



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Trabajo de Investigación

Alternativa de la compensación de saldos a favor de IVA contra multas federales ocasionadas por omisiones en la Ley del ISR

Que para obtener calificación en el:

Seminario Integrador en Fiscal, Jurídica y Financiera

Presenta: Jorge Guadarrama Contreras

Tutor: C.P. y Lic. Jorge Santamaría García

México, D.F. a 3 de Junio de 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.

ÍNDICE

Introducción	2
Planteamiento del Problema.....	4
Objetivo General.....	4
Justificación	5
Objetivos Específicos	6
Capítulo 1 Análisis doctrinal del concepto de saldo a favor	7
Capítulo 2 Identidad de los saldos a favor en la ley del Impuesto al Valor Agregado	12
Capítulo 3 Análisis de la compensación de saldos a favor conforme a la doctrina y al Código Fiscal de la Federación	14
Capítulo 4 Determinación de la compensación universal como fundamento en la compensación de saldos a favor contra multas fiscales.....	19
Capítulo 5 Comparativo de características de multas liquidadas como crédito y multas por autocorrección para determinar la aplicación de la compensación	22
Conclusiones	29
Bibliografía.....	30
Anexo	32

INTRODUCCIÓN

En la actualidad no basta únicamente con la comprensión de las leyes fiscales para poder dar un valor agregado a las consultas que quienes requieren respuestas convincentes y económicamente atractivas le hacen a sus asesores fiscales, hoy es necesario no solo presentar alternativas que se traduzcan en beneficios respecto de las contribuciones que el contribuyente genera en su operación diaria, hoy debemos adicionar a esta habilidad y responsabilidad un valor más allá de poner sobre el escritorio de quienes toman las decisiones las alternativas para el correcto cumplimiento de las leyes fiscales, y es que no solo en México si no en general en las economías emergentes en la que se desarrollan y coexisten las actividades económicas de una persona física o una persona moral no basta con una excelente planeación o un correcto cálculo de las contribuciones que se encuentran obligadas a pagar, hoy debemos adicionar a los pendientes e incluso a los expedientes de una buena asesoría fiscal las respuestas y soluciones ante situaciones que por alguna razón no fueron controladas, a decisiones y acciones que no fueron vigiladas y ejecutadas en su momento.

Hoy en día debemos tener la habilidad de contestar estos cuestionamientos a las autoridades fiscales que cada vez cuestionan con mayor frecuencia a los contribuyentes, que examinan a un número considerable de ellos en ocasiones bajo argumentos poco nutridos de sus áreas de planeación y programación de auditoría, sin embargo existen y por desgracia en varios de estos casos hay algún error que persigue el auditor fiscal por que conoce los efectos recaudatorios que esto tiene en

beneficio del fisco, en este trabajo no se trata de buscar que motivo al error o a la falta de decisión, si no, por el contrario a ofrecer al contribuyente una solución respecto de aquellas acciones que no fueron realizadas correctamente o en su defecto omitidas por quienes en ese momento intervinieron, y es por ello que aun y cuando un saldo a favor de un contribuyente supone un recurso económico, el efecto que tiene la compensación de las multas no se ve de la misma forma cuando se puede mitigar con un impuesto que cuando se trata de un desembolso directo de la caja del contribuyente y es aquí a donde cobra relevancia esta figura para poder solucionar a tiempo una situación de adeudo que se puede convertir en un verdadero dolor de cabeza para los responsables o representantes de los contribuyentes que se encuentren en el ojo de las auditorias fiscales que se ejercitan o ¿por qué no decirlo?, incluso antes de que esto ocurra, proporcionar los elementos que ayuden al desahogo más rápido, económico y conveniente tanto para autoridades como para contribuyentes.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

“Alternativa de la compensación de saldos a favor de IVA contra multas federales ocasionadas por omisiones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.”

OBJETIVO GENERAL

Dar a conocer los elementos de apoyo a los contribuyentes que tienen o tuvieron alguna revisión de auditoría fiscal o bien a aquellos que pretenden autocorregir su situación fiscal previo a que tengan en su domicilio actos de fiscalización, para que decidan utilizar los saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado contra las multas que tengan a su cargo por infracciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

