester conocer que se considera como pago del ISR propio, toda vez que algunos contribuyentes llegan a cubrir su ISR a cargo con diversos acreditamientos o incluso mediante compensación de otros impuestos.

Para tales efectos, la LIETU establece:

No es ISR propio acreditable contra IETU el que se cubra:

- Con el acreditamiento del subsidio para el empleo pagado a los trabajadores o el estímulo fiscal por gastos de casetas en términos de la fracción V del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2009.
- Mediante reducciones. Por ejemplo la reducción del ISR para contribuyentes del sector primario en términos del penúltimo párrafo del artículo 81 de la LISR.

Se considera ISR propio acreditable contra el IETU el que se cubra:

- En efectivo
- Mediante el acreditamiento del ISR que terceras personas retuvieron al contribuyente. Por ejemplo el retenido por bancos, en el extranjero, las retenciones que las personas morales efectúan a personas físicas por honorarios y arrendamiento
- Con el acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo (IDE)
- Por medio de compensaciones en términos del artículo 23 del CFF²²³

1.1.4. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Las personas físicas y morales que enajenen en territorio nacional o preste servicios referidos en la *Ley del IEPS* pagarán el impuesto a su cargo, y únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de bienes a que se refiere el inciso A) de la fracción I del artículo 2º de la Ley (tasa en enajenación de gasolinas), así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes a que refieren los incisos A), C), D) y E) (Bebida, tabaco, gasolinas y diesel) de dicha fracción.

“1. Sólo puede acreditarse el impuesto que les hubiese sido trasladado a los contribuyentes, así como el que hayan pagado por la importación, en los casos siguientes (artículo 4º de la Ley del IEPS):

- a) Por la adquisición e importación de los bienes siguientes:
 - Bebidas con contenido alcohólico
 - Cerveza
 - Alcohol
 - Alcohol desnaturalizado
 - Mielles incristalizables
- b) Por la importación de tabacos labrados, gasolina y diesel.

²²³ IDC. Boletín especial de Marzo 2009. *Declaración anual de personas morales*. Pág. 36

2. El acreditamiento sólo puede ser realizado por contribuyentes que causen el IEPS en relación con el impuesto que pretendan acreditar.
3. El IEPS pagado debe corresponder a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto.
4. Los bienes por los que se pagó el IEPS que se pretende acreditar, deben ser enajenados sin haber modificado su estado, forma o composición. Este requisito no es aplicable al impuesto pagado por la adquisición de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados.
5. El impuesto debe haber sido trasladado expresamente al contribuyente y constar por separado en los comprobantes.
6. El impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el que se pretende efectuar el acreditamiento, deben corresponder a bienes de la misma clase.

Con respecto a este punto se aclara que se consideran bienes de la misma clase, a los que se encuentren agrupados en cada uno de los incisos de la fracción I del artículo 2º de la LIEPS, es decir:

- Bebidas con contenido alcohólico.
- Cerveza
- Tabacos labrados
- Gasolinas
- Diesel

Por lo que resultaría imposible que las personas dedicadas a la enajenación de bebidas con contenido puedan acreditar contra el impuesto causado por la enajenación de tabacos labrados que realicen, el IEPS que en su caso les hubiera sido trasladado por la adquisición de bebidas con contenido alcohólico, ya que dichos bienes se encuentran clasificados como de distinta clase.

No obstante lo anterior, tratándose de la adquisición o importación de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, se podrá acreditar el impuesto pagado por la enajenación e importación de dichos bienes, contra el IEPS que se cause por la enajenación de bebidas alcohólicas. Cuando los bienes en comento sean utilizados par la elaboración de productos distintos a las bebidas alcohólicas, el impuesto se podrá acreditar contra el ISR a cargo.

A este respecto, la regla I.6.3. de la RMF establece que las personas físicas y morales que adquieran o importen alcohol desnaturalizado para ser utilizado en la elaboración de productos distintos de las bebidas alcohólicas, podrán acreditar el impuesto pagado por la adquisición o en la importación de dichos productos, contra el ISR que resulte a su cargo en las declaraciones de pagos provisionales, las retenciones del mismo impuesto efectuadas a terceros, así como contra el IVA, hasta agotarse.”²²⁴

²²⁴ Pérez Chávez Campero Fol. *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. Taxx Editores. México 2010. Op. Cit. Pág. 397

El artículo 5º-B de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios, señala que las personas que realizan actividades de sorteos y apuestas, podrán disminuir del impuesto correspondiente a dichas actividades en el mes de que se trate, el monto de la participación que corresponda al Gobierno Federal de los productos obtenidos por los permisionarios, prevista en la Ley Federal de Juegos y Sorteos, que hayan pagado en el mismo mes. Cuando dicha disminución exceda del impuesto que deba enterar el contribuyente, la diferencia podrá disminuirla en los meses siguientes hasta agotarla, sin que en ningún caso dé lugar a acreditamiento, compensación o devolución, luego entonces esta nueva figura llamada disminución tiene el mismo efecto que el acreditamiento.

1.1.5. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

El artículo 7º de la LIDE indica que el impuesto establecido efectivamente pagado en el ejercicio, será acreditable contra el impuesto sobre la renta a cargo en dicho ejercicio, salvo que previamente hubiese sido acreditado contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros o compensado contra otras contribuciones federales a su cargo o hubiese sido solicitado en devolución.

Cuando el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el ejercicio sea mayor que el impuesto sobre la renta del mismo ejercicio, el contribuyente podrá acreditar la diferencia contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad por la que pudo haberlo efectuado.

Continúa el artículo indicando que el derecho al acreditamiento es personal del contribuyente que pague el impuesto y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión o escisión.

“No procede acreditar el IDE contra el IETU, sólo se permite el acreditamiento contra el ISR a cargo o el retenido de terceros”²²⁵

1.2. COMPENSAR. En el capítulo segundo revisamos los artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal, los cuales indican que la compensación consistente en extinguir una deuda con otra, entre dos personas que reuniendo la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y por ministerio de ley, extinguen las obligaciones recíprocas hasta por el valor de la menor, salvo en el caso de deudas y créditos del Estado, porque esta última se refiere a la materia fiscal y por tanto está regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación al señalar 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 impuestos federales *distintos de los que se causen con motivo de la importación*, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico.

²²⁵ IDC. Boletín especial de marzo 2009. *Declaración anual de personas morales*. Pág. 93

En importaciones “De conformidad con la Regla 3.14.1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, para efectos del artículo 122, último párrafo del Reglamento de la Ley Aduanera, los importadores o exportadores que deseen compensar los saldos a favor, deberán anexar al pedimento copia fotostática del pedimento original y, según corresponda, del escrito de desistimiento o del pedimento de rectificación, así como copia del *Aviso de compensación de contribuciones y aprovechamientos al comercio exterior* que forma parte del Anexo 1 de esta Resolución.”²²⁶ Las cantidades que podrán compensar corresponden al pago del derecho de trámite aduanero, en ningún caso podrán compensarse el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios en operaciones de comercio exterior.

En materia fiscal las reglas 2.2.9 y 2.2.11 de la resolución miscelánea del 2002, publicadas el 30 de mayo de ese año, indicaban que para poder compensar un impuesto federal distinto a otro era necesario dictaminarse por contador público certificado y sólo procedía la compensación de IVA a favor contra el ISR a cargo, no así en forma inversa, sirve para lo anterior las siguientes tesis:

“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.”²²⁷

“COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR, SU PROCEDENCIA DE ACUERDO CON EL ARTICULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (A PARTIR DE LA REFORMA PARA 2004)”²²⁸

Como se ha dicho con anterioridad, a partir de julio del 2004 surgió la figura de la compensación “universal”, la que procede por adeudo propio o por retención a terceros, y comprende tanto el crédito fiscal como recargos, sanciones y gastos de ejecución. Una vez ejercida la opción no se podrá acreditar o solicitar la devolución, salvo que esta última sea sobre el remanente de la compensación.

1.2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado

El impuesto se calculará por cada mes de calendario y el pago se efectuará mediante declaración a más tardar el 17 del mes siguiente al que corresponda, así tenemos que si surgiera un saldo a cargo en el pago provisional ya sea de IEPS, tenencia de aeronaves, ISR, IEPS o retenciones de dichos impuestos, puede cubrirse el pago con el saldo a favor del IVA manifestado en el periodo anterior, de conformidad con el artículo 6º de la Ley del IVA.

En el capítulo anterior comentamos que procede compensar un saldo a favor de un mes posterior contra el de un mes anterior de IVA por criterio del SAT 97/2007/IVA, la limitante está en que no se puede compensarse contra la retención del IVA, porque es un mecanismo que utiliza la autoridad para poder regular a las

²²⁶ Moreno Castellanos Jorge A. *Comercio Exterior sin Barreras*. Edit. ISEF. México 2000. Pág. 47

²²⁷ Tesis Aislada. Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XII, Diciembre 2000. Tesis: I.11º.A.1 A Pág. 1376. Materia Administrativa

²²⁸ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Sala Regional de Noroeste I. Publicación No. 15 Marzo 2009. Pág. 483.

personas físicas bajo el régimen de honorarios. Lo común está en compensar en el mes posterior a su determinación y manifestación.

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR, PROCEDE A PARTIR DE LA DECLARACIÓN MENSUAL SIGUIENTE A AQUELLA EN QUE SE DETERMINARON”.²²⁹

No obstante lo anterior, es posible compensar en el mismo periodo, siempre y cuando sea manifestado el saldo a favor antes de las declaraciones de otros impuestos. Sirve de sustento a lo anterior la siguiente regla de la resolución miscelánea:

Compensación de saldos a favor del IVA

1.2.5.3.

Para los efectos de los artículos 23 del CFF y 6 de la Ley del IVA, los contribuyentes que opten por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, podrán efectuarla, inclusive, contra saldos a cargo del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que además de cumplir con los requisitos a que se refieren dichos preceptos, hayan manifestado el saldo a favor con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.
CFF 23, LIVA 6.

Por su parte, las empresas que por su objeto social deban efectuar el pago del IVA junto con los impuestos al comercio exterior (IGI, DTA, prevalidación, etc) podrán ejercer la opción de la compensación, aún y cuando en principio el artículo 5-D de la LIVA indica que tratándose de importación de bienes tangibles el pago tendrá el carácter de provisional, sin que contra éste se acepte el acreditamiento, esto es así porque hasta en tanto no se tenga el pedimento con la validación de aduanas no se pudiera ejercer esta opción, además de que al no ser definitivo no pudiera acreditarse en la declaración mensual, no obstante, en el mismo artículo en el párrafo tercero indica que si procede acreditar (al no ser provisional), y por consiguiente también procedería la compensación.

El contribuyente al presentar en el portal bancario el pago de impuestos, puede seleccionar la opción de compensación, y se reflejará automáticamente el saldo a pagar en cero y deberá cumplir absolutamente con todos los requisitos solicitados, ya que es una obligación señalada en el artículo 31 del Código Fiscal Federal.

“AVISO DE COMPENSACIÓN.- ANTE LA FALTA DE PRESENTACIÓN DENTRO DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES PROCEDENTE IMPONER LA SANCIÓN CORRESPONDIENTE SIN QUE MEDIE REQUERIMIENTO PREVIO DE LA AUTORIDAD DE PRESENTARLO”²³⁰

“NO PRESENTAR AVISO DE COMPENSACIÓN A REQUERIMIENTO DE AUTORIDAD, CUANDO DE ANTEMANO SE COMPENSÓ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN DECLARACIÓN PRESENTADA ANTE AUTORIDAD FISCAL, ES UNA INFRACCIÓN SANCIONABLE CON MULTA”²³¹

Cabe hacer mención que la falta de presentación del aviso no deja sin efecto la compensación, pero sí trae como consecuencia la multa que puede imponer la autoridad hacendaria, tal y como se menciona en la siguiente jurisprudencia:

²²⁹ Jurisprudencia. Novena época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV, Agosto 2001. Pág. 1036.

²³⁰ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Primera Sala Regional de Oriente. Pub. No. 14 feb 2009. Pág. 537

²³¹ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Primera Sala Regional de Oriente. Publicación No. 34 octubre 2010. Pág. 506

“COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE CONSTITUYE UN REQUISITO DE FORMA, CUYA OMISIÓN NO TRAE COMO CONSECUENCIA QUE AQUÉLLA SEA INDEBIDA O IMPROCEDENTE”²³²

1.2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio aplicando una tarifa dependiendo del monto de ingresos obtenidos durante el ejercicio de acuerdo al artículo 177 de la LISR y en caso de que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite únicamente podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

Tratándose de personas morales, deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa establecida en el artículo 10 de la LISR y una vez que se disminuyan los pagos provisionales efectuados en el periodo podrá determinar un saldo a favor, el cual procederá compensar contra el propio ISR del siguiente ejercicio en los pagos provisionales, o bien contra el IVA propio, IETU del ejercicio, IEPS, tenencia de aeronaves, retención tanto del ISR como del IEPS, la excepción es contra la retención de IVA.

1.2.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

A partir del año 2008 se deroga la Ley del Impuesto al Activo y en su lugar surge el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el cual en su artículo 7º refiere que se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, considerando que para la compensación de saldos a favor del impuesto al activo procedía en un periodo determinado como lo indica la siguiente tesis:

“IMPUESTO AL ACTIVO POR RECUPERAR DE EJERCICIOS ANTERIORES QUE SE PUDO SOLICITAR EN DEVOLUCIÓN O APLICAR EN COMPENSACIÓN EN DETERMINADO EJERCICIO.- LIMITANTE TEMPORAL PARA EJERCER TAL DERECHO”²³³

El primer filtro para saber si procede la compensación es revisar si se origina de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, para la ley en estudio, el saldo se originará al término del ejercicio fiscal para poder aplicar contra el ISR, IVA, IETU, IEPS, Tenencia de aeronaves y retenciones de ISR, IEPS, salvo retenciones de IVA, por lo que una vez manifestado el saldo en la declaración anual se decidirá como recuperar el saldo.

Por su parte, el artículo 8º de la Ley de la materia, indica que cuando no sea posible acreditar total o parcialmente los pagos provisionales pagados del IETU, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio

²³² Jurisprudencia. Sexta época. Instancia: Pleno. Publicación No. 24 diciembre 2009. Pág. 51

²³³ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Sala Regional del Caribe. Publicación No. 29 mayo 2010. Pág. 240

del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución.

Capítulo I.4.3. Del impuesto del ejercicio, de los pagos provisionales y del crédito fiscal

Compensación de pagos provisionales de IETU contra ISR del ejercicio a pagar

- I.4.3.1.** Para los efectos del artículo 8 de la Ley del IETU, los contribuyentes antes de efectuar el acreditamiento a que se refiere el tercer párrafo del artículo citado, podrán compensar los pagos provisionales del IETU efectivamente pagados correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, contra el ISR propio que efectivamente se vaya a pagar correspondiente al mismo ejercicio, hasta por el monto de este último impuesto. En este caso, la compensación efectuada se considerará ISR propio efectivamente pagado.

Los contribuyentes que apliquen la opción a que se refiere el párrafo anterior, no podrán acreditar en los términos del artículo 8, tercer párrafo de la Ley del IETU, los pagos provisionales de dicho impuesto que hubieran compensado en los términos de esta regla ni solicitar su devolución. Asimismo, quedarán relevados de presentar el aviso de compensación que se señala en la regla II.2.2.6.

LIETU 8, RMF 2011 II.2.2.6.

Compensación del IETU a favor contra impuestos federales

- I.4.3.2.** Para los efectos del artículo 8, cuarto párrafo de la Ley del IETU, si después de compensar contra el ISR propio del mismo ejercicio, subsistiere alguna diferencia, el contribuyente podrá compensar esta cantidad, contra las contribuciones federales a su cargo en los términos del artículo 23 del CFF, si derivado de lo anterior quedara remanente de saldo a favor se podrá solicitar en devolución.

LIETU 8, CFF 23

La regla anterior hace énfasis en que una vez efectuada la opción de compensar no podrán acreditar los pagos provisionales del IETU, con la facilidad de relevar al contribuyente de la presentación del aviso de compensación en el ejercicio fiscal.

El artículo 13 del Reglamento del CFF hace mención que cuando el contribuyente efectúe la compensación total o parcial de cantidades a su favor derivadas de una misma contribución, deberá hacerlo ante la autoridad recaudadora correspondiente. Efectuada parcialmente la compensación, podrá continuar aplicado el saldo a su favor en pagos futuros.

De conformidad con el artículo 9º del Reglamento del CFF, “cuando el contribuyente al pagar contribuciones de manera extemporánea compense un saldo a su favor (originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar), sólo se causarán recargos por el periodo comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar”²³⁴.

No se causarán recargos cuando el contribuyente al pagar contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que éste se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate.

²³⁴ IDC 90 del 31 de julio de 2004. *Contabilidad Fiscal*. Pág. 14

1.2.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Procede compensar el IDE contra el IVA, IETU, IEPS, tenencia de aeronaves, retención del IEPS, y el IDE que se acredite contra el ISR y retención del ISR no aplica como compensación y por último, no es posible contra retención de IVA.

“IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.- SU SALDO A FAVOR PUEDE SER COMPENSADO CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”²³⁵

Por su parte, el artículo 7º de la LIDE refiere que cuando después de efectuar el acreditamiento resultara mayor el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el ejercicio, el contribuyente podrá compensar la diferencia contra las contribuciones federales a su cargo en los términos del artículo 23 del CFF.

Cuando resultara un remanente de IDE una vez que se haya efectuado el acreditamiento contra el ISR a cargo o retención de terceros, se podría compensar contra el IETU (numerales 7º y 8º de la LIDE)

1.2.5. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

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

Cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el IEPS a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo, es decir que el saldo a favor de este impuesto no podrá compensarse con ningún otro impuesto federal, por lo que la compensación universal ya no fue tal para este caso.