JUSTIFICACIÓN

Este tema de investigación surge de una inquietud personal derivada de algunas revisiones de gabinete por parte Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria en las que tuve oportunidad de participar en la parte de la contribuyente, por lo que hacer más eficiente la aplicación de los saldos a favor que tiene o puede llegar a tener un contribuyente resulta atractivo ya que no se aprecia igual la pérdida de un saldo a favor comparado con el desembolso para pagar una sanción, más aún cuando las empresas de nuestro país van retornando a la normalidad pues en los últimos años han tenido que enfrentar adversidades como por ejemplo un cambio de régimen de gobierno, una crisis económica, reformas fiscales con cargas importantes, y recientemente incertidumbre por la situación emergente de influenza de hace un par de años y como punto adicional la situación de inseguridad que viven varias entidades federativas, por lo tanto mostrar una alternativa de solución a un problema de “pago” aplicando la figura de la compensación a las multas fiscales es una herramienta de apoyo para contribuyentes con problemas de flujo de efectivo que incurren en infracciones y se hacen acreedores a sanciones, la propuesta central es proporcionar los elementos para utilizar eficientemente los saldos a favor que generen los contribuyentes en su operación y evitar afectar partidas presupuestales que deben aplicarse al propio ciclo financiero de negocio, por lo que en el caso de contribuyentes situaciones fiscales adversas que deriven en sanciones, se puede traducir en una forma de apoyo a sus flujos de efectivo al no afectarlos directamente.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

1. Análisis doctrinal del concepto de saldo a favor
2. Identidad de los saldos a favor en la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)
3. Definición de saldo a favor en el Código Fiscal de la Federación (CFF)
4. Análisis de la compensación de saldos a favor conforme a la doctrina y al Código Fiscal de la Federación.
5. Determinación de la compensación universal como fundamento en la compensación de saldos a favor contra multas fiscales.
6. Comparativo de características de multas liquidadas como crédito y multas por autocorrección para determinar la aplicación de la compensación

CAPÍTULO 1

Análisis doctrinal del concepto de saldo a favor

Importancia del análisis doctrinal de los conceptos que se analizan en el trabajo

Resulta de importancia primeramente definir el concepto de saldo a favor en materia fiscal, con la finalidad de establecer un panorama claro de lo que significa para que con posterioridad podamos establecer la conexión entre cual es el origen de estos saldos a favor y después cual es el uso de estos como una forma de extinción de una obligación tributaria.

Pérez Ayala (1975) refiere que la doctrina se divide en dos consideraciones fundamentales: La primera es la teoría general de las fuentes del derecho y dentro del derecho por inclusión al tributario también, que no puede constituirse por sí mismo sobre otras bases distintas a las creadas en las otras ramas del derecho.

La segunda es derivada de la influencia del principio de reserva de ley tributaria que ha ido modificándose, sin embargo, en ciertos aspectos la doctrina es necesaria pues la propia ley por si misma muchas veces no es clara, no define y no ejemplifica elementos jurídicos que por su naturaleza pertenecen a otra rama de estudio del mismo derecho o incluso a otras ramas científicas.

En consecuencia de lo anterior, es admisible entonces que las fuentes escritas del derecho son las mismas que otros campos del derecho, es decir por ejemplo Otras

Leyes, Decretos, Decretos-Ley, Normas o disposiciones específicas, reglamentos, exposición de motivos, etc.

De acuerdo a la idea general de Rescia de la Horra (1998) ¹ en cuanto a que la ley tributaria no tiene esencialmente la finalidad de recaudar el impuesto, si no que su acción está inscrita en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la obligación de las personas se encuentra en cumplir lo que la ley señala y en conjunto esto conforma el núcleo sobre el que gira el sistema económico de una región.

El derecho que ejerce un contribuyente al pagar una contribución va ligado al cumplimiento de otras circunstancias que operan coordinadamente validando y confirmando el acto jurídico en cuestión proporcionando algunos elementos adicionales de tiempo, modo y lugar que van encaminados a la satisfacción de los actores de una relación jurídico-tributaria, es decir los saldos a favor aplicados no solo deben leerse como una forma de extinguir una obligación de carácter fiscal (en nuestro caso), sino que además como un derecho de pago y con ello un derecho a cumplir lo que las leyes señalan al respecto y entonces el beneficio económico se traduce más bien en una consecuencia del cumplimiento del ordenamiento legal.

Un saldo a favor es un monto que otorga al contribuyente el derecho a la devolución, debido a que el monto del impuesto calculado es menor al total de sus deducciones y/o pagos a cuenta.

¹ Destacada jurista formó parte del poder judicial de Argentina en 2001

Sin embargo para Jarach (1985) la diferencia aritmética entre un impuesto causado y sus aplicaciones neutralizadoras del mismo, no constituye técnicamente la base imponible (o saldo a favor en este caso), sino que arroja como resultado directamente el monto de la obligación impositiva y en el caso en que el débito fiscal sea inferior al crédito, el resultado será un saldo a favor del contribuyente.

El saldo a favor es un derecho que obtiene el contribuyente mediante la aplicación de la mecánica de cálculo aplicada a su situación particular mediante un mandato de ley, es decir, la propia ley es quien establece las reglas para calcular y cuando las circunstancias particulares del caso absorben el efecto económico negativo de la contribución en cuestión, y dejan además un remanente pendiente, es cuando se configuran las condiciones para que coexista el saldo a favor del contribuyente y la aplicación de la ley convirtiéndose en términos económicos en un crédito fiscal habilitando la potencialidad del contribuyente para utilizarlo de la manera que mejor le convenga siempre y cuando no contravenga alguna disposición fiscal.

Cabe entonces hacernos la pregunta ¿Un aviso de compensación representa un derecho o una obligación? , puesto que finalmente y de acuerdo a lo analizado, la compensación es de alguna manera un pago, toda vez que hubo una afectación patrimonial de la cuál surge en principio el saldo a favor y este a su vez genera el derecho a la compensación, que si bien es cierto debe cumplir con requisitos de forma, en mi opinión se trata del ejercicio de un derecho y no del cumplimiento de una obligación.

La relación tributaria sustantiva de reembolso tiene como sujeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la administración fiscal, es decir, en este punto es como si se tratara de un cambio de juego en la relación jurídico-tributaria, normalmente después de que media un saldo a favor del contribuyente tiene en principio encapsulado la idea de una devolución de cierta cantidad de dinero que fue recibida por el fisco indebidamente, derivado de múltiples circunstancias, de hecho en este caso analizaremos únicamente los saldos a favor provenientes de los cálculos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya que cada impuesto tiene sus peculiaridades al respecto y de hecho en la doctrina hay dos vertientes principales.

Jarach por ejemplo confirma que el hecho de que este saldo a favor surja de una relación igual, contraria pero paralela entre sí, pero opuesta a la relación tributaria principal lo que contraviene en cierto modo un principio constitucional pues el contribuyente debe pagar el impuesto y si por alguna situación especial este pagó cantidades indebidamente la obligación del Estado es devolver este recurso con el fin de repercutir el menoscabo patrimonial al contribuyente.

Por otro lado Berliri y Lapatza (Italia y España respectivamente) sostienen una idea en el mismo sentido aunque con términos más definitivos lo que denota Jarach, al decir que: *“La obligación de la devolución no se diferencia en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado”*

Lapatza (2006) por ejemplo dice: *“La obligación descansa sobre el principio de enriquecimiento sin causa y de repetición del pago de lo indebido”*

Finalmente De la Garza concluye que el saldo a favor es una autentica obligación tributaria y por tanto debe ser cumplida a favor de quien demuestre haber realizado un pago indebido.

Se trata de una autentica obligación con sus dos sujetos, acreedor y deudor y el objeto que los liga, y adicionalmente los clasifica en dos:

De carácter tributario.- Saldos que se dan cuando lo pagado indebidamente o en exceso fue un tributo

De carácter fiscal.- Cuando la prestación pagada indebidamente no fue de un tributo, por ejemplo una multa.

De hecho como hemos revisado en los párrafos anteriores el saldo a favor y las consecuencias que ellos incluye se deriva de la relación jurídico-tributaria principal, que es precisamente la obligación que tiene el contribuyente de calcular y enterar sus impuestos y cuando por error, o por un mecanismo neutralizador del efecto negativo al patrimonio, se denota y configura la existencia de un saldo a favor, y toda vez que en cuanto a su existencia no obedece a otra relación jurídica es entonces una obligación Ex – lege, pero no puede exigirse sin que medie un acto administrativo que reconozca su existencia.

CAPÍTULO 2

Identidad de los saldos a favor en la ley del Impuesto al Valor Agregado

Dentro del contenido de la legislación fiscal que tiene incidencia en la relación tributaria de reembolso es doble, es decir, por un lado el organismo administrador del tributo debe devolver aquella suma de dinero principal que ha recibido indebidamente, y además un interés si es que esta acción no la realiza en los tiempos establecidos por la norma jurídica aplicable por lo tanto la propia ley es la que señala cuales son los supuestos en los que procede un “reembolso” de saldos a favor.