1.3. DEVOLVER. El artículo 22 del CFF indica que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

- Procederá la devolución en contribuciones que se hubieran retenido para aquellos contribuyentes a quienes se les hubiera efectuado la retención.
- Tratándose de impuestos indirectos se efectuará el pago de lo indebido a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado, así como los impuestos indirectos pagados en la importación siempre y cuando no se hayan acreditado.
- Cuando las contribuciones se calculen por ejercicios únicamente se podrá solicitar la devolución cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo en sentencia firme o resolución de autoridad competente.

²³⁵ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Sala Regional Peninsular. Publicación No. 23 noviembre 2009. Pág. 317

Si en la solicitud de devolución existieran errores en los datos contenidos, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.

El plazo en el que deberá efectuarse una devolución será de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento del CFF, las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente en un plazo no mayor a veinte días posteriores la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionada.

“DEVOLUCIÓN DEL REMANENTE DERIVADO DE UNA COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN NO INICIA EN LA FECHA EN QUE SE GENERÓ EL SALDO A FAVOR DE ORIGEN, SINO A PARTIR DE AQUELLA EN QUE SE GENERÓ EL REMANENTE”²³⁶

Cuando existan errores aritméticos, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, las cuales podrán ser menores a las autorizadas, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria, para lo cual fundamentarán y motivarán las causas por la que corresponda el pago parcial o total de la devolución.

La autoridad fiscal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A del CFF, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquel en el que la devolución esté a disposición del contribuyente, es decir, a partir de que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de la devolución,

Cuando quien solicite la devolución dictamine sus estados financieros podrá obtener la devolución en un plazo menor de 25 días, y si la autoridad llegara a tener la necesidad de requerir al contribuyente para verificar la procedencia, tendrá un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma, contra incumplimiento de dicho requerimiento en un plazo de 10 días, se le tendrá por desistido de la solicitud, no obstante la autoridad podrá solicitar un segundo requerimiento, con el cual el contribuyente tendrá 10 días y le será aplicable el mismo apercibimiento.

²³⁶ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Segunda Sala Regional de Oriente. Publicación: No. 32 agosto 2010. Pág. 258

1.3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado

De acuerdo al artículo 6º de la Ley del IVA, se puede optar por solicitar devolución sobre el remanente de un importe que se haya compensado, o bien por el total del saldo a favor; recordemos que para que pueda originarse un saldo a favor es necesario que se haya acreditado más de los que se haya trasladado y pagado, esto significa que en un periodo pudo haberse efectuado más gasto, o el porcentaje de acreditamiento fue relevante, y por otra parte que el cobro del IVA por la venta de bienes, servicios, arrendamiento, etc. hubiera sido menor, o simplemente no haya cobrado el IVA de lo enajenado en el periodo para poder tener derecho a la devolución.

“SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- PROCEDENCIA DE SU DEVOLUCIÓN”²³⁷

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establecen los artículos 5-D y 28 de la Ley en mención, es decir en forma provisional, por lo que no dará lugar a tener saldo a favor para solicitar en devolución.

“EL FORMATO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IVA, APARTADO A, ANEXO 1, AL REFERIRSE AL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES, COMPRENDE ÚNICAMENTE EL RELATIVO A LA IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES”²³⁸

1.3.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta

El artículo 177 de la LISR indica que en los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de ese artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido.

Para que exista un saldo a favor de ISR los gastos debieron ser mayores que la acumulación de los ingresos, porque:

- El contribuyente inicie actividades y genere más gastos como parte de una inversión.
- Los gastos no cumplen con los requisitos fiscales para deducirlos y por consiguiente se genere una pérdida fiscal.
- Superen los acreditamientos al impuesto a cargo.
- El coeficiente de los pagos provisionales haya resultado elevado con las cifras del ejercicio inmediato anterior y ocasione al término del ejercicio haber pagado más.

Cuando no sea posible identificar la procedencia del saldo a favor se considerará un pago de lo indebido, y tendrá otro tratamiento para efectuar el llenado de la solicitud de devolución.

²³⁷ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Sexta Sala Regional Metropolitana. Publicación: No. 31 julio 2010. Pág. 200

²³⁸ Tesis Aislada.- Sexta época.- Instancia: Segunda Sala Regional de Oriente.- Publicación: No. 32 Agosto 2010. Pág 255

“PAGO INDEBIDO.- NO EXISTE CUANDO EN EL RESULTADO FISCAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA SE OBTUVO SALDO A FAVOR, AÚN CUANDO DICHO MONTO DEL SALDO SE HAYA INCREMENTADO, POR AUMENTO EN DEDUCCIONES, APLICADAS EN CONSECUENCIA Y EFECTOS DE UNA SENTENCIA DE AMPARO”²³⁹

1.3.3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

La solicitud de devolución se presentará una vez manifestado el saldo a favor en la declaración anual, la cual se presentará hasta el mes de marzo del siguiente ejercicio, de acuerdo con el artículo 7º de la LIETU, siempre y cuando no se haya ejercido la opción de compensación, ya que de lo contrario el contribuyente solo podrá solicitar la devolución de un remanente derivado de una compensación, en términos del artículo 8º de la LIETU y 22 del Código Fiscal de la Federación.

1.3.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

El artículo 7º de la LIDE nos da la alternativa de solicitar la devolución de este impuesto, el cual será calculado por ejercicios, asimismo, indica que si después de aplicar los procedimientos de acreditamiento y compensación subsistiere alguna diferencia, la misma podrá ser solicitada en devolución.

1.3.5. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

El artículo 5º de la LIEPS hace mención en sus párrafos cuarto, quinto y sexto que cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo y en caso de no haber ejercido la opción perderá su derecho, por lo que procederá solicitar la devolución para un remanente después de efectuar la compensación, o por el monto total siguiendo las reglas del artículo 22 del Código Fiscal, es decir, que cuando las contribuciones se calculen por ejercicios se podrá solicitar la devolución una vez que se haya presentado la declaración del ejercicio, así lo indica también la siguiente tesis:

“DEVOLUCIÓN.- RESULTA IMPROCEDENTE LA SOLICITADA POR LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE UN SALDO A SU FAVOR QUE RESULTE EN LA DECLARACIÓN DE PAGO MENSUAL DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS”²⁴⁰

No procede la devolución de saldo a favor cuando se originó por estímulos fiscales porque con ello se pagó menos impuesto, y si adicionalmente el contribuyente pretendiera solicitarla, obtendría un doble beneficio por una parte al haberse ejercido la opción de acreditamiento y por la otra, al pretender recibir la devolución.

“IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (DIESEL).ES IMPROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO RELATIVO, EN LA PARTE DEL ACREDITAMIENTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 17, FRACCIÓN X DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2002, Y LA REGLA 11.6 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2002”²⁴¹

²³⁹ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Tercera Sala Regional del Norte –Centro II. Publicación 9 sept 2008. Pág. 485.

²⁴⁰ Tesis Aislada. Sexta época. Instancia: Segunda Sala Regional del Golfo. Publicación No. 14 febrero 2009. Pág. 566

²⁴¹ Tesis Aislada. Quinta época. Instancia: Sala Regional del Sureste. Publicación No. 71 noviembre 2006. Pág. 118

Más aún cuando se trata de un impuesto indirecto, por lo que es una razón considera por la autoridad para negar la devolución.

“FUNDAMENTOS PARA CONSIDERAR QUE SE TRATA DE UN IMPUESTO INDIRECTO”²⁴²

2. Comúnmente nos preguntamos por qué no procede en algunos supuestos la compensación universal, para entender mejor el tema a continuación se revisarán las limitantes para cada Ley en específico.

Anterior a la reforma del 2004, el artículo 23 del CFF indicaba que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podían optar por compensar las cantidades que tuvieran a su favor contra las que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, *siempre que ambas derivaran de una misma contribución*,

Con el nuevo esquema la redacción al Código Fiscal quedó como sigue: “se podrán compensar todas aquellas cantidades que el contribuyente tenga a su favor, contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, *siempre que ambas deriven de impuestos federales* distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico.”²⁴³

Fue necesario modificar la palabra contribución por la de impuestos federales, a fin de permitir la figura de la compensación universal, no obstante, no se permite en los siguientes impuestos:

1. “Los derivados de la importación.
2. Los no administrados por la autoridad fiscal federal (ISAN, ISTUV-excepto aeronaves-, ISR de repecos y de intermedios), y
3. Aquellos que tienen un fin específico (IVA de pequeños contribuyentes cuyo fin es cubrir cargas de seguridad social, artículo 2º-C de la LIVA)
4. Los remanentes pendientes de compensar, también serán objeto de compensación universal, siempre que el saldo a favor original haya sido objeto de dicha aplicación.”²⁴⁴

Las cantidades a favor que procedan de pagos de lo indebido, podrán ser objeto de compensación universal. Es importante recordar que dicha compensación “es una norma de procedimiento, según lo disponen los artículos 6º y 23 del CFF; por tanto, *los saldos a favor o pagos de lo indebido* generados antes de su entrada en vigor, son susceptibles de compensación contra impuestos federales a cargo declarados con posterioridad al 1º de julio del 2004, sin importar el período al que correspondan ambos conceptos o tipo de declaración”²⁴⁵

“No se encuentran incluidos en la compensación universal:

- Las aportaciones de seguridad social
- Las contribuciones de mejoras

²⁴² Tesis Aislada. Tercera época. Instancia: Sala Regional Sureste. Publicación No. 101. Mayo 1996. Pág. 18

²⁴³ IDC 90 del 31 de julio de 2004. *Contabilidad Fiscal*. Pág. 9

²⁴⁴ IDC 90 del 31 de julio de 2004. *Contabilidad Fiscal*. Pág. 9

²⁴⁵ Idem. Pág. 9

- Los derechos
- Los productos y aprovechamientos²⁴⁶

Lo anterior porque son contribuciones y no impuestos y según el artículo 2º del CFF los impuestos son contribuciones, pero no toda contribución es un impuesto.

2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Recordemos que tratándose de importación de bienes tangibles el pago tendrá el carácter de provisional y que contra éste no se acepta compensación según el artículo 28 de la LIVA. (Ver punto 1 del numeral 2. Pág. 130)

Por su parte, no procede compensar contra las retenciones de IVA porque son administradas por las entidades federativas que tienen celebrado convenio de coordinación con la S.H.C.P., según el artículo 2º-C de la LIVA, en una sola cuota cada entidad recauda el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta a cargo, como incentivo al 100%. (Ver punto 3 del numeral 2.)

Para esta Ley, es opcional compensar contra otros impuestos, pero una vez efectuada esta opción, si se tiene un remanente de saldo a favor, ya no permite que se pueda acreditar dicho remanente contra el propio IVA, se tendría que seguir la misma mecánica de compensación hasta agotarla, o bien solicitar la devolución por la totalidad. Por el contrario, si se ejerce la opción de acreditar ya no será posible compensar, se tendría que seguir con el acreditamiento hasta agotar el saldo a favor. (Ver punto 4 del numeral 2.)

Actualmente la redacción del numeral 6º de la LIVA limita la opción de compensar el remanente de un saldo a favor de IVA cuando el contribuyente haya ejercido previamente la opción de acreditamiento.

Art. 6 LIVA.- Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente *podrá acreditarlo* contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su *devolución* o llevar a cabo su *compensación* contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del CFF... En caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

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

De lo anterior, observamos que es una improcedencia de compensación del impuesto al valor agregado, contrario a lo indicado en el Código Fiscal de la Federación, al referir que *se pueden compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar...siempre que ambas deriven de impuestos federales*, y si consideramos que el remanente del acreditamiento no pierde la naturaleza de saldo a favor de IVA, entonces no se tendría porque limitar, ya que el requisito es que ambos saldos deriven de impuestos federales, lo que ocasiona que si el contribuyente optó por acreditar en un periodo, al siguiente que tenga un saldo a cargo de ISR no pudiera ejercer la opción de compensación del remanente del IVA acreditado, pero sí pudiera solicitar la devolución del mismo, es

²⁴⁶ Abrego Alvarado José Eliseo. *Material del Curso Aplicación práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. INEF. México 2004. Op. Cit. Pág. 88

decir, si permite utilizar dos opciones distintas como acreditar y devolver, compensar y devolver, luego entonces, también se podría sugerir dar la opción de acreditar y compensar sobre el mismo remanente.

Art 23 CFF.- 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.

2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La compensación, para los contribuyentes bajo el régimen de Repecos o Intermedio y para los que efectúen enajenación de bienes inmuebles, resulta improcedente porque el impuesto es administrado por las entidades federativas, es decir, de acuerdo al convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta, los municipios son los que tendrían las facultades para poder efectuar la recaudación, para ello deberán llenar los formatos emitidos por cada entidad federativa, ahora bien para las empresas que tienen varios establecimientos en distintas entidades federativas, deberá enterar el impuesto en la proporción del ingreso acumulable, de acuerdo al artículo 136-Bis de la LISR.

I.2.6.2. Inscripción al RFC de REPECOS ante las entidades federativas

Para los efectos de los artículos 27 del CFF y 20, fracción II de su Reglamento, los contribuyentes que tributen en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR y que tengan su domicilio fiscal dentro de la circunscripción territorial de las entidades federativas que se encuentran relacionadas en la página de Internet del SAT, en el apartado de "Nuevo esquema de pago para el Régimen de Pequeños Contribuyentes", deberán solicitar su inscripción al RFC, así como la expedición y reexpedición de la constancia de inscripción a dicho registro, ante las oficinas autorizadas de la autoridad fiscal de dichas entidades federativas.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla, que tengan establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares donde se almacenen mercancías y en general cualquier lugar que utilicen para el desempeño de actividades dentro de la circunscripción territorial de dos o más de las entidades federativas que se encuentran relacionadas en la página de Internet del SAT, deberán presentar los avisos a que se refiere el artículo 25, fracciones VIII y IX del Reglamento del CFF ante las oficinas autorizadas de la autoridad fiscal de la Entidad federativa que corresponda al domicilio en que se encuentre el establecimiento, sucursal, local, puesto fijo o semifijo, lugar donde se almacenen mercancías y en general cualquier lugar que se utilice para el desempeño de actividades.

A continuación se hace un paréntesis para explicar la determinación de los pagos provisionales, en donde en el mismo precepto legal indica que los contribuyentes que no excedan 4'000,000.00 efectuarán pagos mensuales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual obtengan sus ingresos. El pago mensual a que se refiere este artículo, se determinará aplicando la tasa del 5% al resultado que se obtenga de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127, para el mes de que se trate una vez disminuidos los pagos provisionales de los meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

Al resultado, a que hace mención el párrafo anterior también llamado base gravable que se obtiene restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo, PTU deducible y las pérdidas fiscales, se le aplicará la tarifa del 113 de la LISR. (Ver punto 2 del numeral 2.)

Por otra parte y con referencia a nuestro tema en estudio, si procede compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por retención a terceros de conformidad con el artículo 23 del Código Fiscal Federal. “Es procedente que el retenedor compense los saldos a favor de otros impuestos federales, contra las retenciones efectuadas a terceros que está obligado a pagar”²⁴⁷

No procede la compensación cuando se trate de créditos al salario que fueron entregados porque “no es un impuesto ni un saldo a favor o pago de lo indebido.”²⁴⁸

Tampoco se pueden compensar las diferencias a favor de retenciones del ISR por concepto de salarios contra otros impuestos federales, procederá compensar contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior.

En términos del artículo 116 de la LISR, el retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos que sean ingresos de los mencionados en el Capítulo de Salarios, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor, siempre que cumpla con los siguientes requisitos, de conformidad con el art. 150 RISR:

I. Que se trate de trabajadores que presten sus servicios a un mismo patrón y no estén obligados a presentar declaración anual.

II. Que recabe documentación comprobatoria de que entregó la cantidad compensada al trabajador con un saldo a favor.

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

En cambio “las cantidades no retenidas a los contribuyentes y que por error son pagadas por el retenedor, si se pueden compensar, en virtud de que se trata de impuestos que desembolsa el retenedor de su propio patrimonio”²⁴⁹.

2.3. Ley del Impuesto Especial a Tasa Única.

Una de las características que tiene tanto el IETU como el ISR es que son impuestos directos, mientras que este último depende de la capacidad contributiva,

²⁴⁷ Abrego Alvarado José Eliseo. *Material del Curso Aplicación práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. INEF. México 2004. Op. Cit. Pág. 87

²⁴⁸ Idem. Pág. 89

²⁴⁹ Abrego Alvarado José Eliseo. *Aplicación práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. INEF. Op. Cit. Pág. 91

el primero obliga a los contribuyentes a pagarlo con base en el flujo de efectivo, esto es así porque la LIETU resulta de una combinación de la LIVA y de la LISR. La tasa aplicable para el impuesto en estudio para el 2008 fue del 16.5%, la cual se incrementó en un 0.5% para el 2009, a partir del 2010 la tasa se generalizó en un 17.5% “sin lugar a dudas, la determinación del IETU resulta un tanto complicada, si consideramos que el momento en que deben acumularse los ingresos y pueden aplicarse las deducciones es distinto que en el ISR, diferencia que obliga a las empresas a poner atención tanto a la forma en que obtienen sus utilidades, como al correcto manejo del flujo de efectivo. En épocas de crisis, puede convenir financiarse de proveedores, pero esto seguramente provocará un mayor pago del IETU”²⁵⁰.

El art. 2º de la Ley del IETU refiere que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones, además, es ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio u otorga el uso o goce temporal de bienes, por su parte, el artículo 18 de LISR considera que los ingresos se obtienen en el momento en que ocurra primero cualquiera de lo siguiente: se expida el comprobante que ampare el precio, se envíe o entregue el bien o se preste el servicio y/o se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aún y cuando provenga de anticipos.

Para que procedan las deducciones, según el artículo 6º LIETU, deberán ser estrictamente indispensables y corresponder a las actividades que sean objeto de esta Ley. “La erogación deducible en el IETU debe estar efectivamente pagada, pero no se hace una remisión a la LIVA y la LIETU limita los medios similares al pago como la compensación y la dación en pago para señalar el momento de una deducción, incluso de manera indebida sólo se permite considerar –efectivamente pagado- cuando se emita un pagaré de garantía. Por ello una misma operación pudiera ser gravada y no deducible”²⁵¹

El IETU castiga el hecho de tener demasiada liquidez, este efecto es porque al recuperar más rápido las ventas y al diferir los pagos o tomar crédito de los proveedores, se tienen mayores ingresos gravables y como consecuencia se genera el pago de este impuesto, pero por otro lado al pagar más a los proveedores, se genera incremento en los inventarios y esto no se puede deducir en el impuesto sobre la renta hasta en tanto no se efectúe la venta de los productos.

Por otra parte, el artículo 10 de la LIETU indica que contra el pago provisional calculado, se podrán acreditar el crédito fiscal resultante por deducciones superiores a los ingresos percibidos en el ejercicio, una vez aplicada la tasa de este impuesto (hasta el ejercicio del 2008 se generó el primer crédito fiscal), y una cantidad equivalente al monto del *pago provisional del ISR propio*, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del IETU, hasta por el monto de dicha diferencia. Contra el resultado obtenido o pago provisional de IETU a cargo, se podrá acreditar el pago provisional *efectivamente pagado* de periodos anteriores del mismo impuesto, “no podrá determinarse un crédito fiscal

²⁵⁰ Idem. Pág. 36.

²⁵¹ IDC Ediciones especiales de abril 2009. *IETU está en Chino!*. Pág. 49

por exceso de deducciones sobre ingresos en los pagos provisionales²⁵², porque al acumular las correspondientes del mes anterior con el mes actual y pretender determinar un crédito fiscal por excedente del mes previo, sería duplicar el efecto para determinar los pagos provisionales.

Los anteriores párrafos hacen énfasis al concepto de “efectivamente pagado”, para la ley del IETU no se considera efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones, con excepción del acreditamiento del IDE o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del 23 del CFF.

Ahora bien, si consideramos que el artículo 1ºB de la LIVA indica que cuando el precio o contraprestación pactados *se pague mediante cheque*, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, *fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero*, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración, entonces será suficiente también con cumplir cualquiera de las dos reglas anteriores para el IETU, en cambio para que proceda un gasto en la LISR, el artículo 31, fracción IX considera que *es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones*.

Por lo anterior, cuando el contribuyente efectúe deducciones necesarias para llevar a cabo su actividad, considerará que están pagadas como lo indica *la materia civil*, es decir, que si la obligación consiste en dar una cosa, se paga dando la cosa, si el objeto es hacer una prestación, se paga haciéndola, o de no hacer, se paga absteniéndose, en cambio cuando se trate de acreditar los pagos provisionales o créditos fiscales considerará el concepto de pago como hace mención *la materia fiscal*, es decir, que *el pago será la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria*, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal.

De acuerdo al artículo 8º de la Ley y al Octavo Transitorio del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única publicado en el DOF del 5 de noviembre de 2007”²⁵³, contra el IETU del ejercicio a cargo se pueden acreditar el crédito fiscal hasta por el monto del IETU calculado en el ejercicio, y contra la diferencia se podrá acreditar créditos por pérdidas fiscales, inventarios adquiridos antes del 2007, etc, así como el crédito al salario, y una cantidad equivalente al *ISR propio del ejercicio efectivamente pagado*, hasta por el monto de dicha diferencia, una vez determinado el impuesto del ejercicio, procederá acreditar los *pagos provisionales efectivamente pagados* correspondientes al mismo ejercicio, y cuando no sea posible, los *contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio del mismo ejercicio*. En caso de existir un *remanente* después de la compensación se podrá solicitar su devolución.

²⁵² IDC. Boletín especial de marzo 2009. *Declaración anual de personas morales*. Pág. 34

²⁵³ IDC Ediciones especiales de abril 2009. *IETU está en Chino!*. Pág.10

Ahora bien, al permitir la Ley que pueda compensarse el IETU contra el propio ISR lo considera como si se tratara de la misma contribución, tan es así que el impuesto se causa por ejercicios al igual que el ISR, además al entrar en vigor el IETU el 1º de enero de 2008, se abrogó el *impuesto al activo*, mismo que “fue implementado en su momento como un impuesto de control y como el gravamen mínimo que pagarían aquellas empresas que no estuvieran generando utilidades... el impuesto que se pagaba podría recuperarse si en algún ejercicio fiscal posterior el contribuyente pagaba ISR por un monto superior al IA del mismo ejercicio”²⁵⁴ (art. 9 LIA).

El último monto de IA que se podía recuperar era el pagado en el 2007, para lo cual el artículo Tercero Transitorio de la LIETU indicaba la mecánica para recuperarlo siempre que la devolución en ningún caso hubiera sido mayor a la diferencia entre el ISR y el IA pagado que hubiera resultado menor en los ejercicios del 2005 al 2007, y en caso de que el contribuyente no hubiera solicitado la devolución ni efectuado la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perdía el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Para poder recuperar saldos a favor del impuesto al activo se debe seguir la mecánica referida en el artículo transitorio de la ley del IETU, y a su vez este impuesto es considerado complementario del ISR, por lo que también se debe considerar el Decreto para obtener créditos fiscales a aplicar, lo que puede dar como resultado compensar o solicitar la devolución de los saldos a favor.

2.4. Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos

La presente Ley tiene como objeto gravar la enajenación de automóviles nuevos, así como gravar la importación definitiva de automóviles hecha por personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor o comerciante del ramo, según el artículo 1º de esta Ley. El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, y se enterará a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, salvo en el caso de las importaciones, las que se deberán pagar en la aduana mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación.

No procederá la compensación porque es un impuesto no administrado por la autoridad fiscal federal, por eso cuando los contribuyentes tengan establecimientos en dos o más Entidades Federativas, deberán llevar los registros contables necesarios para informar a la SHCP, en la declaración del ejercicio, de las ventas realizadas en cada entidad, de conformidad con los artículos 11 y 12 de la Ley en mención.

Artículo 11.- No procederá la devolución ni compensación del impuesto establecido en esta Ley, aun cuando el automóvil se devuelva al enajenante.

Para los efectos de esta Ley, no se considerarán automóviles nuevos, aquéllos por los que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en esta Ley, incluyendo los que se devuelvan al enajenante.

Los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados de automóviles o comerciantes en el ramo de vehículos, no harán la separación del monto de este impuesto en el documento que ampare la enajenación.

²⁵⁴ Idem. Pág. 21

Por su parte, el artículo 14 de la LISAN indica que el Ejecutivo Federal a través de la SHCP distribuirá los recursos del Fondo de Compensación del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a los municipios de la entidad en los primeros 25 días de cada mes, por lo que dicho impuesto no reúne el requisito de ser administrado por la misma autoridad para que proceda la compensación, de acuerdo al artículo 23 del CFF, y por consiguiente no es posible compensar.

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

“El IDE efectivamente pagado en el ejercicio que no se hubiera acreditado contra el ISR retenido a terceros, compensado o solicitado en devolución, podrá acreditarse contra el ISR del ejercicio –una vez disminuidos los pagos provisionales efectuados- (artículo 7º de la LIDE)

Si efectuado el acreditamiento resulta un remanente del IDE, el mismo podrá utilizarse en el siguiente orden hasta agotarse:

- Acreditarlo contra el ISR retenido a terceros
- Compensar el remanente contra las contribuciones federales a su cargo
- De subsistir aún alguna diferencia, la misma podrá ser solicitada en devolución. En este supuesto no será necesario un dictamen por contador autorizado como debe realizarse por el remanente en los pagos provisionales.

Aunado a esta posibilidad, puede existir alguna regla que permita a los contribuyentes acreditar directamente la retención contra el ISR retenido a terceros, y si no se puede, compensarlo, y de no ser posible, solicitar su devolución.

Este derecho debe tenerse presente, pues el contribuyente que no acredite en un ejercicio el IDE pudiendo haberlo hecho perderá el derecho a efectuarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad por la que pudo haberlo aplicado.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Para la ley en estudio, el artículo 5º A indica que cuando resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales hasta agotarlo, de lo anterior se observa que entonces sólo procede compensar el saldo a favor contra el mismo impuesto, por lo que concluimos que es improcedente compensar contra otros impuestos federales.

3. En ocasiones podemos creer que al cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal es suficiente para poder efectuar una compensación, no obstante se requiere tomar en consideración absolutamente todos los demás que se deban de cumplir, esto es así porque es parte de las obligaciones manifestadas en el artículo 31 del Código en mención, más aún cuando por no poner especial cuidado puede transcurrir el tiempo y no lograr presentar el aviso de compensación en la forma y tiempo indicado. Recientemente aparecen en las páginas del SAT nuevas versiones para poder cumplir con la tarea de compensar, y podemos

llevarnos la sorpresa de que en un día los programas que se utilizan sean vigentes y en otro más ya no sea la versión actual, que ocasionen volver a generar la información para la autoridad, lo que sería mayores tiempos invertidos por parte de las empresas.

Por ello, es de vital importancia tomar en cuenta otras disposiciones aplicables, entre las que destacan las resoluciones misceláneas, jurisprudencias, doctrina e incluso reglamentos interiores, criterios del sat y cualquier otra información que pueda presentar la autoridad hacendaria en su página web.

3.1. Por todo lo anterior, es de absoluta importancia revisar las reglas aplicables a la compensación descritas en la resolución miscelánea fiscal para cada año, dado que omitir alguna de ellas puede dar lugar a no compensar pudiendo efectuarlo, o compensar algo que no procede. A continuación se presentan.

SEGUNDA SECCION
PODER EJECUTIVO
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 (Continúa en la Tercera Sección)

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 2010

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 3, fracción XXII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y

Considerando

Que de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Que en esta Resolución, que consta de dos libros y anexos, se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, y que para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Que es necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, el Servicio de Administración Tributaria expide la siguiente:

Resolución Miscelánea Fiscal para 2010

Objeto de la Resolución

El objeto de esta Resolución es el publicar anualmente, agrupar y facilitar el conocimiento de las reglas generales dictadas por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto los de comercio exterior.

...

Del Libro Primero

Contenido

Títulos

- I.1. Disposiciones generales
- I.2. Código Fiscal de la Federación

....

Capítulo I.2.5. Devoluciones y compensaciones

Opción para solicitar la devolución de saldos a favor

- I.2.5.1. Para los efectos de los artículos 22, 22-A y 23 del CFF, las personas físicas que hubiesen marcado erróneamente el recuadro "compensación" en su declaración del ejercicio, en las formas oficiales 13 o 13-A o formato electrónico, según corresponda, en virtud de que no tendrán impuestos a cargo o créditos fiscales contra que compensar, podrán cambiar de

opción para solicitar la devolución del saldo a favor en el ISR correspondiente al ejercicio fiscal siempre que el contribuyente presente declaración complementaria señalando dicho cambio, y proporcione los datos a que se refiere la regla I.2.5.2., quinto y séptimo párrafos.
CFF 22, 22-A, 23, RMF 2010 I.2.5.2.

Saldos a favor de personas físicas

I.2.5.2.

Para los efectos de los artículos 22, 22-A y 23 del CFF, las personas físicas que determinen saldo a favor en su declaración del ejercicio darán a conocer a las autoridades fiscales la opción de que solicitan la devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en el ISR, marcando el recuadro respectivo en las formas oficiales 13 o 13-A o formato electrónico, según corresponda.

La opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá variarse una vez que se haya señalado.

Tratándose de aquellas personas físicas que hayan obtenido durante el ejercicio fiscal ingresos por concepto de copropiedad, sociedad conyugal o sucesión y que obtengan saldo a favor en su declaración anual del ISR, deberán solicitar la devolución manifestándolo a través de la forma oficial 32 ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, acompañando el certificado de FIEL.

En caso de que el saldo a favor por el cual se opte por solicitar devolución sea superior a \$100,000.00, se deberá realizar mediante la forma oficial 32.

Las personas físicas que en los términos del primer párrafo de esta regla, soliciten en su declaración anual devolución de saldo a favor igual o superior a \$10,000.00, además de reunir los requisitos que señalan las disposiciones fiscales, deberán presentar la citada declaración utilizando la FIEL. Los contribuyentes que no lo hagan así, deberán solicitar la devolución del saldo a favor manifestado en la declaración anual a través de la forma oficial 32 ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, acompañando el certificado de FIEL.

Para los efectos de esta regla se considera como domicilio fiscal de las personas físicas que soliciten la devolución del saldo a favor del ISR del ejercicio en los términos del primer párrafo, el que asienten en la última declaración del ejercicio que presenten, a excepción de los contribuyentes que perciban ingresos por actividades empresariales o por prestar servicios personales independientes.

Cuando se solicite la devolución en los términos del primer párrafo de esta regla, se deberá anotar en la forma oficial o formato electrónico correspondiente el número de su cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE" a que se refiere la regla I.2.3.2., así como la denominación de la institución de crédito, para que, en caso de que proceda, el importe autorizado sea depositado en dicha cuenta. De no proporcionarse el citado número de cuenta en el formulario o formato electrónico correspondiente, el contribuyente deberá solicitar la devolución a través de la forma oficial 32 y presentarlo ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, proporcionando la información conforme a lo que se refiere el artículo 22-B del CFF.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 22-B, segundo párrafo del CFF, opcionalmente podrán solicitar que el importe de su devolución se efectúe, en caso de que proceda, en cuenta bancaria, debiendo señalar el número de su cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE" y la denominación de la institución de crédito a que se refiere el párrafo anterior.

Una vez autorizada la devolución, ésta se depositará en el número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas "CLABE" proporcionada por el contribuyente. En caso de que el depósito no se pueda realizar por causas ajenas a la autoridad, se le comunicará al contribuyente que presente la forma oficial 32, señalando correctamente su número de cuenta bancaria, acompañando el original que le haya sido notificado.

Tratándose de residentes en el extranjero que no tengan una cuenta bancaria en México, la devolución podrá hacerse mediante transferencia electrónica de fondos a su cuenta bancaria en el extranjero, o a través de cheque nominativo.

CFF 22, 22-A, 22-B, 23, RMF 2010 I.2.3.2.

Compensación de saldos a favor del IVA

I.2.5.3.

Para los efectos de los artículos 23 del CFF y 6 de la Ley del IVA, los contribuyentes que opten por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, podrán efectuarla, inclusive, contra saldos a cargo del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que además de cumplir con los requisitos a que se refieren dichos preceptos, hayan manifestado el saldo a favor con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

CFF 23, LIVA 6

Compensación de oficio

I.2.5.4.

Para los efectos del artículo 23, último párrafo del CFF, la autoridad fiscal podrá compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto contra créditos fiscales autorizados a pagar a plazos, en los siguientes casos:

- I. Cuando no se hubiere otorgado, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- II. Cuando el contribuyente tenga una o dos parcialidades vencidas no pagadas a la fecha en la que se efectúe la compensación o hubiera vencido el plazo para efectuar el pago diferido y éste no se efectúe.

La compensación será hasta por el monto de las cantidades que tenga derecho a recibir el contribuyente de las autoridades fiscales por cualquier concepto o por el saldo de los créditos fiscales autorizados a pagar a plazos al contribuyente, cuando éste sea menor.

CFF 23

Contribuyentes relevados de presentar aviso de compensación

- I.2.5.5.** Los contribuyentes que presenten o hayan presentado sus declaraciones de pagos provisionales y definitivos a través del Servicio de Declaraciones y Pagos a que se refieren los capítulos I.2.16. y II.2.15., en las que les resulte o les haya resultado saldo a favor y opten por compensarlo contra pagos que se realicen a través del mismo Servicio de Declaraciones y Pagos, quedarán relevados de presentar el aviso de compensación que se señala en la regla II.2.3.6.

No obstante lo anterior, tratándose de contribuyentes personas morales obligados a dictaminar sus estados financieros, deberán presentar la información que señalan las fracciones I, II y III y el segundo párrafo de la regla II.2.3.6., según corresponda a la materia del impuesto que genera el saldo a favor, a través de Internet, utilizando para ello la aplicación de servicios al contribuyente en la página de Internet del SAT.

CFF 31, RMF 2010 I.2. 16., II.2.3.6., II.2. 15.

Aviso de compensación

- II.2.3.6.** Para los efectos del artículo 23 del CFF, el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41 o vía Internet, acompañado, según corresponda, de los Anexos A, 2, 3, 5, 6, 7, 7-A, 8, 8-A, 9, 9-A, 10, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D, 10-E, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A de las formas oficiales 32 y 41 y adicionalmente:

- I. Tratándose de contribuyentes que sean competencia de la AGGC, y que tengan saldo a favor en materia del IVA, ISR, impuesto al activo, IETU e IDE, presentarán los dispositivos ópticos (disco compacto) que contengan los archivos con la información de los Anexos A, 7, 7-A, 8, 8-A, 9, 9-A, 10, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D, 10-E, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A, según corresponda. Dicha información deberá ser capturada para la generación de los archivos, a través del programa electrónico disponible al efecto en la página de Internet del SAT.
- II. Tratándose de las personas morales que dictaminen sus estados financieros y sean competencia de la AGAFF, en materia del IVA, ISR, IETU, IDE e impuesto al activo, presentarán los Anexos A, 7, 7-A, 8, 11, 11-A, 14 y 14-A mediante los dispositivos ópticos (disco compacto), generados con el programa electrónico a que hace referencia el párrafo que antecede.
- III. Tratándose de saldos a favor del IVA presentarán los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 6, inciso d), punto (2), del Anexo 1 que contengan la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior, operaciones de importación y exportación.