En el caso de México y específicamente hablando de los saldos a favor del IVA no se trata en todos los casos propiamente un saldo a favor de un pago indebido, si no que , puede ser que derive de un beneficio que la propia ley otorga a ciertos contribuyentes al tasar sus actividades al 0%, por tanto la extinción que la autoridad encuentra para este efecto asimétrico de un impuesto indirecto es el acreditamiento en principio que es lo que marca la ley en su Artículo 6, en segundo término la devolución y finalmente la compensación, estas últimas incluso se pueden ver de forma opcional en cuanto a cuál de las dos figuras se puede aplicar primero.

Ahora bien ya hemos visto que en caso de existir una cantidad a favor del contribuyente, y habiendo revisado previamente la doctrina, concluimos que la autoridad en este caso tiene la obligación en nombre del Estado de devolver estas cantidades indebidamente percibidas, y la extingue mediante el pago o sea devolución, pero también lo puede hacer por compensación y por prescripción.

Cabe mencionar que dentro del término compensación hay dos formas en las que la autoridad puede extinguir su obligación de reembolso:

La compensación de oficio que la autoridad lleva a cabo cuando establece que hay una procedencia de una devolución de impuesto y al se percata antes de este acto de que existe algún crédito fiscal a cargo del contribuyente.

La compensación a voluntad o petición del contribuyente, que es a solicitud de quien la promueve y debe cumplir los requisitos de fondo y forma para que sea procedente.

CAPÍTULO 3

Análisis de saldo a favor conforme a la Doctrina y al Código Fiscal de la Federación.

Hemos visto hasta ahora definiciones doctrinales de lo que es un saldo a favor sin embargo es importante también aterrizar en términos más sensibles en cuanto a lo que señalan los ordenamientos legales aplicables, en este caso vamos a revisar lo que indica el CFF respecto de saldos a favor.

El artículo 23 del CFF muestra un escenario respecto de lo que los contribuyentes pueden hacer con un saldo a favor, específicamente tocando el tema de la compensación, pero, no señala en realidad que es un saldo a favor, porque para ello debemos atender en principio a ley respectiva de la contribución a favor en cuestión, puesto que como hemos comentado con antelación el saldo a favor puede derivar de un pago de lo indebido o en exceso o de un saldo a favor respecto de la mecánica de cálculo aplicada en determinada bajo ciertas circunstancias.

En nuestro caso se trata de los saldos a favor de IVA que pueden derivar de varios factores como por ejemplo, la disparidad en tasas sobre el gravamen de los mismos actos, algún criterio jurídico respecto de momentos de causación, carencia de actos que graven en el periodo, acreditamientos derivados de importaciones, entre otros.

El CFF no define el concepto de un saldo a favor, se limita a establecer el camino que pueden seguir los contribuyentes cuando tengan a su favor cantidades previamente conocidas y manifestadas (declaradas), sin embargo ya desde antes del

año de 2004 había razones para pensar que los saldos a favor de cualquier impuesto podían ser compensados contra otros impuestos como lo muestra la Tesis del anexo

De hecho el artículo 23 del citado CFF no señala propiamente el concepto de saldo a favor, si no que más bien lo trata como la posibilidad que tienen los contribuyentes de compensar las cantidades que tengan a su favor, por lo que no solamente debemos encuadrar aquí el saldo a favor como lo es el caso del IVA que proviene del propio cálculo del impuesto, si no que se incluye el saldo a favor por el pago de lo indebido.

Es indispensable en nuestro caso el estudio de la extinción de las obligaciones si no de manera profunda por lo menos establecer los lineamientos básicos de la compensación, independientemente a que el tema central sea la compensación de las multas.

Es bien sabido que entre la obligación de Derecho privado y la obligación de derecho público no existen diferencias de estructura esenciales, es decir no podemos ni debemos tratar de extraer el hecho de que de una parte la administración de los créditos fiscales a favor del Estado están a cargo de organismos que administran sus acciones de cobro mediante la vigilancia en la aplicación de las leyes y por tanto existe un riesgo de ser sancionado y obligado, a diferencia de lo que ocurre con acreedores particulares, la actuación en el primer caso va dirigida a hacer “efectivos” sus créditos y nótese la palabra efectivos que más adelante haremos referencia al mismo; para la autoridad fiscal que administra el tributo es un derecho pero también es su obligación por que el Estado le confiere su actuación a ellos y sería inaceptable

que estos tomen una decisión al respecto, por ejemplo una condonación a cierto tipo de contribuyentes o de créditos, esto debe ser decidido por el Estado y no por los órganos administrativos de los tributos.