La documentación e información a que se refiere esta regla deberá presentarse en términos de la regla II.1.2. o enviarse por Internet a través de la página del SAT, de acuerdo con los siguientes plazos:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que se hubiere efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y Séptimo día siguiente
3 y 4	Octavo y Noveno día siguiente
5 y 6	Décimo y Décimo Primer día siguiente
7 y 8	Décimo Segundo y Décimo Tercer día siguiente
9 y 0	Décimo Cuarto y Décimo Quinto día siguiente

El llenado de los Anexos se realizará de acuerdo con el Instructivo para el llenado del programa electrónico, mismo que estará también disponible en la citada página. Para facilitar la captura y respaldo de la información a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes podrán obtener a través de la página de Internet del SAT, el programa denominado "Información de operaciones con proveedores, arrendadores, prestadores de servicios y comercio exterior relacionadas con la solicitud de devolución o el aviso de compensación de saldos a favor de IVA". Asimismo, podrán obtener en la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, el programa denominado "Validador de Dispositivos Magnéticos" mediante unidad de memoria extraíble (USB), para validar los medios magnéticos referidos.
CFF 23, LIDE 7, 8, RMF 2010 I.2.16., II.1.2., II.2.15.²⁵⁵

Del Libro Segundo

Contenido

Títulos

II.1. Disposiciones generales

II.2. Código Fiscal de la Federación

....

Capítulo II.2.3. Devoluciones y compensaciones

Devolución de saldos a favor del IVA

II.2.3.1.

Para los efectos del artículo 22, primer párrafo del CFF, y la regla II.2.3.5., los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor, utilizando la forma oficial 32, acompañada de sus Anexos A, 7 y 7-A, según corresponda, así como de la documentación mencionada en la propia forma oficial. Tratándose de contribuyentes que sean competencia de la AGGC, que tengan saldo a favor en materia del IVA, deberán presentar su solicitud de devolución, utilizando la forma oficial 32, acompañada de los dispositivos ópticos (disco compacto) que contengan los archivos con la información de los Anexos A, 7 y 7-A. Dicha información deberá ser capturada para la generación de los archivos, a través del programa electrónico disponible al efecto en la página de Internet del SAT. El llenado de los Anexos se realizará de acuerdo con el instructivo para el llenado del programa electrónico, mismo que estará también disponible en la página de Internet del SAT. Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, deberán presentar los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 6, inciso d), punto (2), del Anexo 1, que contengan la información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior, operaciones de importación y exportación.

Para facilitar la captura y respaldo de la información a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes podrán obtener a través de la página de Internet del SAT, el programa denominado "Información de operaciones con proveedores, arrendadores, prestadores de servicios y comercio exterior relacionadas con la solicitud de devolución o el aviso de compensación de saldos a favor de IVA". Asimismo, podrán obtener en la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, el programa denominado "Validador de Dispositivos Magnéticos" mediante unidad de memoria extraíble (USB), para validar los medios magnéticos referidos.

Para los efectos del artículo 14 del Reglamento del CFF, la declaratoria de devolución de saldos a favor del IVA se deberá acompañar de los Anexos 7 y 7-A de la forma oficial 32, según corresponda, quedando el solicitante relevado de presentar la información en medios magnéticos de los proveedores, prestadores de servicios, arrendadores y operaciones de comercio exterior.

No obstante lo anterior, se tendrá por cumplida la obligación de presentar la declaratoria, cuando el contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros de conformidad con el artículo 32-A del CFF, cumpliendo solamente con el procedimiento mencionado en los párrafos primero y segundo de la presente regla.

De conformidad con lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 84 del Reglamento del CFF, la declaratoria será ratificada por el contador público al emitir el dictamen de estados financieros del ejercicio en que se solicite la devolución, dentro del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, independientemente de los ejercicios fiscales a los que corresponda.

En el caso de que el contador público registrado que haya emitido declaratoria de saldos a favor del IVA sea distinto a aquel que emita el dictamen de estados financieros respecto del mismo contribuyente, el contador público registrado que vaya a dictaminar dichos estados financieros, dentro del informe sobre la situación fiscal del contribuyente, deberá ratificar o rectificar cada una de las declaratorias que haya presentado el contribuyente con motivo de

²⁵⁵ Resolución Miscelánea Fiscal para 2010.-D.O.F. del 11 de junio del 2010.

las solicitudes de devolución de saldos a favor del IVA, independientemente de los ejercicios a los que corresponda.

Para los efectos del párrafo anterior, el contador público que suscribió la declaratoria de saldos a favor del IVA, puede ser distinto al que dictamine los estados financieros del contribuyente, cuando aquel haya fallecido o su registro esté suspendido o cancelado

Las solicitudes de devolución deberán presentarse en el módulo de servicios tributarios de la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, salvo que se trate de contribuyentes competencia de la AGGC, las cuales deberán presentarlas ante esta última unidad administrativa, acompañadas de los Anexos correspondientes, incluyendo el documento que acredite la personalidad del promovente.

Para los efectos de los artículos 14, segundo párrafo, 83 y 84 del Reglamento del CFF, en la página de Internet del SAT se da a conocer el modelo de declaratoria que los contribuyentes deberán acompañar a su solicitud de devolución de saldos a favor del IVA.

CFF 22, 52, RCFF 14, 83, 84, RMF 2010 II.2.3.5.

Transferencias electrónicas

- II.2.3.2.** Para los efectos del artículo 22, sexto párrafo del CFF, el número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México que deberá proporcionarse en la forma oficial 32, será la "CLABE" a 18 dígitos proporcionada por las instituciones de crédito que tengan convenio de transferencias electrónicas para abono con Cecoban, S.A. de C.V., mismas que se listan en el Anexo 1, rubro C, numeral 4.

CFF 22

Procedimiento para consultar el trámite de devolución por Internet

- II.2.3.3.** Para los efectos del artículo 22 del CFF, los contribuyentes podrán consultar el estado que guarda el trámite de su devolución, a través de la página de Internet del SAT, eligiendo la opción "eSAT". Para acceder a la consulta citada será indispensable que los contribuyentes cuenten con su RFC y su FIEL o, en su caso, con su CIECF.

CFF 22

Devolución o compensación del IVA por una institución fiduciaria

- II.2.3.4.** Para los efectos de los artículos 22 y 22-C del CFF, así como de las reglas II.2.3.1. y II.2.3.5., se tendrá por cumplido lo dispuesto en el artículo 74 primer párrafo, fracción I del Reglamento de la Ley del IVA cuando la institución fiduciaria presente por cuenta de las personas que realicen actividades por las que se deba pagar el IVA a través de un fideicomiso, la solicitud de devolución o el aviso de compensación, en ambos casos del IVA, en el módulo de servicios tributarios de la ALSC que corresponda al domicilio fiscal del contrato de fideicomiso de que se trate, siempre que haya inscrito en el RFC a dicho fideicomiso y acompañe a su solicitud o aviso, un escrito mediante el cual manifieste expresamente su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria por el IVA que se deba pagar con motivo de las actividades realizadas a través del fideicomiso de que se trate, así como de cumplir con las obligaciones previstas en la Ley del IVA, su Reglamento y esta Resolución.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, en ningún caso podrán considerar como impuesto acreditable el IVA que sea acreditado por la institución fiduciaria, el que le haya sido trasladado al fideicomiso ni el que éste haya pagado con motivo de la importación. Tampoco podrán compensar, acreditar o solicitar la devolución de los saldos a favor generados por las operaciones del fideicomiso.

CFF 22, 22-C, RCFF 19, RLIVA 74, RMF 2010 I.2.6.4., II.2.3.1., II.2.3.5.

Formato de solicitud de devolución

- II.2.3.5.** Para los efectos del artículo 22-C del CFF, en tanto entre en vigor el formato electrónico para presentar las solicitudes de devolución, los contribuyentes efectuarán la misma mediante la forma oficial 32 "Solicitud de devolución" y sus anexos A, 2, 3, 4, 7, 7-A, 8, 8-A, 9, 9-A, 10, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D, 10-E, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A, según corresponda, contenidos en el Anexo 1 y cumplir con las especificaciones siguientes:

- I. Para efecto de la devolución de las diferencias que resulten del IDE y del IETU una vez aplicado el acreditamiento y la compensación correspondientes, las personas físicas y morales, deberán presentar la forma oficial 32 con los Anexos que correspondan, así como los Anexos 11, 11-A, 14 y 14-A, contenidos en el Anexo 1, mediante los cuales se describa la determinación de las diferencias mencionadas.
- II. No obstante lo señalado en la fracción anterior, los contribuyentes que sean competencia de la AGGC, que tengan saldo a favor del IVA, ISR, impuesto al activo, IETU e IDE, deberán presentar su solicitud de devolución utilizando los dispositivos ópticos (disco compacto) que contengan los archivos con la información de los Anexos A, 7, 7-A, 8, 8-A, 9, 9-A, 10, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D, 10-E, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A, según corresponda. Dicha información deberá ser capturada para la generación de los archivos, a través del programa electrónico al efecto disponible en la página de Internet del SAT. El llenado de los Anexos se realizará de acuerdo con el

instructivo para el llenado del programa electrónico, mismo que estará también disponible en la citada página de Internet.

- III. Las personas morales que dictaminen sus estados financieros y sean competencia de la AGAFF, en materia de IVA, ISR, impuesto al activo, IETU e IDE, además de presentar la forma oficial 32, deberán presentar los Anexos A, 7, 7-A, 8, 11, 11-A, 14 y 14-A, mediante los dispositivos ópticos (disco compacto), generados con el programa electrónico a que hace referencia el párrafo que antecede.

Tratándose de las personas físicas que soliciten la devolución del saldo a favor en el ISR en su declaración del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la regla I.2.5.2., se estará a los términos de la misma.

Los contribuyentes que tengan cantidades a favor y soliciten su devolución, además de reunir los requisitos a que se refieren las disposiciones fiscales, en el momento de presentar la solicitud de devolución deberán contar con el certificado de FIEL. Tratándose de personas físicas cuyos saldos a favor sean inferiores a \$10,000.00, no será necesario que cuenten con el citado certificado.

CFF 22-C, LIDE 7, 8, RMF 2010 I.2.5.2.

Para el ejercicio fiscal 2011 las reglas se modifican para dar lugar al proceso de devoluciones automáticas, quedando de la siguiente forma:

RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 2011
(Segunda Sección) DIARIO OFICIAL Viernes 1 de julio de 2011

Capítulo I.2.3. Devoluciones y compensaciones

Saldos a favor de personas físicas

I.2.3.1. Para los efectos de los artículos 22, 22-A y 23 del CFF, las personas físicas que determinen saldo a favor en su declaración del ejercicio darán a conocer a las autoridades fiscales la opción de que solicitan la devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en el ISR, marcando el recuadro respectivo en las formas oficiales 13, 13-A o formato electrónico, según corresponda.

Cuando el contribuyente elija la opción de solicitar la devolución del saldo a favor, ésta se considerará dentro del proceso de devoluciones automáticas, que constituye una facilidad administrativa para el contribuyente, y el resultado que se obtenga se podrá consultar en la página de Internet del SAT.

Las personas físicas que hubiesen marcado erróneamente el recuadro "compensación" en su declaración del ejercicio, en las formas oficiales 13, 13-A o formato electrónico, según corresponda, en virtud de que no tendrán impuestos a cargo o créditos fiscales contra que compensar, podrán cambiar de opción para solicitar la devolución del saldo a favor en el ISR correspondiente al ejercicio fiscal siempre que el contribuyente presente declaración complementaria señalando dicho cambio, y proporcione los datos a que se refieren el sexto y séptimo párrafos de la presente regla.

Tratándose de aquellas personas físicas que hayan obtenido durante el ejercicio fiscal ingresos por concepto de copropiedad, sociedad conyugal o sucesión y que obtengan saldo a favor en su declaración anual del ISR, para solicitar la devolución deberán utilizar el FED, disponible en "Mi portal" en la página de Internet del SAT.

En caso de que el saldo a favor por el cual se opte por solicitar devolución sea superior a \$150,000.00, se deberá realizar mediante el FED, disponible en "Mi portal" en la página de Internet del SAT.

Las personas físicas que en los términos del primer párrafo de esta regla, soliciten en su declaración anual devolución de saldo a favor igual o superior a \$11,510.00, además de reunir los requisitos que señalan las disposiciones fiscales, deberán presentar la citada declaración utilizando la FIEL. Los contribuyentes que no lo hagan así, deberán solicitar la devolución del saldo a favor manifestado en la declaración anual a través del FED, disponible en "Mi portal" en la página de Internet del SAT.

Cuando se solicite la devolución en los términos del primer párrafo de esta regla, se deberá anotar en la forma oficial o formato electrónico correspondiente el número de su cuenta bancaria activa para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE", a que se refiere la regla II.2.2.2., a nombre del contribuyente, así como la denominación de la institución de crédito a la que corresponda dicha cuenta, para que, en caso de que proceda, el importe autorizado en devolución sea depositado en la misma. De no proporcionarse el citado número de cuenta en el formulario o formato electrónico correspondiente, el contribuyente deberá solicitar la devolución a través del FED, disponible en "Mi portal" en la página de Internet del SAT, proporcionando la información conforme a lo que se refiere el artículo 22-B del CFF.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 22-B, segundo párrafo del CFF, opcionalmente podrán solicitar que el importe de su devolución se efectúe, en caso de que proceda, mediante transferencia en cuenta bancaria, para ello, deberán señalar el número de su cuenta bancaria activa para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE" y la denominación de la institución de crédito a la que corresponde la cuenta.

Una vez autorizada la devolución, ésta se depositará en el número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas "CLABE" proporcionada por el contribuyente. En caso de que el depósito no se pueda realizar por causas ajenas a la autoridad, se le comunicará al contribuyente que presente ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, escrito libre, señalando correctamente su número de cuenta bancaria activa, anexando copia del estado de cuenta bancario, y el original del oficio que le haya sido notificado, a través del cual se autoriza la devolución. Tratándose de contribuyentes competencia de la AGGC, el escrito y la documentación a que se refiere éste párrafo, podrán ser presentados directamente en las ventanillas de dicha unidad administrativa, ubicada en Avenida Hidalgo No. 77, módulo III, planta baja, Col. Guerrero, Delegación Cuauhtémoc, C.P. 06300, México, D.F.

Para efectos de la presente regla, los contribuyentes que soliciten la devolución de saldos a favor a través del FED, disponible en "Mi portal" en la página de Internet del SAT, deberán contar con certificado de FIEL vigente para realizar su envío.

CFF 18, 22, 22-A, 22-B, 23, RMF 2011 II.2.2.2.

Compensación de saldos a favor del IVA

I.2.3.2. Para los efectos de los artículos 23 del CFF y 6 de la Ley del IVA, los contribuyentes que opten por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, podrán efectuarla, inclusive, contra saldos a cargo del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que además de cumplir con los requisitos a que se refieren dichos preceptos, hayan manifestado el saldo a favor y presentado la "Declaración Informativa de Operaciones con Terceros", con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

CFF 23, LIVA 6

Compensación de oficio

I.2.3.3. Para los efectos del artículo 23, último párrafo del CFF, la autoridad fiscal podrá compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto contra créditos fiscales autorizados a pagar a plazos, en los siguientes casos:

I. Cuando no se hubiere otorgado, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II. Cuando el contribuyente tenga una o dos parcialidades vencidas no pagadas a la fecha en la que se efectúe la compensación o hubiera vencido el plazo para efectuar el pago diferido y éste no se efectúe.

La compensación será hasta por el monto de las cantidades que tenga derecho a recibir el contribuyente de las autoridades fiscales por cualquier concepto o por el saldo de los créditos fiscales autorizados a pagar a plazos al contribuyente, cuando éste sea menor.

CFF 23

Contribuyentes relevados de presentar aviso de compensación

I.2.3.4. Los contribuyentes que presenten sus declaraciones de pagos provisionales y definitivos a través del Servicio de Declaraciones y Pagos a que se refiere el Capítulo I.2.11. y la Sección II.2.8.5., en las que les resulte saldo a cargo y opten por pagarlo con saldos a favor vía compensación, quedarán relevados de presentar el aviso de compensación que se señala en la regla II.2.2.6.

No obstante lo anterior, las personas morales que se ubiquen en alguno de los supuestos señalados en el artículo 32-A del CFF, deberán presentar la información que señalan las fracciones I y II, así como el segundo párrafo de la regla II.2.2.6., según corresponda a la materia del impuesto que genera el saldo a favor, a través de Internet, utilizando para ello la aplicación de servicios al contribuyente en la página de Internet del SAT.

CFF 31, 32-A, RMF 2011 I.2.11., II.2.2.6., II.2.8.5.

3.2. A fin de tener otra fuente de información independiente al poder ejecutivo, resulta interesante revisar las tesis y jurisprudencias pronunciadas en la materia en estudio, a continuación se presentan las más sobresalientes de acuerdo a cada Ley en particular, mientras que una instancia puede pronunciar un criterio a favor del contribuyente otra puede incluso pronunciar lo opuesto, puede prestarse en tener incluso discusiones entre el propio poder judicial. No está de más sugerir que la mayoría de los criterios se basan en la doctrina del derecho. Espero que el material sea de gran aportación para nuestra disciplina fiscal.

Quinta época**Instancia: Segunda Sala****Fuente: Semanario Judicial de la Federación****Tomo: LXXXI****Página: 5753**

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 periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su 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 debe 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 quede 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 o autorizados por disposición legal 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, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificársele.

Amparo administrativo en revisión 5605/43. Hernández Reyes Ramón. 20 de septiembre de 1944. Unanimidad de cinco votos. Relator: Nicéforo Guerrero.

Tipo de documento: Tesis aislada**Quinta época****Instancia: Segunda Sala****Fuente: Semanario Judicial de la Federación****Tomo: LXXVII****Página: 6369**

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, DEBEN FUNDAR SUS ACTOS. Es un principio de derecho en nuestro sistema constitucional, que las autoridades no tienen más facultades que aquéllas que las leyes les confieren y por tanto, no porque sus actos puedan estar revestidos de visos de constitucionalidad están exentas de fundar y motivar su legalidad.

Amparo administrativo en revisión 2765/43. Almacenes Nacionales de Depósito. 10 de septiembre de 1943. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Octavio Mendoza González. La publicación no menciona el nombre del ponente."²⁵⁶

²⁵⁶ Tesis Aislada. Quinta época. Instancia: Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXVII Pág. 6369

Tipo de documento: Tesis aislada
Quinta época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: LXXIII
Página: 6957

AUTORIDADES, FACULTADES DE LAS. Las autoridades sólo pueden realizar aquello para lo que están expresamente autorizadas por las leyes, como consecuencia primordial del principio de legalidad que informa nuestro régimen constitucional, por virtud del cual, toda decisión de carácter particular, debe estar basada en una disposición general, dictada con anterioridad. Por tanto, en todos aquellos casos en que las autoridades no justifiquen haber fundado sus actos en algún precepto de derechos positivos, tales actos deben reputarse anticonstitucionales.

Amparo administrativo en revisión 5345/42. Alcalá J. Encarnación.- 23 de septiembre de 1942.- Unanimidad de cuatro votos. Relator: Gabino Fraga.

Tipo de documento: Tesis aislada
Quinta época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: CXXV
Página: 245

“CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL. Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie esta obligado. No es exacto que los principios generales de derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretenda llegar a la mayor equidad.

Revisión Fiscal 114/54. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Unión de Crédito Agrícola de Matamoros, S. A. de C. V.). 7 de julio de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Rafael Matos Escobedo. Ponente: Mariano Azuela.”

Tipo de documento: Tesis aislada
Quinta época
Instancia: Tercera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: LXXX
Página: 3393

“EQUIDAD. La equidad es principio de excepción al carácter de universalidad de la ley, y su aplicación sólo es permitida cuando el propio ordenamiento la reconoce por disposición expresa.

Amparo civil directo 1774/42. Sanz Casabona Francisco. 15 de junio de 1944. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Emilio Pardo Aspe.”

Tipo de documento: Tesis aislada
Novena época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XXXII, Agosto de 2010
Página: 243

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTOS RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.

Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número XXXV/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil diez.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Primera Sala Regional de Occidente
Publicación: No. 34 Octubre 2010.
Página: 466

COMPENSACIÓN DECLARADA POR ERROR EN LUGAR DE ACREDITAMIENTO Y CORREGIDA MEDIANTE DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA, NO EXIME AL CONTRIBUYENTE DE LA

OBLIGACIÓN DE PRESENTAR EL AVISO CORRESPONDIENTE, NI DE LA INFRACCIÓN POR SU OMISIÓN.- En el supuesto de que en una declaración normal del periodo de que se trate, se haya manifestado una compensación y no un acreditamiento del impuesto, deviene en que el contribuyente está obligado a presentar el aviso correspondiente en el término del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación; obligación que, de no ser atendida, deriva en la comisión de la infracción a la citada disposición, actualizando la hipótesis prevista en el artículo 81, fracción I, del Ordenamiento legal en cita, que es sancionada conforme al diverso numeral 82, fracción I, inciso c), del propio Código; sin que sea motivo legal para eximir al contribuyente de la imposición de la multa como consecuencia de la omisión de la presentación del aviso de compensación, que se hubiere incurrido en error al presentar la declaración normal del periodo al manifestar la compensación del impuesto a cargo, en lugar del acreditamiento de saldo a favor de periodos anteriores y, que tal error fuese corregido mediante declaración complementaria, toda vez que, aun tomando en cuenta que la declaración complementaria sea presentada y, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 32 del Código Tributario Federal, los contribuyentes puedan modificar hasta en 3 ocasiones sus declaraciones; del texto de tal dispositivo no se desprende la consecuencia de que se tenga a la declaración complementaria supliendo en todos sus efectos a la anterior, en mérito de que las declaraciones presentadas son definitivas y solo **son objeto de modificaciones, mas no de suplencia**; ni está previsto que sea causa de excepción para la imposición de la aludida sanción, el error en que incurra el contribuyente en la declaración definitiva y que sea subsanado posteriormente mediante declaración complementaria, en mérito de que la única hipótesis prevista en el Ordenamiento legal en cita, por el que es procedente eximir de la imposición de la multa está contemplada en el numeral 73, del Código en comento, referida a que se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o, cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito; siendo que, aún en el supuesto de que al aviso correspondiente a la compensación presentado fuera de los plazos establecidos en la Ley de la materia, se asimile a la presentación de la declaración complementaria por la que se modifica lo manifestado en relación con la compensación consignada en la declaración normal; no es dable concederle la calidad de cumplimiento espontáneo en términos de la mencionada disposición, en virtud de que la misma se condiciona a que no se actualicen diversos supuestos, entre los que se encuentra el relativo a que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, por ende, no existe espontaneidad en el caso de que la presentación de la declaración complementaria ocurra con posterioridad a la fecha en que se emita y notifique la resolución por la que se impone la sanción y, en la que la autoridad descubre la omisión de presentar el aviso, derivado de la compensación manifestada en la declaración normal.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1637/08-07-01-6.- Resuelto por la Primera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 1 de julio de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Miguel Ángel García Padilla.- Secretaria: Lic. Martha Evangelina Lujano Cortés.

Tipo de documento: Tesis Aislada

Quinta época

Instancia: Segunda Sala Regional del Norte - Centro II

Publicación: No. 74 Febrero 2007.

Página: 616

DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA, NO SUBSANA UNA INFRACCIÓN.- Si no se presenta el aviso de compensación, dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que la compensación se haya efectuado, como lo establece el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, es claro que se incurre en la infracción contenida en la fracción I del artículo 81 del referido Código; sin que obste para ello, que se haya manifestado que se trató de un error involuntario la compensación que se realizó y que por tal motivo se efectuó una declaración complementaria, lo cual no es suficiente para subsanar la infracción. (28)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4908/06-05-02-3.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 14 de diciembre de 2006, por unanimidad de votos. - Magistrada Instructora: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Isabel Patricia Herrero Rodríguez.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Primera Sala Regional de Oriente
Publicación: No. 34 Octubre 2010.
Página: 506

NO PRESENTAR AVISO DE COMPENSACIÓN A REQUERIMIENTO DE AUTORIDAD, CUANDO DE ANTEMANO SE COMPENSÓ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN DECLARACIÓN PRESENTADA ANTE AUTORIDAD FISCAL, ES UNA INFRACCIÓN SANCIONABLE CON MULTA.- Conforme a los artículos 23, primer y segundo párrafo, 41 primer párrafo, fracción III, 81, fracción I del Código Fiscal de la Federación, es un derecho de los contribuyentes, compensar las cantidades que tengan a su favor, **siempre que se cumplan ciertos requisitos, como es presentar un aviso de compensación**, con la documentación en formato oficial. Por lo que si el particular compensa el impuesto al valor agregado en una declaración presentada ante la autoridad fiscal, desde ese momento está obligado a presentar un aviso de compensación, por lo que de no presentarlo, la autoridad fiscal está plenamente facultada, conforme a los artículos citados para requerirle la presentación de los avisos de compensación, en un plazo de quince días, de ahí que de no haber cumplido con los requerimientos que al efecto le hizo la autoridad, cometió la infracción que la autoridad sancionó con las multas impugnadas, adecuándose los supuestos normativos contenidos en los preceptos citados a la conducta realizada por la parte actora.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3149/09-12-01-1.- Resuelto por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 8 de marzo de 2010, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gilberto Luna Hernández.- Secretaria: Lic. María Aurora Ayala Rodríguez.

Tipo de documento: Jurisprudencia
Sexta época
Instancia: Pleno
Publicación: No. 24 Diciembre 2009.
Página: 51

COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE CONSTITUYE UN REQUISITO DE FORMA, CUYA OMISIÓN NO TRAE COMO CONSECUENCIA QUE AQUÉLLA SEA INDEBIDA O IMPROCEDENTE.- El primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación permite a los contribuyentes obligados a pagar sus impuestos mediante declaración, compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que deban pagar por adeudo propio o por retención a terceros, para lo cual establece **tres condiciones que consisten en que las cantidades que se compensen deriven de impuestos federales distintos de los causados por la importación; que esos impuestos los administre la misma autoridad y que no tengan destino específico**, incluyendo sus accesorios, de modo que si se incumple alguna de ellas la compensación resultará indebida, por lo que constituyen **requisitos de fondo** de la misma. Asimismo, instituye **dos requisitos más, consistentes en que se compensen cantidades actualizadas y que se presente 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, los cuales no condicionan la eficacia de la compensación, porque no impiden que ésta se efectúe, de modo que sólo pueden ser considerados **requisitos de forma** y, en ese sentido, la presentación del aviso de compensación no es un requisito "de procedencia", cuyo incumplimiento traiga como consecuencia que la compensación efectuada sea indebida o improcedente, máxime que el numeral en comento no lo establece así, ni prevé la posibilidad de requerírsele al contribuyente, apercibiéndolo de que si no lo exhibe dentro del plazo otorgado o no acredita haberlo presentado, la compensación efectuada será indebida o improcedente, sino que solamente implica una infracción que es sancionada con la imposición de una multa. (4)

Contradicción de Sentencias Núm. 979/07-20-01-8/Y OTRO/484/09-PL-01-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 28 de septiembre de 2009, por mayoría de 9 votos a favor y 2 votos en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. Andrés López Lara.
 (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/27/2009)

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Segunda Sala Regional del Golfo
Publicación: No. 33 Septiembre 2010.
Página: 158

PRESENTACIÓN DEL AVISO DE COMPENSACIÓN (FORMATO 41). DEBERÁ EFECTUARSE DENTRO DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 23, PRIMER PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LA REGLA II.2.2.7 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE MAYO DE 2008.- En aquellos casos en que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración opten por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, deberán presentar ante la autoridad fiscal el aviso de compensación (formato 41) a que se refiere el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el día siguiente a la presentación de la declaración en que se hubiere efectuado la compensación atendiendo al día que corresponda al sexto dígito numérico de la clave de su Registro Federal de Contribuyentes, según lo dispone la Regla II.2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo del mismo año, por lo que de no hacerlo así, la autoridad válidamente procederá conforme a derecho a determinar el crédito fiscal que resulte del importe compensado indebidamente por el contribuyente.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2742/09-13-02-7.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 20 de abril de 2010, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Juana Griselda Dávila Ojeda.- Secretaria: Lic. Olivia Gómez Toral.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Sala Regional del Noroeste I
Publicación: No. 15 Marzo 2009.
Página: 483

COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR, SU PROCEDENCIA DE ACUERDO CON EL ARTICULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (A PARTIR DE LA REFORMA PARA 2004).- El artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2003, establecía que en materia de compensación de saldos a favor, respecto de contribuciones que no deriven de una misma contribución, se estaría a los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca, mediante reglas de carácter general. A partir del Código Fiscal de la Federación vigente para 2004, se estableció como regla general la posibilidad de compensar saldos a favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales, con excepción de los siguientes supuestos: a).- De los que se causen con motivo de la importación, b).- Los administre la misma autoridad, y c).- Que no tengan destino específico. Con ello se eliminaron las restricciones y el principio de reserva de ley que contenía el código anterior. Entonces, la condicionante (como regla general), para compensar un crédito fiscal lo es que se materialice un saldo a favor, luego, si de los autos del expediente se acredita la existencia de un pago de lo indebido, es suficiente para declarar la procedencia de la compensación. (15)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 581/06-01-01-4.- Resuelto por la Sala Regional del Noroeste I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 6 de noviembre de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Santiago González Pérez.- Secretario: Lie. David Tapia López.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Primera Sala Regional de Oriente
Publicación: No. 14 Febrero 2009.
Página: 537

AVISO DE COMPENSACIÓN.- ANTE LA FALTA DE PRESENTACIÓN DENTRO DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES PROCEDENTE IMPONER LA SANCIÓN CORRESPONDIENTE SIN QUE MEDIE REQUERIMIENTO PREVIO DE LA AUTORIDAD DE PRESENTARLO.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes son los que se encuentran obligados a presentar el aviso de compensación dentro del plazo de cinco días siguientes a aquel en que se hubiese efectuado dicha compensación, sin que en dicho precepto se prevea que la autoridad administrativa se encuentra obligada a requerir a los contribuyentes la presentación del aviso de compensación cuando hubiesen efectuado la compensación, pues el precepto citado fija el término de ley para que el contribuyente presente su aviso de compensación una vez efectuada la misma. De acuerdo a lo anterior, si el contribuyente no presenta el aviso de compensación dentro del plazo establecido en el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, se debe considerar que la contribuyente no cumplió con una obligación de carácter formal, que se encuentra previamente establecida en la ley, cuya falta trae como consecuencia la aplicación de la multa contenida en el artículo 81, fracción I del Código Fiscal de la Federación, sin que para ello exista la obligación de la autoridad de emitir y notificar previamente un requerimiento a través del cual se exija la presentación del aviso de compensación. (41)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2009/07-12-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de enero de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gilberto Luna Hernández.- Secretaria: Lic. Gloria Ma. de la C. Escobar Arrona.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Segunda Sala Regional de Oriente
Publicación: No. 32 Agosto 2010.
Página: 258

DEVOLUCIÓN DEL REMANENTE DERIVADO DE UNA COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN NO INICIA EN LA FECHA EN QUE SE GENERÓ EL SALDO A FAVOR DE ORIGEN, SINO A PARTIR DE AQUELLA EN QUE SE GENERÓ EL REMANENTE.- De conformidad con lo dispuesto por los numerales 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de las autoridades fiscales de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las disposiciones fiscales prescribe en el plazo de 5 años a partir de la fecha en que se generó el saldo a favor, mismo que se encuentra sujeto a interrupción por cada gestión de cobro, o por el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito. Por su parte, el diverso numeral 23 del mismo ordenamiento legal prevé en su primer y segundo párrafos que los contribuyentes pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, y si tuvieran un remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución. En ese sentido, el plazo de 5 años para que prescriba la obligación de la autoridad de devolver las cantidades a los contribuyentes empieza a computarse en distintos momentos dependiendo del concepto cuya devolución se solicita. Así, si la devolución se pide respecto del saldo a favor de la contribución de origen, el plazo de la prescripción empezará a computarse a partir del momento en que dicho saldo se generó; mientras que, si la devolución se solicita sobre el remanente de una compensación, el plazo de la prescripción deberá computarse a partir de dicha compensación al ser esta la fecha en que se generó el remanente correspondiente, pero no desde el momento en que el contribuyente pudo solicitar la devolución del saldo a favor original o histórico. En ese sentido, resulta ilegal la negativa de la autoridad de devolver el remanente del saldo a favor del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal del 2001, solicitada por la actora el 1º de julio de 2008, bajo el argumento de que, al haber presentado la declaración normal del ejercicio fiscal de 2001 en fecha 26 de marzo de 2002, el plazo para solicitar la devolución del saldo a favor feneció el 26 de marzo de 2007, fecha en la cual se cumplió el plazo de 5 años a que se refieren los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior en virtud de que si bien el saldo a favor de la contribución de origen se generó desde el 26 de marzo de 2002, lo cierto es que la actora optó por compensar dicho saldo original en los ejercicios de 2004,

2005, 2006 y 2007; compensaciones y remanentes que fueron autorizados y reconocidos por la autoridad demandada, por lo que al día 1º de julio de 2008, fecha en que el contribuyente solicitó la devolución del remanente de la última compensación efectuada en el ejercicio fiscal 2007, es inconcuso que no operó la figura de la prescripción, debido a que conforme a lo dispuesto por los preceptos legales de referencia, dicha prescripción inició a computarse a partir de la última compensación efectuada en el ejercicio fiscal de 2007, al ser esta, la fecha a partir de la cual se generó el saldo a favor que corresponde al remanente solicitado, y no desde el 26 de marzo de 2002, pues la actora no solicitó la devolución del monto histórico, sino únicamente el remanente derivado de la última compensación.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1254/09-12-02-8.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 12 de octubre de 2009, por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: José Gustavo Ruiz Campos.- Secretario: Lic. Alcide Fuentes Melo.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Sala Regional Peninsular
Publicación: No. 23 Noviembre 2009.
Página: 317

IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.- SU SALDO A FAVOR PUEDE SER COMPENSADO CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 8º de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, dispone que los contribuyentes podrán compensar el impuesto pagado en contra de las contribuciones federales a su cargo del mismo período en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, para lo cual, primero podrán acreditar contra el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta del mes de que se trate, una cantidad equivalente al monto del impuesto efectivamente pagado en el mismo mes y cuando este último sea mayor, el contribuyente podrá acreditar la diferencia contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros en dicho mes. Sin embargo, si por el cálculo natural del impuesto sobre la renta el contribuyente no tiene cantidad alguna a su cargo como sujeto directo o por retenciones a terceros, bien puede compensar la totalidad del referido impuesto a los depósitos en efectivo pagado en contra de las contribuciones federales a su cargo. Lo anterior es así pues la intención del Legislador no fue limitar u obstaculizar la compensación del impuesto pagado, ya que tanto el acreditamiento como la compensación tienen como objeto extinguir las obligaciones que en materia fiscal, tienen lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. De ahí que si el artículo 8o. de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, establece que el impuesto pagado en el mes de que se trate, podrá ser acreditado en contra del monto del pago provisional del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente y posteriormente contra el retenido a terceros, y si aún queda monto no acreditado, éste podrá compensarse contra impuestos federales, ese supuesto evidentemente permite al contribuyente, compensar el impuesto relativo que no se haya acreditado y al no tenerse cantidad a cargo por concepto de impuesto sobre la renta, el contribuyente tiene derecho a compensar el total de la cantidad pagada que no se logró acreditar. (66)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 638/09-16-01-7.- Resuelto por la Sala Regional Peninsular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 25 de agosto de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Romo García.- Secretario: Lic. Juan Pablo Zapata Sosa.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Tercera Sala Regional del Norte - Centro II
Publicación: No. 9 Septiembre 2008.
Página: 485

PAGO INDEBIDO.- NO EXISTE CUANDO EN EL RESULTADO FISCAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA SE OBTUVO SALDO A FAVOR, AÚN CUANDO DICHO MONTO DEL SALDO SE HAYA INCREMENTADO, POR AUMENTO EN DEDUCCIONES, APLICADAS EN CONSECUENCIA Y EFECTOS DE UNA SENTENCIA DE AMPARO.- Para determinar la procedencia del pago de actualización y pago de intereses conforme a los artículos 22 y 22-A del