Giannini (1957) de hecho lo refiere como la potestad de ejercicio y conviene tener presente que el titular del derecho es el Estado, la administración es solamente la gestora del interés público y debe actuar en el marco de la Ley.

CAUSAS DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES	Pago o cumplimiento
	Por la pérdida de la cosa debida
	Por la condonación de deuda
	Por la confusión de derechos
	Por la compensación ⇨
	Por la novación

Cuadro 1

Fuente: Elaboración propia

La compensación es una acción mediante la cual una persona por voluntad propia manifiesta su deseo de cancelar sus obligaciones a través de la utilización de algún saldo a su favor determinado y manifestado siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes aplicables.

Para que opere esta figura de extinción de obligaciones es necesario que:

- a) Exista un crédito fiscal reconocido a favor del sujeto pasivo de la relación tributaria.
- b) Que el reconocimiento del crédito se haya hecho por acto administrativo firme
- c) Que se cumplan, además, las condiciones reglamentariamente establecidas

- d) Que la deuda tributaria que se pretende compensar sea vencida, líquida y exigible. Es decir que esté ya liquidada y notificada al sujeto pasivo.
- e) La compensación ha de hacerse por acuerdo expreso, caso por caso.

Castan (1977) define a la compensación como el “modo de extinguir en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra”

Pacci (2008)² sostiene que la deuda puede compensarse total o parcialmente con los créditos por los tributos, sanciones, intereses y otros conceptos que correspondan a periodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

Solo debemos anotar que en el caso de México no se acepta la compensación parcial siempre y cuando en la misma declaración se haga el pago efectivo de las cantidades no cubiertas con la compensación, es decir no puede quedar una parte compensada y otra en el limbo.

Dentro de la legislación civil mexicana de hecho la compensación se contempla como una forma de extinción de obligaciones, en este caso es una variante en las que ambas partes convienen en que es una manera corta y sencilla de extinguir obligaciones de ambas partes

Para Fonrouge (1962) la compensación es una figura universalmente permitida, salvo ciertas excepciones por ejemplo cuando las deudas y los créditos de que se trate que provienen de contribuciones públicas y que por algún motivo la

² Catedrático peruano de Derecho Tributario

naturaleza de alguno de estos elementos sea “especial” y aunque el pago de la contribución incluye un cumplimiento de ley en ocasiones se hace poco factible la compensación, y esto lo podemos inclusive entrelazar con el principio económico de comodidad del Tratado de la riqueza de las naciones de Adam Smith que en palabras de Lobato (1983) consiste: “En que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente” y de ese modo podemos ligar no solo esta comodidad aplicable al contribuyente si no al Estado mismo, ya que como hemos visto en párrafos anteriores es una obligación devolver el impuesto y también la propia legislación marca la pauta de la existencia de la compensación, por tanto y a fin de evitar cargas tributarias innecesarias se puede concluir que a menos que haya ordenamiento expreso que prohíba hacerlo, puede llevarse a cabo y en consecuencia se cumple la obligación de pago para ambas partes.

CAPÍTULO 4

Determinación de la compensación universal como fundamento en la compensación de saldos a favor contra multas fiscales

En México hasta antes de Julio de 2004 la compensación únicamente procedía cuanto los saldos a favor y a cargo fueran del mismo impuesto de hecho el entonces Artículo 23 del CFF señalaba lo siguiente en su primer párrafo: *“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, **siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios...**”*

De hecho cabe mencionar que en el segundo párrafo ya se veía una intención de lo que se denominó después “compensación universal” con la modificación de este Artículo en el año de 2004, ya que señalaba que si los saldos a favor del contribuyente no provenían de la misma contribución podría llevarse a cabo la compensación siguiendo las reglas de carácter general vigentes en aquel momento y adicionalmente a aquellos contribuyentes que dictaminaban sus estados financieros, podían compensar cualquier saldo a favor proveniente de cualquier impuesto federal contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio que tuvieran a su cargo.

Por lo tanto el término de “compensación universal” no fue realmente innovador para muchos contribuyentes que venían utilizando un esquema similar bajo ciertas condiciones.

Ahora bien derivado de la reforma fiscal propuesta por el ejecutivo que incluía entre muchos otros temas propuestas respecto a la facilidad para cumplir con las obligaciones hacendarias de los ciudadanos, mediante decreto del ejecutivo de fecha 28 de diciembre de 2003 que fue publicado el 5 de enero de 2004 se hicieron reformas al CFF y una de ellas fue precisamente el Artículo 23 que hoy es vigente y señala que: *“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, **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. ...”*

Y luego mediante disposición transitoria (Artículo 2° fracción V) se estableció que el inicio de la vigencia para este caso era a partir del 1° de Julio de 2004, tiempo suficiente para que tanto autoridades como contribuyentes estuvieran suficientemente preparados para el cambio, pues como he mencionado en anteriores párrafos lo que se busca no es solamente cumplir con las leyes fiscales, si no que en adición se debe buscar un cumplimiento eficaz de la misma desde el punto de vista financiero.

La compensación universal no existe como tal pues hablar de universal en estos términos sería como aceptar que el contribuyente puede compensar sus saldos a favor de cualquier contribución contra uno que tenga a cargo también de cualquier contribución, lo cual resultaría inoperante.

Para el Servicio de Administración Tributaria pudo ser conveniente que las contribuciones cuya administración le compete un esquema más ágil puesto que no solo la disminución de la carga es para los contribuyentes si no para las áreas operativas de este organismo también.

Ahora bien a pesar de las múltiples modificaciones realizadas al CFF³ en esta reforma de 2004, no se menciona nada acerca de un impedimento para compensar las multas por lo que continuamos bajo la luz de que es viable compensar un saldo a favor de IVA en contra de una multa derivada de una omisión en el ISR. [Ver anexo 1](#)

³ Código Fiscal de la Federación, precepto vigente en México desde 2004

CAPÍTULO 5

Comparativo de características de multas liquidadas como crédito y multas por autocorrección para determinar la aplicación de la compensación.

En la legislación Argentina la Ley 11683 de 2003 menciona algo respecto a la compensación de las multas y aunque en la legislación mexicana no está tan claro ha ocurrido el caso, cito el precepto en comento.

“Art. 28 La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Administración Federal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa”

El ilícito tributario es la materia prima del origen de las multas, resulta conveniente hacernos un planteamiento genérico de la hipótesis de que en el derecho tributario, de la misma manera que en cualquier otra rama jurídica, no pueden, ni deben quedar impunes las violaciones de sus normas, no es concebible la existencia y utilidad de una ley si no hay elementos coercitivos que se encaminen a su cumplimiento de otro modo la consecuencia serían normas o leyes imperfectas al no tener el Estado un mecanismo adecuado para que se aplique correctamente la ley

y entonces entraríamos en escenarios un tanto anárquicos pues el incumplimiento de la norma no daría lugar a ningún perjuicio particular. Entonces el ordenamiento contempla las posibles infracciones en sus preceptos, imponiendo al infractor una sanción previamente analizada y determinada en abstracto con el fin de que en principio sirva de castigo a quien resulte responsable del incumplimiento legal así como de las consecuencias que tenga esta desobediencia.

Así las cosas y una vez que hemos reflexionado respecto de la importancia de configurar tanto al ilícito tributario inclusive apoyándonos un poco en el concepto del hecho imponible con una concepción contraria, queda entonces afirmada la sustancial unidad de la necesidad imperante de dar tratamiento dentro de las leyes fiscales el correspondiente efecto penal o represivo a las infracciones y sanciones tributarias.

En nuestro caso nos centraremos fundamentalmente en aquellas sanciones económicas que se imponen al contribuyente derivadas de algún incumplimiento de algún precepto legal o en su defecto de un incorrecto o parcial cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Es entonces también necesario revisar el hecho de que una vez que está aceptada y cualificada la conducta ilícita del gobernado, en este caso el contribuyente, puede con facilidad anotarse una equiparación con un ilícito penal debido precisamente a lo que mencionamos anteriormente que las distintas ramas del Derecho encuentran convergencias en algunos casos y cuando hablamos de conductas típicamente antijurídicas pues la sanción puede iniciar con una sanción fiscal pero hay conductas que por su naturaleza deben ser materia de análisis de otra

rama del derecho. Como sabemos que en el mundo del Derecho precepto y sanción van de la mano, un mandato sin la sanción es prácticamente inaplicable y a los ojos del gobernado puede pasar como inexistente por que la lógica en la que se desarrollan las leyes por lo regular es asociado a un cumplimiento=bienestar ciudadano.

Sanción es Reconocer	1. Que a cada precepto o mandato debe corresponder una sanción
	2. Que si con una misma conducta se incumplen varios preceptos, cada uno de ellos determinara la sanción aplicable
	3. Que una conducta antijurídica en el campo tributario puede, consiguientemente dar lugar a sanciones penales, administrativas o civiles al tenor de la retribución prevista por el precepto correspondiente.
	4. Que únicamente cabe la acumulación de sanciones respecto a un precepto cuando aquellas, sean de la misma naturaleza.