Código Fiscal de la Federación, es importante determinar si la devolución solicitada, corresponde a un pago indebido o las cantidades que conforme a las disposiciones fiscales procede su devolución, como es el caso de los saldos a favor en impuesto sobre la renta, pues atendiendo a estos conceptos se distingue la procedencia y fecha a partir de cuando se deben calcular los conceptos de actualización e intereses; en esa razón se hace indispensable recordar que en materia de impuesto sobre la renta los resultados fiscales, en que puede concluir un ejercicio, son los siguientes: 1. Impuesto a pagar a cargo, calculado conforme al artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que esencialmente consiste, cuando se tuvieron más ingresos que deducciones y acreditamientos en el ejercicio; 2.- Pérdida fiscal, cuando se tuvieron más deducciones que ingresos en el ejercicio, conforme al artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 3.- Saldo a favor, cuando en el ejercicio tuvo más acreditamientos de pagos provisionales que se hacen a cuenta del ejercicio, el impuesto al activo, o cualquier otro concepto permitido por la Ley, que el impuesto que le correspondía pagar, conforme a los artículos 10, 14 primer párrafo y demás relativos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, esto es, cantidades que conforme a las disposiciones fiscales (ISR) procede su devolución.- Por tanto, si por el efecto y consecuencia que provoca una sentencia de amparo, consiste en que se le permita aumentar sus deducciones, esto es, que se disminuyera su base gravable (utilidad fiscal), pues el resultado que obtuvo la contribuyente, fue de saldo a favor, esto es, que no realizó pago alguno por concepto de impuesto sobre la renta, pues al aplicarse la deducción en el ejercicio en sus declaraciones complementarias, "incrementó su saldo a favor", por las cantidades que la autoridad ya autoriza su devolución, es claro que deriva de un saldo a favor, pues por el ejercicio no realizó ningún pago a cargo, esto es así, ya que el cálculo y procedimiento de ley, aplicando la deducción cuya norma que se lo impedía se determinó inconstitucional, obtuvo saldo a favor, esto es, cantidades sobre las cuales procede su devolución conforme a las disposiciones fiscales, y no pago de lo indebido pues por el ejercicio no obtuvo como resultado fiscal impuesto a cargo y por consecuencia no realizó pago de impuesto sobre la renta, que pudiera considerarse por consecuencia y efecto de las sentencias de amparo, como indebido, y bajo esas circunstancias debe sujetarse a las reglas que se establecen para los saldos a favor, respecto a los conceptos de actualización e intereses, que se establecen en los artículos 22 y 22-A, del Código Fiscal de la Federación. (7)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 5173/2007-05-03-1.- Resuelto por la Tercera Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 9 de mayo de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Manuel Bravo Hernández.- Secretario: Lic. Marco Antonio Esquivel Molina.

Tesis: XIV.2º.36

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Publicación: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Julio de 1998.

Página: 346 Materia Administrativa.

COMPENSACIÓN. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, dispone que, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que **ambas deriven de una misma contribución,** al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo código, desde el mes que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. De lo anterior resulta que la compensación aludida se da bajo dos supuestos: **a) cuando se realice un pago de lo indebido y b) con motivo de un saldo a favor.** Debiéndose entender que el primero de los supuestos, se actualiza 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. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

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

Tesis Aislada: I.11º.A.1

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Publicación: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre 2000.

Página: 1376 Materia Administrativa.

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

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

AVISO DE COMPENSACIÓN NO ES OBLIGATORIA SU PRESENTACIÓN, SI SE TRATA DE COMPENSACIONES SOBRE IMPUESTOS DE LA MISMA NATURALEZA.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1995, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a su pago, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, bastando para ello que los contribuyentes efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración, hasta aquél en que la compensación se realice; así como que en el supuesto de compensaciones que no deriven de la misma contribución, sólo se podrán compensar los saldos a favor, contra los que estén a su cargo, en los casos y cumpliendo con los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. De una interpretación a lo dispuesto por el numeral de referencia, se tiene que la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictar mediante reglas de carácter general los requisitos y forma en la que se debe efectuar una

compensación, sólo es aplicable para los supuestos en los que los contribuyentes efectúen la compensación de impuestos distintos, puesto que, tratándose de compensaciones respecto de contribuciones de la misma naturaleza, el diverso numeral 23 no condiciona su procedibilidad a ningún otro requisito, sino el que se realice dicha compensación mediante cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración, hasta aquél en que la compensación se realice, lo que nos lleva a concluir que si bien, la regla 18 de la Resolución Miscelánea para 1995 no hace distinción alguna sobre si se refiere a compensaciones de impuestos de la misma naturaleza o de contribuciones distintas, también lo es que, de una interpretación armónica de la misma, con lo establecido por el diverso numeral 23 del Código Fiscal de la Federación antes invocado, se concluye que ésta, sólo puede referirse y/o aplicarse, en aquellos casos en los que los contribuyentes efectúen la compensación entre impuestos distintos, dado que el citado artículo 23 no condiciona a los contribuyentes que realicen la compensación entre impuestos de igual naturaleza al cumplimiento de dichas reglas. En consecuencia, se tiene que la actuación de la autoridad demandada enjuicio de nulidad, **al determinar improcedente una compensación por no haber presentado el aviso de compensación respectivo, correspondiente a una compensación realizada entre impuestos iguales, no se encuentra debidamente ajustada a derecho y, por lo tanto, procede se declare la nulidad del acto que se controvierte. (7)**

Juicio No. 5635/00-01-03-6.- Sentencia de la Primera Sala Regional del Noreste, de 18 de enero de 2002, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Adriana Cabezut Uribe.- Secretaria: Lic. Martha Patricia Saldívar Fernández.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tipo de documento: Tesis Aislada

Sexta época

Instancia: Segunda Sala Regional del Golfo

Publicación: No. 26 Febrero 2010.

Página: 382

AVISOS DE COMPENSACIÓN.- SURTEN EFECTOS JURÍDICOS PLENOS EN EL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD LOS REvisa O VERIFICA Y NO DESDE EL MOMENTO DE SU PRESENTACIÓN.- De conformidad con lo previsto en los artículos 25, fracción XXI y 27, primer párrafo y fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005, las Administraciones Locales de Recaudación están facultadas para dejar sin efectos los avisos presentados por el contribuyente cuando al revisarse o verificarse no correspondan con lo manifestado, lo cual implica que la autoridad tiene expeditas sus facultades para verificar que los datos asentados en los avisos, como los de compensación, sean los correctos, por ejemplo, que el contribuyente tenga los saldos a favor que consigna en los señalados formatos. En tal virtud, el sólo hecho de la presentación del aviso de compensación, no implica que éste surta plenos efectos jurídicos desde el momento en que se hace del conocimiento de la autoridad recaudadora, sino que ello sucederá hasta que la autoridad revise su contenido. En ese tenor, que un contribuyente presente aviso de compensación con anterioridad a la emisión de una resolución en que se ejerció la compensación de oficio, no torna ilegal el acto de autoridad.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1494/08-13-02-7.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 19 de noviembre de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Raúl Guillermo García Apodaca.- Secretario: Lic. Luis Armando Murillo Mercado.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Tipo de documento: Tesis Aislada

Sexta época

Instancia: Tercera Sala Regional Hidalgo - México

Publicación: No. 26 Febrero 2010.

Página: 366

VALOR AGREGADO. ACREDITAMIENTO, CASO EN QUE NO PROCEDE.- El primer párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que, cuando en la declaración de

pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. En virtud de lo anterior, si el particular pretende **acreditar** dicho impuesto reflejado en su declaración complementaria de diciembre de 2005, presentada hasta junio de 2008, respecto a los meses de enero y abril de 2006; en consecuencia, no procede el acreditamiento aludido, ya que dicho acreditamiento lo efectuó hacia atrás y no como lo establece la norma en estudio, en los meses siguientes hasta agotarlo.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4196/09-11-03-9.- Resuelto por la Tercera Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de octubre de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Javier Ramírez Jacintos.- Secretario: Lic. Jaime Santiago García.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Segunda Sala Regional de Oriente
Publicación: No. 32 Agosto 2010.
Página: 255

EL FORMATO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IVA, APARTADO A, ANEXO 1, AL REFERIRSE AL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES, COMPRENDE ÚNICAMENTE EL RELATIVO A LA IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES.- El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que están obligadas al pago del impuesto al valor agregado, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: "... IV. Importen bienes y servicios ...", y al respecto, el artículo 5-D de la Ley mencionada, establece como excepción, que no se debe considerar para el pago mensual el valor de los actos o actividades por la importación de bienes tangibles, el cual, se pagará conjuntamente con el del impuesto general de importación, en términos de lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **sin que contra ese pago se acepte el acreditamiento**, en tal virtud, es correcto que en el formato del Anexo 1 denominado Determinación del Saldo a Favor de IVA, en el apartado A. Importación de bienes y servicios del valor de los actos o actividades del periodo, se deba considerar únicamente la importación de bienes intangibles, por existir una disposición legal contenida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que excluye del valor de actos o actividades la importación de bienes tangibles, los cuales son aquellos bienes que se pueden tocar, pesar o medir, que se reitera es el artículo 5-D tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1442/09-12-02-4.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 25 de septiembre de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Rosa María del Pilar Fajardo Ambía.- Secretario: Lic. Martín González Ledesma.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Sexta Sala Regional Metropolitana
Publicación: No. 31 Julio 2010.
Página: 200

SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- PROCEDENCIA DE SU DEVOLUCIÓN.-

El artículo 6° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el año 2006, establece tres opciones para recuperar el saldo a favor que provenga de esa contribución, a saber: acreditamiento, compensación o **devolución**. En este último supuesto, no es menester que el contribuyente haya realizado, en el periodo por el que solicita la devolución, contraprestaciones derivadas de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la importación de bienes y servicios, esto es, se concrete el hecho imponible a que refiere el artículo 1° de la citada ley, pues la no realización de ese hecho imponible no representa un impedimento para solicitar la "devolución" del saldo a favor, debido a que sólo se hace menester concretar algún hecho imponible cuando se opta por el "acreditamiento" jamás para

el ejercicio el derecho a la devolución, ya que ni el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ni en los diversos ordinales 1, 1-B, 4, 5 y 5-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes en el año 2006, exigen tal requisito para obtener la devolución solicitada.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 24423/08-17-06-1.- Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de junio de 2010, por mayoría de votos.- Magistrada Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera.- Secretaria: Lic. Maribel Cervantes Lara.

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Agosto de 2001

Página: 1036

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR, PROCEDE A PARTIR DE LA DECLARACIÓN MENSUAL SIGUIENTE A AQUELLA EN QUE SE DETERMINARON. De conformidad con lo establecido por el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente puede compensar los saldos a su favor a partir de la declaración mensual siguiente a aquella en que se determinaron, y no necesariamente en la declaración anual de cierre del ejercicio fiscal, pues dicho precepto en su primer párrafo permite acreditar ese saldo contra el impuesto a cargo en los siguientes meses, pues prevé que "... el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo ...", y si bien el precepto no alude en forma expresa a la figura de la "compensación", ello no significa que no se actualice, dado que al tratarse de una forma extintiva de la obligación fiscal, sin duda que al hablarse de compensación, se está en la hipótesis de la "acreditación" que prevé el artículo en cita; pues ambas figuras tienen un idéntico propósito al otorgar a los contribuyentes la posibilidad de que el saldo a favor que les resulte en el pago provisional del impuesto lo disminuyan en los meses siguientes hasta que se agote.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 32/2001. Inmobiliaria Occidental de Monclova, S.A. de C.V. 1o. de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Lilian González Martínez.

Amparo directo 31/2001. Stack, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: René Olvera Gamboa.

Amparo directo 43/2001. Inmobiliaria Occidental de Monclova, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretario: Miguel Negrete García.

Amparo directo 100/2001. Ediciones Vulcano, S.A. de C.V. 26 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Lilian González Martínez.

Amparo directo 38/2001. Stack, S.A. de C.V. 2 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: José Luis Caballero Rodríguez.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Tipo de documento: Tesis Aislada

Sexta época

Instancia: Sala Regional del Golfo

Publicación: No. 25 Enero 2010.

Página: 282

ESTÍMULOS FISCALES.- A LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS AL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA O PASAJEROS QUE UTILICEN LA RED NACIONAL DE AUTOPISTAS

DE CUOTA, LES ES APLICABLE EL ESTÍMULO FISCAL CONCEDIDO EN EL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN X DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006, CUANDO EL PAGO DEL PEAJE SE REALICE POR UN MEDIO DISTINTO A LOS SEÑALADOS EN LA REGLA 11.9 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2006, EN LOS CASOS EN QUE LA CASETA DE COBRO NO CUENTE CON LA INFRAESTRUCTURA NECESARIA PARA RECIBIR EL ENTERO A TRAVÉS DE LA TARJETA DE IDENTIFICACIÓN AUTOMÁTICA VEHICULAR O MEDIOS ELECTRÓNICOS.- Los estímulos fiscales son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den, los siguientes elementos: a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente y, b) Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo. Ahora bien, del contenido del artículo 16, fracción X de la Ley de Ingresos de la Federación, se desprende que la intención del legislador fue la de incentivar el uso de la red nacional de autopistas de cuota, estableciendo un estímulo fiscal a los contribuyentes cuya actividad exclusiva sea la de transporte terrestre de carga o pasaje. Asimismo se aprecia que se confirieron facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de que emitiera reglas de carácter general que determinen los porcentajes máximos de acreditamiento por tramo carretero y demás disposiciones que considere necesarias para la correcta aplicación de este beneficio; reglas que fueron emitidas en la resolución miscelánea fiscal para 2006; particularmente en la 11.9, determinando que el pago de dichos conceptos, debe realizarse a través de medios electrónicos o de la tarjeta de identificación automática vehicular. Sin embargo, resulta un hecho notorio que, dadas las condiciones de rezago y características de la red carretera de cuota del país, no todas las casetas de pago cuentan con los dispositivos necesarios para la recepción del pago a través de los citados medios, lo cual, al no ser atribuible ni imputable a los gobernados, no puede traducirse en una limitante para beneficiarse con el estímulo que el legislador les concedió. En este orden de ideas, la Ley de Ingresos de la Federación, concedió tal estímulo a los contribuyentes cuya actividad exclusiva sea el transporte terrestre de carga o de pasaje y que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota; sin embargo, resulta contrario a lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación, el hecho de limitar ese estímulo cuando se trate de casetas de cobro que, por cuestión de infraestructura no cuenten con los dispositivos para recibir pagos electrónicos, pues ello implica hacer nugatoria la facilidad otorgada por el legislador. En este contexto, es evidente que el contribuyente no podrá acreditar el porcentaje de gastos erogados en la utilización de la red de autopistas de cuota, cuando contando la caseta respectiva con infraestructura para recibir el pago por los medios antes señalados, el gobernado lo haga en forma distinta; es decir, en efectivo; sin embargo, si no se cuenta con tales instalaciones, ello no es imputable al particular y por ende, no puede irrogarle perjuicio a grado tal de negarle la aplicación del estímulo tributario que nos ocupa, ya que es evidente que en estos casos, no puede efectuar el entero a través de la tarjeta de identificación automática vehicular, ni a través de medios electrónicos, aún cuando la resolución miscelánea para 2006, en su regla 11.9, establezca esa forma de pago.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 180/07-07-02-8.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 25 de febrero de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Salvador Rivas Gudiño.- Secretaria: Lic. Laura Cristina Castro Rodríguez.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Quinta época
Instancia: Sala Regional del Sureste
Publicación: No. 71 Noviembre 2006.
Página: 118

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (DIESEL).ES IMPROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO RELATIVO, EN LA PARTE DEL ACREDITAMIENTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 17, FRACCIÓN X DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2002, Y LA REGLA 11.6 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2002.- De acuerdo al artículo 17, fracción X de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 2002, en relación con la regla 11.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para ese año, los contribuyentes tienen derecho a acreditar el estímulo fiscal del IEPSS DIESEL,

hasta por el monto que en su caso tengan a cargo, del impuesto sobre la renta o la retención del mismo impuesto efectuada a terceros, así como contra el IMPAC o el impuesto al valor agregado, y por la parte restante no tienen derecho al acreditamiento y menos aún tienen derecho a la devolución; por lo tanto, resulta legal la resolución de la autoridad que niega la devolución solicitada por el ejercicio de 2002. (75)

Juicio No. 1812/04-15-01-4.- Resuelto por la Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de mayo de 2006, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Marina Zaragoza Reyes.- Secretaria: Lic. Sirenia Argüelles Marcial.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Tipo de documento: Tesis Aislada

Quinta época

Instancia: Segunda Sala Regional Hidalgo - México

Publicación: No. 73 Enero 2007.

Página: 2029

REQUISITOS PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO POR LA EMPRESA, EN TRATÁNDOSE DEL IMPUESTO CAUSADO POR DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDAS, A LA LUZ DE LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 165 DE LA LEY DE LA MATERIA.- Del análisis sistemático realizado al artículo 165 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende en primer lugar que las personas físicas que obtengan ingresos por dividendos o utilidades, deben acumular a sus demás ingresos dichas percepciones; asimismo, dichas personas igualmente pueden acreditar contra el impuesto determinado en la declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la empresa que distribuyó los dividendos o utilidades, de donde válidamente se puede concluir que las personas físicas sí pueden acreditar el impuesto retenido, siempre y cuando acumulen dicho ingreso, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la empresa, y que cuente con la constancia de percepciones y retenciones, por lo que la autoridad fiscal no puede aducir que dicho numeral no le resulta aplicable a las personas físicas, que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, si éstas demuestran que acumulan sus ingresos provenientes de dividendos o utilidades distribuidas, como lo permite el dispositivo legal en comento. (99)

Juicio Contencioso Administrativo No. 7933/05-11-02-2.- Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 19 de junio de 2006, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rubén Ángeles Enríquez.- Secretario: Lic. Jorge Carpio Solís.