Cuadro 2

Fuente: Elaboración propia

Para la legislación tributaria española las infracciones tributarias se definen con acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo.

Las infracciones se clasifican en:

Formales.- El incumplimiento de los deberes formales establecidos en el interés de la tributación, reconducible a las simples infracciones que tienen como característica principal y más llamativa, la inexistencia de un perjuicio económico directo para el Estado, dicho de otro modo que se trata de infracciones meramente formales, ha sido puesta en duda incluso su validez como característica de las simples infracciones puesto que si bien es cierto que hay incumplimiento habría que analizar si el concepto de multa es el adecuado en las legislaciones de algunos

países, por ejemplo hay algunos que los definen como recargos, y es que también es contradictorio puesto que en párrafos anteriores también hemos dicho que para que un precepto legal sea “válido”, debe conllevar a una sanción si es que este no se cumple.

Materiales.- Aquí se anotan las infracciones de omisión y/o defraudación que la doctrina de manera unánime califica de requisito constitutivo de una contribución, es decir, en este tipo de infracciones se observa una existencia del perjuicio económico para el Estado hablando especialmente de las de omisión, por que las de defraudación son punitivas y por tanto dentro de los elementos que las engloban hay agravantes propias de otro tipo de pena o sanción.

En el caso de México el concepto de multa no está definido claramente en el CFF, sin embargo en el Artículo 2 y de acuerdo a como se encuentra redactado se acepta que una multa y apoyándonos en los párrafos anteriores del presente capítulo es una sanción y a su vez transcribo parte del referido precepto legal para tratar de conceptualizar:

*“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. **Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones** no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”* DOF 28 Diciembre 1994⁴

⁴ Reforma Publicada en Diario Oficial de la Federación de 28 de Diciembre de 1994

Es de notar que cuando se realiza el pago de la multa por autocorrección se hace mediante una declaración y se permite aplicar la compensación en el portal de internet bancario, en contraposición si la multa ya es liquidada hay un formulario múltiple de pago que por sus características pudiera presentar inconveniente se pague mediante una compensación, sin embargo en el anexo 1 se puede apreciar que a falta de forma específica el contribuyente puede inclusive informar el acto mediante escrito libre.

Es decir debemos atender al concepto jurídico de la sanción en primera instancia y después buscar la forma, aclarando que como se ha mencionado uno de los objetivos de buscar la compensación en este caso se encuentra fundado en hacer eficiente la administración de los impuestos, por lo que cuanto antes se extinga esta obligación menor perjuicio para el infractor.

En el caso que nos ocupa precisamente un planteamiento que tiene lugar en estos conceptos, se trata de una multa que es una sanción, derivada de una omisión o incumplimiento a una ley cuya forma de extinción pretende hacerse mediante la compensación, y al efecto cabe señalar que el Artículo 23 del CFF establece claramente que los contribuyentes podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar incluyendo sus accesorios.

Una vez que hemos visto el concepto y en términos generales los aspectos jurídicos que envuelven a las sanciones o multas fiscales, podemos entonces centrar nuestra atención en el caso de México para establecer la relación y diferencias respecto a las multas liquidadas como crédito fiscal y cuya principal característica es

que ya ha sido emitida la orden para su gestión de cobro y ya tiene un número de crédito, de las multas por autocorrección fiscal.

Tomando como base lo que hemos revisado respecto a la compensación de acuerdo con lo que señala el CFF se colige que para que exista un saldo a cargo susceptible de ser compensado en principio debe haber una contribución por pagar y derivado de ella los accesorios de la misma son también susceptibles de ser compensados.

Podemos concluir entonces de forma somera que las multas formales no pueden ser compensadas a menos de que esta se haga por oficio de autoridad, y las multas por omisión de pago o de fondo si pueden ser compensadas.

Por otro lado estas multas que si pueden ser compensadas también están divididas entre las multas por autocorrección fiscal y las multas liquidadas o determinadas por autoridad.

Las multas por autocorrección se dan cuando el contribuyente por su propia voluntad ejerce su derecho de autocorregir su situación fiscal como lo señala la ley de los derechos del contribuyente que entre otras cosas le da derecho en su artículo 2 fracción XIII a *“corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.”*

Y dependiendo del momento en el que el contribuyente decida corregir las omisiones de pago, la multa puede ser de corrección o bien un crédito determinado por la autoridad que entonces además de incrementar su cuantía ya tiene un número de crédito, un plazo para el pago o impugnación y una fecha de liquidación.