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Tipo de documento: Tesis Aislada

Sexta época

Instancia: Sala Regional del Caribe

Publicación: No. 29 Mayo 2010.

Página: 240

IMPUESTO AL ACTIVO POR RECUPERAR DE EJERCICIOS ANTERIORES QUE SE PUDO SOLICITAR EN DEVOLUCIÓN O APLICAR EN COMPENSACIÓN EN DETERMINADO EJERCICIO.- LIMITANTE TEMPORAL PARA EJERCER TAL DERECHO.-

Si bien el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que el límite temporal de la obligación para devolver las cantidades que procedan conforme a derecho, prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, resulta que para estimar actualizado el derecho subjetivo del gobernado para acceder a una devolución, inicialmente deben cumplirse los requisitos establecidos en las normas legales aplicables; es por ello, que si la norma legal especializada en la materia, verbigracia, el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, prevé la prerrogativa a favor de los contribuyentes para acceder a la devolución de las cantidades pagadas por el impuesto respectivo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, pero supeditada tal posibilidad a que el gobernado exteriorice su voluntad solicitando la devolución desde el ejercicio en que se den las condicionantes legales para tal devolución, y hasta por el límite equivalente al excedente del

acreditamiento del impuesto sobre la renta; y aunado a ello, el Legislador dispuso la consecuencia de que en caso de no solicitarlo en esos términos, se perdería la posibilidad de hacerlo en ejercicios posteriores, hasta por el equivalente a dicho excedente; y acorde a la regla 4.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, se supedita la procedencia de la compensación a la viabilidad de la devolución de las cantidades respectivas; resulta inconcuso, que no es dable considerar el plazo de cinco años previsto por el primer artículo citado, para acceder a un derecho que por disposición de la ley feneció desde que no se ejerció en los términos antes delimitados; cuando en el primer momento en que pudo obtener la devolución, era por un monto inferior al excedente que fungía como límite para tales efectos, por lo que al no ejercer tal derecho, no procede estimar que el monto pagado por el impuesto al activo continuaría actualizándose cada anualidad y si en un ejercicio posterior se ubicaba nuevamente en la hipótesis legal para obtener su devolución y en su caso, para ejercer la compensación, se renovarían el derecho para tales efectos, descontando de ellas el monto relativo al límite que no se pidió en su primera oportunidad; máxime cuando el monto actualizado aplicado en compensación en un ejercicio posterior, incluso resulta inferior al límite que en su oportunidad pudo solicitar en devolución.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 983/09-20-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Caribe del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 16 de marzo de 2010, por mayoría de 2 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.- Magistrado Instructor: Alberto Romo García.- Secretario: Lic. Edgar Alan Paredes García.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Segunda Sala Regional del Golfo
Publicación: No. 14 Febrero 2009.
Página: 566

DEVOLUCIÓN.- RESULTA IMPROCEDENTE LA SOLICITADA POR LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE UN SALDO A SU FAVOR QUE RESULTE EN LA DECLARACIÓN DE PAGO MENSUAL DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.- De conformidad con lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, vigente en el año 2006, se desprende que cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo. La única posibilidad que otorga a los contribuyentes el numeral antes mencionado (esto es, la posibilidad de compensar los saldos a favor que resulten en la declaración de pago mensual, contra el impuesto a cargo que le corresponda a los contribuyentes en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo), excluye la oportunidad de que estos soliciten a la autoridad la devolución de los saldos a su favor que resulten en las declaraciones de pago mensual de ese impuesto, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que prevé los casos en que procede la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales y la forma en que la autoridad realizara tales devoluciones; siendo que, en todo caso, los contribuyentes deberán efectuar la compensación correspondiente, sujetándose a lo establecido por el numeral 23 de ese mismo ordenamiento. (65)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 843/08-13-02-9.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 29 de agosto de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Silvia Lavín Hernández.- Secretario: Lic. Andrés Rossell Martínez.

Tipo de documento: Tesis Aislada
Sexta época
Instancia: Tercera Sala Regional de Oriente
Publicación: No. 28 Abril 2010.
Página: 198

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (DIESEL).- RESULTA ILEGAL EL QUE LA AUTORIDAD NIEGUE LA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO

RELATIVO ADUCIENDO QUE LA FACTURA EN COPROPIEDAD NO DEMUESTRA LA PROPIEDAD PLENA DEL VEHÍCULO SOBRE EL CUAL SE UTILIZÓ EL DIESEL SUJETO AL ESTÍMULO FISCAL.- Es de señalarse que atendiendo a las disposiciones previstas en los artículos 938, 939, 943 y 976 del Código Civil Federal, aun cuando una factura este en copropiedad, cada partícipe tiene el derecho de libre uso de la cosa común, con la condición de no darle un destino impropio ni de causar daño ni perturbación a la posesión de los demás; sin embargo, siendo los copropietarios partícipes aun de la parte más pequeña del bien común, no puede restringirse a ninguno de ellos, salvo convenio en contrario, el derecho de usar la totalidad de la cosa, puesto que ambos tienen, derechos por igual de copropiedad sobre todas sus partes, por lo que la factura exhibida en esos términos por el contribuyente, sí resulta suficiente para acreditar su propiedad respecto del bien mueble sobre el cual se utilizó el diesel sujeto a estímulo fiscal, en los términos que dispone el punto 7 de la tabla número 4, del ANEXO 1-A de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, publicada el 26 de diciembre de 2008; por lo tanto resulta un error jurídico el que la autoridad demandada al resolver la solicitud de devolución de saldo a favor, negara la misma bajo el argumento de que con la citada factura no acredita la parte actora la plena propiedad del referido vehículo sobre el cual se utilizó el diesel en cuestión. A mayor abundamiento, es de señalarse que resulta excesivo el pronunciamiento de la autoridad referente a que si se encuentra en copropiedad el vehículo en el cual se utilizó el diesel, no resulta apta para acreditar plenamente el impuesto especial sobre producción y servicios pagado en los gastos del diesel, sino solamente el de su parte proporcional del bien, toda vez que el estímulo fiscal a que se hace referencia contenido en el artículo 16, fracción V de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008, cuya reglamentación se encuentra en la resolución miscelánea fiscal para 2008, en el anexo 1-A fracción II, punto 8, respecto de la solicitud de saldos a favor de crédito diesel, va encaminado a que las personas que adquieran el diesel para su consumo final en las actividades agrícolas o silvícola a las que se refiere la fracción III del mencionado artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008, pueden solicitar la devolución de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios especiales que tuviera derecho a acreditar, por lo que al tratarse de varios copropietarios, éstos pueden hacer uso por separado del referido vehículo y cada quien utilizar su propio combustible, sin que por ello se vea afectado el derecho de cada uno de los copropietarios tenga de obtener el estímulo citado en caso de encontrarse en los supuestos señalados en la fracción V del artículo 16 mencionado, ya que lo que se pretende con el crédito al diesel es que sean devueltos a los contribuyentes las cantidades que éstos pagaron por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios en la utilización del diesel y que tengan derecho de acreditar en los términos de la fracción IV del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 693/09-12-03-2.- Resuelto por la Tercera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 20 de agosto de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Eva Montalvo Aguilar.- Secretario: Lic. Juan Francisco Rodríguez Serrano.

Tipo de documento: Precedente
Quinta época
Instancia: Pleno
Publicación: No. 59. Noviembre 2005.
Página: 17

DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS POR EXPORTACIÓN DE TABACOS LABRADOS. CUÁNDO NO PROCEDE.- El artículo 11, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios dispone que el valor gravable de los tabacos labrados, para los productores o importadores de tabacos labrados será el precio de venta al detallista; y para la exportación definitiva, el valor que se utilice para los fines del impuesto general de exportación. Pero el cuarto párrafo del mismo artículo 11 es claro en establecer que el impuesto especial sobre producción y servicios no se pagará para las enajenaciones subsecuentes, y que en este caso, no procederá el acreditamiento o devolución del impuesto por dichas enajenaciones. Por otro lado, el artículo 4º, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2000, establece que únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de bebidas alcohólicas fermentadas, cervezas y bebidas refrescantes, así como el pagado en la importación. De acuerdo con lo anterior, si en el presente caso los proveedores de la actora no trasladaron el impuesto especial sobre producción y

servicios por tratarse de ventas subsecuentes y la actora exportó de manera definitiva los tabacos labrados adquiridos de empresas mexicanas que, de conformidad con el artículo 2º, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estaba exenta de este último impuesto, debe concluirse que la autoridad legalmente estimó que no procedía la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, al considerar que la actora no pudo acreditar un impuesto que nunca se le trasladó contra un impuesto que no se pagó, por disposición expresa de la ley, y por ende, debe reconocerse la validez de la resolución impugnada.(1)

Juicio No. 1282/01-16-01-9/1094/03-PL-02-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 2 de marzo de 2005, por unanimidad de 10 votos.- Magistrado Ponente: Luis Malpica y De Lamadrid.- Secretaria: Lic. Juana Griselda Dávila Ojeda.
(Tesis aprobada en sesión de 2 de marzo de 2005)

Tipo de documento: Precedente
Quinta época
Instancia: Pleno
Publicación: No. 59. Noviembre 2005.
Página: 18

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. CASO EN EL QUE NO PROCEDE SU DEVOLUCIÓN.- El artículo 5º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, vigente en 2000, establece que los contribuyentes tienen derecho a acreditar el saldo a favor del impuesto a su cargo, en el pago provisional siguiente, hasta agotarlo, o bien, solicitar su devolución; previendo que solicitada la devolución del saldo a favor de un impuesto, el contribuyente, no debe acreditar dicho impuesto a favor en la declaración del pago provisional correspondiente. De acuerdo con lo anterior, si solicitó la devolución del saldo a favor del impuesto especial sobre producción y servicios por el periodo comprendido del 1º de abril al 30 de junio de 2000, ya no podía acreditado en el periodo posterior, y por ende, resulta correcto que la autoridad, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 50 de la Ley en cita, haya considerado que la solicitud de devolución realizada por la actora para el periodo que abarca del 10 de julio al 30 de septiembre de 2000, sólo debía realizarse sobre el saldo que quedó de la declaración complementaria provisional por el periodo del 10 de abril al 30 de junio de 2000, debiendo por tanto en estos casos, reconocerse la validez del acto combatido.(2)

Juicio No. 1282/01-16-01-9/1094/03-PL-02-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 2 de marzo de 2005, por unanimidad de 10 votos.- Magistrado Ponente: Luis Malpica y De Lamadrid.- Secretaria: Lic. Juana Griselda Dávila Ojeda.
(Tesis aprobada en sesión de 2 de marzo de 2005)

Tipo de documento: Tesis Aislada
Quinta época
Instancia: Sala Regional del Sureste
Publicación: No. 56. Agosto 2005.
Página: 372

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.- NO ES PROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL CAUSADO POR ADQUISICIÓN DE DIESEL PARA EL AÑO 2002 Y SÓLO PROCEDE SU ACREDITAMIENTO CONTRA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O IMPUESTO AL ACTIVO.- El artículo 17 de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2002, establece que se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diesel para su consumo final; que debe ser para uso automotriz en vehículos que se destinen al transporte público de personas o carga a través de carreteras o caminos; que el acreditamiento será del 25% del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que petróleos mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de diesel, y debe constar en forma expresa y por separado en el comprobante respectivo; que el comprobante expedido deberá reunir los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria; y que el acreditamiento sólo es procedente contra el impuesto sobre la renta a cargo o en su carácter de retenedor, o contra el impuesto al activo; así, resulta evidente que sólo se permite el

acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios contra impuesto sobre la renta e impuesto al activo, por tanto aun cuando exista un remanente a favor del particular por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios, lo cierto es, que al no estar prevista tal figura, no es procedente su devolución; sin que obste a ello, que en la exposición de motivos de la iniciativa de reformas a la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2002, se exprese la intención del Ejecutivo Federal de proponer el estímulo y permitir su acreditamiento o su devolución, al pretender igualar el precio del diesel en México, con el precio del diesel en el sur de Texas; en virtud de que el texto del artículo 17, fracción X de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2002, se aprobó y se publicó sólo permitiendo el acreditamiento y no la devolución del citado impuesto. (71)

Juicio No. 228/04-15-01-5.- Resuelto por la Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de marzo de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Celia López Reynoso.- Secretaria: Lic. Judith Elisa Ramírez Peralta.

IMPUESTOS ESPECIALES

Tipo de documento: Tesis Aislada

Tercera época

Instancia: Sala Regional Sureste

Publicación: No. 101. Mayo 1996.

Página: 18

FUNDAMENTOS PARA CONSIDERAR QUE SE TRATA DE UN IMPUESTO INDIRECTO.- Si la autoridad administrativa niega la devolución del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, aduciendo, entre otras razones, que se trata de un impuesto indirecto debidamente causado, es de estimarse que esa manifestación se encuentra debidamente fundada si en el texto de su resolución la autoridad invoca los artículos 5-A y 19 de la Ley de la materia, toda vez que de conformidad con esos preceptos el monto del impuesto debe incluirse en el precio o contraprestación de los bienes y servicios y quienes enajenen los bienes están obligados a retener el impuesto y enterarlo mediante declaración, pues debe tenerse presente que de acuerdo con la teoría, impuesto indirecto es aquel que no incide en el patrimonio del contribuyente, esto es, del sujeto pasivo del impuesto, sino que se traslada al consumidor final, características que de conformidad con los preceptos referidos reúne el impuesto indicado. (3)

Juicio No. 447/95.- Sentencia de 11 de enero de 1996, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo.- Secretaria: Lic. Guillermina Ruíz Bohórquez.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXXII, Agosto de 2010

Página: 220

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 7 Y 9 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER UN MECANISMO PARA EL AJUSTE DE LOS PAGOS PROVISIONALES, NO TRANSGREDEN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Para respetar el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los pagos provisionales realizados por los contribuyentes deben guardar relación con el impuesto definitivo a pagar en el ejercicio. Ahora bien, tomando en cuenta que el impuesto empresarial a tasa única, tanto del ejercicio como los pagos provisionales, se calculan aplicando la tasa prevista en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a la cantidad resultante de disminuir las deducciones autorizadas de la totalidad de los ingresos percibidos por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y que, además, los contribuyentes pueden aplicar acreditamientos y créditos fiscales para determinar el monto a pagar en el periodo de que se trate, se concluye que la mecánica para calcular los pagos provisionales, así como la relativa al cálculo del impuesto del ejercicio, toman en

consideración exactamente los mismos elementos y, por ende, guardan relación entre sí; en particular, los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única se determinan en función de los ingresos y deducciones que efectivamente se hubieren percibido o tenido desde el primer día del año y hasta el último día del periodo por el cual va a realizarse el cálculo respectivo. En consecuencia, el hecho de que los artículos 7 y 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no prevean un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales en relación con el impuesto del ejercicio, no provoca que deje de atenderse a la capacidad de los gobernados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos y, por ende, no se transgrede el indicado principio tributario, ya que los pagos provisionales de aquella contribución se determinan con base en la situación real y objetiva del contribuyente, esto es, tomando en cuenta los ingresos y deducciones que efectivamente hubiere percibido o tenido en un periodo determinado, a diferencia de otros ordenamientos, como la Ley del Impuesto sobre la Renta o la abrogada Ley del Impuesto al Activo, pues en el caso no se requiere que los contribuyentes calculen sus pagos provisionales a partir de un coeficiente o factor que refleje su situación fiscal en uno o varios ejercicios anteriores.

Amparo en revisión 501/2009. *****. 9 de febrero de 2010. Mayoría de diez votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre, Juan Carlos Roa Jacobo y Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 494/2009. *****. 9 de febrero de 2010. Mayoría de diez votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre, Juan Carlos Roa Jacobo y Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 415/2009. *****. 9 de febrero de 2010. Mayoría de diez votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre, Juan Carlos Roa Jacobo y Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 508/2009. *****. 9 de febrero de 2010. Mayoría de diez votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 345/2009. *****. 9 de febrero de 2010. Mayoría de diez votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número 79/2010, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil diez.

3.3. En el capítulo primero vimos la clasificación de las contribuciones, y sabemos que no todo impuesto es una contribución pero una contribución si es un impuesto, los cuales han recibido distintas clasificaciones, no obstante, “el sistema tributario mexicano distingue básicamente dos tipos de impuestos denominados internos y externos. Estos últimos se refieren a las contribuciones que se pagan en los procesos de importación y exportación de bienes y servicios, las cuales se encuentran contempladas en la legislación aduanera como impuestos al comercio exterior.

En cuanto a los impuestos internos, éstos se denominan de esa manera porque gravan los actos o actividades de las personas físicas y morales que se ubiquen en territorio nacional o cuya fuente de su riqueza se encuentren en el país, sin importar su nacionalidad.

Los impuestos internos se dividen, a su vez, en dos grupos: impuestos directos e indirectos. Los primeros son aquellos cuya afectación tributaria incide de manera inmediata y rigurosa en el contribuyente por su capacidad contributiva o adquisitiva; es decir, se relacionan con la magnitud de los ingresos que se perciben o con el potencial de adquisición del contribuyente. Los segundos, son gravámenes que afectan a los contribuyentes cuando éstos se ubican en la hipótesis jurídica de tributación; es decir, sólo en el caso de que el contribuyente, al situarse en el último eslabón de la cadena de consumo adquiera algún bien o servicio que esté gravado, se verá afectado, pues absorberá todos los impuestos trasladados o transferidos en cada etapa de dicha cadena de consumo²⁵⁷.

A continuación se desglosarán las características básicas y los elementos que integran a cada impuesto: el sujeto, base, tasa o tarifa, iniciando por la Ley del Impuesto al Valor Agregado hasta el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, a fin de hacerlo ágil se omite el fundamento legal, no obstante dichas características las podemos observar en los primeros artículos de cada una de las leyes de la materia, basta con revisar su índice.

Impuesto al Valor Agregado

Es un impuesto indirecto, interno, grava el consumo de bienes y servicios en territorio nacional, se relaciona con la capacidad adquisitiva.

Sujeto: Personas físicas y morales.

Objeto: Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso y goce temporal de bienes, importación de bienes o servicios.

Base: La diferencia entre el IVA trasladado y el acreditado efectivamente cobrado y pagado, respectivamente.

Tasa: 16%, 11% región fronteriza y 0% en exportaciones.

Impuesto Sobre la Renta

Se clasifica como directo, es un impuesto interno, grava los ingresos y se relaciona con la capacidad contributiva.

Características: Directo, personal y federal

Regímenes: general, consolidación, simplificado, pequeños contribuyentes, intermedio, dividendos, por salarios, empresariales y profesionales, así como de arrendamiento, intereses, premios, etc.

Sujeto: Personas morales y físicas

Objeto: es gravar los ingresos percibidos en determinado tiempo.

Ingreso en efectivo o en bienes, por la prestación de un servicio subordinado, actividades empresariales, etc.

²⁵⁷ Ortega Carreón Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa. México 2009. Op. Cit. Pág. 53.

Base: Resultado fiscal para personas morales y base gravable para personas físicas

Tasa: 30% para 2011 en personas morales y físicas con actividades empresariales

Tarifa: dependiendo del rango del límite inferior, superior, cuota y % sobre excedente del límite inferior para personas físicas, indicada en el artículo 177, y dependiendo del régimen.

Impuesto Empresarial a Tasa Única

Es un impuesto interno, se clasifica como directo, grava el flujo comercial y se relaciona con la capacidad contributiva.

Sujeto: personas física y morales

Objeto: Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Base: Ingresos cobrados menos deducciones efectivamente pagadas, menos acreditamientos.

Tasa: 17.5%

Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Es un impuesto interno, se clasifica como un impuesto indirecto, grava la producción y consumo y se relaciona con la capacidad adquisitiva.

Sujeto: personas físicas y morales

Objeto: Enajenación o importación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, alcohol y tabacos labrados, prestación de servicios de comisión, mediación, agencia, juegos apuestas y sorteos, así como enajenación de gasolina o diesel.

Base: el precio

Tasa: factores y cuotas

Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Es un Impuesto interno, se clasifica como impuesto directo, grava el flujo de efectivo (informalidad) y se relaciona con la capacidad acumulativa de efectivo.

Sujeto: personas físicas y morales

Objeto: depósitos en efectivo

Base: excedente de un monto (2008 = \$25,000, 2011 = \$15,000)

Tasa: 5%, 3%

CONCLUSIONES

Primera.- El Congreso de la Unión tiene facultades constitucionales para imponer contribuciones a nivel federal, las cuales deberán observar los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Sistema de Administración Tributaria, recaudará dichas contribuciones y tendrá las facultades que le confieran las leyes fiscales, de ahí que se origine una relación jurídico-tributaria, cuyos elementos lo integran los sujetos pasivo, activo y el objeto (fisco, contribuyente y el hecho generador del crédito fiscal).

Segunda.- El pago es una consecuencia de la obligación tributaria para contribuir al gasto público, y cuando el contribuyente tiene un saldo a favor y a cargo, reúne la calidad de acreedor y deudor al mismo tiempo, luego entonces la compensación puede ser la alternativa para poder extinguir las obligaciones fiscales.

Tercera.- La compensación en materia fiscal hasta el año del 2003 era regulada por las reglas 2.2.9 y 2.2.11 de la Resolución Miscelánea de ese año, y se permitían compensar contribuciones que fueran de distinta naturaleza, siempre y cuando se optara por dictaminar los estados financieros; a partir del 2004, se modifica la redacción del artículo 23 del CFF, para dar lugar a la compensación universal con el fin de poder extinguir impuestos federales de distintas naturalezas sin la necesidad del dictamen.

Cuarta.- Existen tanto requisitos para compensar establecidos en el artículo 23 del Código Fiscal Federal como supuestos en los que aplica y formas de presentación a observar establecidas en las reglas de la resolución miscelánea para cada año, tesis, jurisprudencias, así como leyes fiscales para la determinación de cada impuesto que deben cumplirse para su procedencia, mismos puede desconocer la autoridad hacendaria para aceptar los avisos de compensación, o el propio contribuyente que puede complicar extinguir el crédito fiscal, de ahí que se deba cumplir también con todo lo necesario según el artículo 31 del CFF.

Una vez que se haya ejercido la opción de compensar, y se haya omitido la presentación del aviso correspondiente, en ningún momento dejará de tener validez ésta, pero el contribuyente se hará acreedor a una multa.

Es importante destacar que los cálculos de actualización y recargos por la falta de pago oportuno deberán observar las reglas del artículo 17-A del CFF, así como el 12 del RCFF, ya que esto ayudaría en gran medida a no pagar recargos, y sólo procedería la parte de la actualización.

Quinta.- Conforme al artículo 23 del referido Código se pueden compensar cantidades que se tengan a favor contra las que se tengan a cargo 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, de lo anterior se concluye que no procede compensar los saldos a favor en los siguientes impuestos:

General de importación o exportación porque es regulado por la Ley aduanera y su reglamento, ejemplo de ello son los saldos a favor del IGI que los importadores determinaron a su favor, previa rectificación del pedimento, los cuales no son objeto de actualización según el artículo 122 del Reglamento de la Ley Aduanera, nótese que aún y cuando es supletorio el CFF no aplica el artículo 17-A.

Sobre automóviles nuevos porque no es administrado por la misma autoridad, sino por entidades federativas. Tampoco procede compensar el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos por la misma razón.

Al valor agregado cuando se trate de retenciones porque su origen es cubrir un fin específico, aunque sí pueden ser pagadas con estímulo fiscal de la gasolina, según el decreto del 23 de abril del 2003.

Sobre la renta cuando se trate de crédito al salario pagado al trabajador porque tienen un mecanismo diverso para recuperarse, y el que corresponde de los trabajadores o asimilables sólo procede en papeles de trabajo sin ser necesario presentar aviso alguno.

Tampoco procede el **ISR causado** por contribuyentes que sean del régimen de pequeños e intermedio porque son recaudados por entidades federativas que tienen celebrado convenio de coordinación.

Sobre remanentes de saldos a favor cuando se ejerció una opción distinta de la compensación como el acreditamiento, ya que deberá continuar con la misma mecánica hasta agotar dicho saldo.

Especial Sobre Producción y Servicios contra otros impuestos federales, según el artículo 5º A de la LIEPS.

Depósitos en Efectivo porque procedería acreditarlo contra el ISR, o bien cuando pudiendo haber compensado no se ejerciera la opción.

Especial de Tasa Única cuando los acreditamientos de créditos fiscales no se hayan efectivamente pagado.

Al activo porque se tuvo un periodo para efectuarlo a través de un artículo transitorio.

Sexta.- Es importante revisar en qué momento se puede optar por compensar, acreditar o solicitar devolución, ya que en ocasiones no procede la compensación pero sí el acreditamiento, el cual es aplicado en los impuestos federales del IETU, ISR, IVA y estímulos fiscales, además en la misma Ley se puede complicar el entendimiento de dicho acreditamiento, ejemplo de ello es la redacción del artículo 5-D LIVA. Además, dicho acreditamiento no constituye una figura jurídica que extingue obligaciones fiscales, pero la compensación sí, así que cuando el contribuyente presente la opción de la segunda en vez de la primera, procederá la corrección de datos en el portal del SAT.

Séptima.- Las omisiones y falta de información en la materia, han ocasionado que los tribunales hayan emitido tesis y jurisprudencias para su aclaración, no obstante pueden existir diferencias y posturas diversas, que se deben de tomar en consideración para evitar en lo posible sorpresas desagradables para los contribuyentes.

Octava.- A continuación se dan a conocer algunos casos prácticos resueltos por consultores fiscales, revistas especializadas, y problemas que se pueden dar día a día, cuya resolución deriva del constante estudio de leyes en la materia.

Supongamos una gasolinera que por una parte tuviera saldos a favor de IDE, por remanentes después de haber acreditado contra el ISR propio y el retenido a terceros, y por otra, IEPS a cargo por la enajenación de combustible, ¿procedería la compensación de IDE contra IEPS? podría pensarse a simple vista que sí, no obstante, es improcedente porque mientras el IEPS es administrado por una entidad federativa, el IDE lo es por la federación, por lo tanto no se cumpliría el referido artículo 23, ya que uno de los requisitos es que ambos impuestos deben ser administrados por la misma federación.

Revisemos otro ejemplo cuya aplicación es para la regla 5.1.1. de la RMF2007, la cual refería que las personas morales que hubieran efectuado la retención del IVA y a su vez se les hubiese retenido dicho impuesto, por las operaciones de compra venta de *desperdicios industriales*, cuando en el cálculo del pago mensual les resultara saldo a favor, podían obtener la devolución inmediata de dicho saldo disminuyéndolo del monto del impuesto que hubieren retenido por las operaciones mencionadas en el mismo periodo y hasta por dicho monto. Como observamos la devolución de IVA se da en forma virtual porque realmente no se enteraría a la autoridad. Asimismo, ocasionaría en apariencia la inobservancia del artículo 5º fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo requisito es que se entere para que proceda el acreditamiento del impuesto, pero en este caso el IVA tendría que considerarse como acreditable porque sí se consideró como IVA causado del periodo y se disminuyó posteriormente en términos del artículo 5-D de la LIVA.

El anterior procedimiento es considerado como una devolución inmediata y también puede ser aplicado a personas que cuenten con un programa autorizado conforme al “Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación” o al “Decreto para el Fomento de la Industrial Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación” o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, en términos de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, cuando retengan y les retengan IVA.

Ahora bien, supongamos que en la declaración anual se acredita una parte del IDE recaudado, y existiera un remanente de ese impuesto. ¿se puede acreditar contra el ISR de algún pago provisional? La mecánica prevista en la LIDE no concede la posibilidad de acreditar un remanente de un ejercicio contra el ISR a cargo del contribuyente en un pago provisional del siguiente, pero sí puede ser objeto de compensación. El artículo 7o de la LIDE señala el procedimiento a seguir

en la aplicación del impuesto pagado en el ejercicio: acreditarlo contra el ISR a cargo; de no ser posible, contra el ISR retenido a terceros; después de ello compensar el remanente contra las contribuciones federales a cargo del contribuyente en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación; de subsistir aún alguna diferencia, la misma podrá ser solicitada en devolución sin que sea obligatorio dictaminarla.

La limitación de aplicar solamente el acreditamiento del IDE contra el ISR anual, sólo está referida al tratamiento inicial que se da al monto del IDE pagado en el ejercicio, mas no se extiende a cuando se desea compensar el remanente, en algunas Administraciones Locales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) se considera no procedente, ya que la única figura admitida en el caso del ISR es el acreditamiento, consecuentemente están rechazando todos los avisos que se están presentando. En este supuesto será necesario impugnar la resolución del SAT y atender la interpretación que sobre la materia emitan los tribunales.

Otro ejemplo a observar es cuando se tiene saldo a favor de ISR y por otra parte saldo a cargo del impuesto empresarial a tasa única (IETU), ¿Cuál sería la forma adecuada de poder reflejar dicho saldo a favor en la declaración del ejercicio? En la práctica se manifiesta el saldo a favor y el impuesto a cargo, respectivamente, enviando la declaración al SAT, una vez que la empresa obtiene el número de recepción del envío de la declaración, deberá enterar el pago del IETU en el portal bancario autorizado, donde extinguirá la obligación a través de la compensación del saldo a favor del ISR en términos del artículo 23, primer párrafo del CFF, sin ser necesario presentar aviso de compensación para el 2011 de acuerdo a las reglas I.4.3.1. y I.4.3.2.

Existen otros ejemplos que más que improcedencia en compensaciones se tiene dificultad para ejercer la opción, tal es el caso de los pagos indebidos, ya que la autoridad hacendaria solicitará en escrito libre indicar las causas por las cuales se originaron dichos pagos, independientemente de la dificultad de poder presentarlos por el portal bancario, pues sólo puede reflejarse saldo a favor o a cargo, por lo que se debe tener especial cuidado en el llenado de las declaraciones, programas y solicitudes de compensación o devolución, revisando que sean las versiones de los programas vigentes.

Novena.- En el mes de mayo del 2011 entraron en vigor los llamados “pagos provisionales referenciados” para las personas obligadas a dictaminarse, cuyo fin es eliminar el esquema de pagos electrónicos que se presentan directamente en los bancos, con ello el SAT elimina la obligación de presentar los avisos de compensación, no obstante solicita información similar al formato 41 en el acceso de “Mi Portal” de la página www.sat.gob.mx.

Asimismo, a partir del 1º de septiembre del 2011 el trámite para devoluciones de impuestos federales deberá efectuarse directamente en la página www.sat.gob.mx, ya no podrá utilizarse el formato 32 que se presentaba en forma directa en la administración local que correspondiera, con fundamento en las reglas I.2.5.1., I.2.5.2., I.2.5.3., I.2.5.4., I.2.5.5, I.12.4., II.2.3.1., II.2.3.2., II.2.3.3., II.2.3.4., II.2.3.5., II.2.3.6. y II.2.3.7. de la RMISC 2010 y los artículos Cuarto Transitorio de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para

2010, publicado en el DOF el 24 de mayo de 2011 y Décimo Noveno Transitorio de la RMISC 2011 publicada el 1º de julio de 2011).

Décima.- La apertura de la compensación universal ha ayudado en gran medida a apoyar el flujo de las empresas, pero aún sigue siendo una complicación cumplir con la presentación del aviso de compensación o devolución por los constantes cambios, criterios o resoluciones, así como de nuevas versiones de programas, para lo cual se debe acudir puntualmente con las citas programadas al SAT, y esperar no fallar en ningún requisito, lo que nos indica que aún queda mucho por avanzar en la materia.

BIBLIOGRAFIA

1. Abrego Alvarado, José Eliseo. *Material del Curso Aplicación Práctica de la Compensación Universal de Impuestos Federales 2004*. Instituto de Estudios Fiscales, A.C. México, 2004.
2. Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, 15ª edición. México, 2010.
3. Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual. Tomo I*. Ed. Bibliográfica Omeba, 6ª edición, Buenos Aires, 1968.
4. Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México 2010.
5. Castrejón García, Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*. Cárdenas Editor Distribuidor. México, 2002.
6. Castrillón y Luna, Víctor M. *Obligaciones civiles y mercantiles*. Ed. Porrúa. México, 2009.
7. Corona Funes, José. *Curso de Devoluciones y Compensaciones 2009*.
8. Cuinas Rodríguez, Manuel. *Derecho de las Obligaciones (Obligaciones Civiles y Comerciales)*, Oxford, México, 2003.
9. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, México, 2001.
10. Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 2003.
11. Gutiérrez y González, Ernesto. *Derecho de las Obligaciones, Tomo II*, México, 1998.
12. Kaye Dionisio J/ Kaye Truegba Crhistian. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Ed. Themis, México, 2003.
13. Lugo León, Susana, Salas Reyes, Ma. Dolores, Cortez Ortega, Saúl y Picazo Ramírez, Carlos. *Guía de Estudio para la asignatura Formación e Información Tributaria*. Ed. SHCP (SAT)
14. Luna, Víctor M. *Obligaciones Civiles y Mercantiles*. Ed. Porrúa, México, 2009.
15. Magallón Ibarra, Jorge Mario, *Instituciones de derecho civil, el sistema de las obligaciones*. Ed. Porrúa, México, 2003
16. Martín Granados, Ma. Antonieta, *Fiscal 2*, Ed. Ecafsa. México 1997.
17. Moreno Castellanos, Jorge A. *Comercio Exterior sin Barreras*. Edi. ISEF. México, 2000.
18. Ortega Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Ed. Porrúa. México, 2009.
19. Pérez Chávez, Campero Fol.- *Compensación, Acreditamiento*. Taxx Editores. México, 2010.
20. Pérez Inda, Luis M. *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Ed. ISEF. México, 1999.
21. Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. *Derecho Fiscal*. Ed. LIMUSA, México, 2007.
22. Rodríguez, Manuel. *Derecho de las obligaciones*. Ed. Oxford. México, 2003.
23. Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Ed. Porrúa, México 1999.
24. Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del Código Fiscal 1*. Ed. ECAFSA.
25. Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México, 2003.

LEGISLACIÓN

26. Código Civil Federal, expedido por el C. Presidente Constitucional Plutarco Elías Calles, decretado el 7 de enero y 6 de diciembre de 1926, y 3 de enero de 1928.
27. Código Fiscal de la Federación.
28. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
29. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
30. Ley del Impuesto al Valor Agregado
31. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
32. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
33. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
34. Resolución Miscelánea Fiscal para 2010.-D.O.F. del 11 de junio del 2010.
35. Resolución Miscelánea Fiscal para 2011.-D.O.F. del 1 de julio del 2011.

PUBLICACIONES

36. IDC 90, Contabilidad Fiscal del 31 de julio de 2004.
37. IDC 94, Jurídico-Corporativo, del 30 de septiembre de 2004.
38. IDC 143, Contabilidad Fiscal del 15 de octubre del 2006.
39. IDC 206, Contabilidad Fiscal del 31 de mayo de 2009.
40. IDC Ediciones especiales. *IETU está en Chino!* de abril 2009.
41. IDC Declaración anual de personas morales de marzo 2009.
42. Semanario Judicial de la Federación

LIGA DE PAGINAS DE INTERNET

43. <http://orlandomontelongovalencia.blogspot.com/2009/07/concepto-y-clasificación-del-gasto.html>.
El gasto público.
44. <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1855/26.pdf>.
Aprovechamientos
45. <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>. *Clasificación de los impuestos.*
46. http://www.es.wikipedia.org/wiki/contribucion_especial.
Contribuciones de mejoras.
47. <http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones2.shtml>.
El pago
48. <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>.
Servicio de declaraciones y pagos
49. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro_t/101_11630.html.
Aviso de devolución de saldos a favor de IVA
50. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro_t/101_11634.html.
Solicitud de devolución saldos a favor del IETU
51. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro_t/101_11878.html.
Solicitud de devolución saldos a favor ISR
52. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/oficina_virtual/108_15130.html
Pagos referenciados