La multa en realidad deriva de la misma omisión por lo que el cambio de nombre de autocorrección a crédito firma no debe representar un óbice para que se pueda extinguir la obligación de pago tanto del principal como el de este accesorio mediante la figura de la compensación, sin embargo es necesario distinguir el concepto.

CONCLUSIONES

Una vez que se analizaron los conceptos respectivos tanto de saldo a favor, de multa y de compensación de una obligación fiscal es de notar que no encontré impedimento alguno para proceder con la compensación de las multas fiscales derivadas de omisiones en que incurren los contribuyentes, sin embargo es importante mencionar que estas multas pueden ser compensadas siempre y cuando deriven de una omisión de pago en este caso del Impuesto Sobre la Renta, es decir cuando se trata de multas de fondo cuyo origen se explica en la ausencia de pago de un tributo conocido y legal, no así en el caso de infracciones formales, pues en este caso la autoridad es quien en un momento se reserva el derecho de ejercer esta opción ante la necesidad de extinguir una obligación de pago, o sea, de devolver el saldo a favor al contribuyente y de hacer que la ley se cumpla a la par.

La diferencia en el momento de causación de la multa no es un factor determinante que establezca una afirmación de procedimiento ante esta opción, pues la sanción y el origen de la misma no cambian.

Por lo tanto la compensación de multas de fondo es factible y puede servir como alternativa de solución a contribuyentes que pretendan utilizar de una forma eficiente los saldos a favor que generen en su marco operativo.

BIBLIOGRAFÍA

Berliri, Antonio. (1973). Principios de Derecho Tributario. Madrid, España: Editores de Derecho Financiero. Pag 102-104

Castán, Tobeñas José T.(1977) Derecho Común y Foral (Vol. II). Madrid, España. Pag. 116

De la Garza, Sergio Francisco (1979). Derecho Financiero Mexicano. DF, México: Porrúa. Pag. 437-440

Giannini, Achille Donato (1957). Instituciones de Derecho Tributario, Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero. Pag. 502 y 503

Giuliani, Fonrouge Carlos. (1962). Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina: De palma. Pag. 600-601.

Hernández, Román Enrique (2004). La compensación universal. Nuevo Consultorio Fiscal (362), Apache/2.0.63 (Unix) mod_ssl/2.0.63 OpenSSL/0.9.8e-fips-rhel5 mod_bwlimited/1.4 PHP/5.2.9 Server at www.nuevoconsultoriefiscal.com.mx Port 80.

H. Congreso de la Unión. (2005 y reformas subsecuentes). Código Fiscal de la Federación. México: Diario Oficial de la Federación.

H. Congreso de la Unión (2002 y reformas subsecuentes). Ley del Impuesto al Valor Agregado. México.

H. Congreso de la Unión (2002 y reformas subsecuentes). Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. México.

Jarach, Dino (1985). Finanzas Publicas y Derecho Tributario. Madrid, España: Cangallo. Pag. 848-851.

Menem, Rodriguez Saa. (1998). Ley del Procedimiento Tributario, Ley 11683. Buenos Aires, Argentina: Decreto Presidencial de 20 de Julio de 1998.

Perez de Ayala Jose Luis y Gonzalez Eusebio. (1975). Tratado de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Madrid, España: Edersa. Pag. 33,357-359, y 375-380

Pacci Cardenas, Alberto Carlos (2008). Introducción al Derecho Tributario. Lima, Perú: Facultad de Letras y Ciencias Juridicas de la UNJBG. Pag.104

Poder Legislativo de Argentina (20 de Julio de 1998). Ley 11683. Buenos Aires, Argentina. Artículo. 28

Rescia, de la Horra Clara. (1998). Doctrina Judicial Comentada, tomo 4 (Vol. Tomo 4). Rosario Provincia de Santa Fé, Argentina, Argentina: Juris. Pag. 1 y 2

Rodríguez, Lobato Raúl. (1983). Derecho Fiscal. Texas, USA: Harper & Row Latinoamericana. Pag. 58

Suprema Corte de Justicia de la Nación, tesis aisladas de disntitas épocas, México

Hector Belisario (1975). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (7a ed.). Buenos Aires, Argentina: De Palma Pag. 274-278

Que muestra la posibilidad de avisar de la compensación mediante escrito libre a falta de formato específico para este trámite.

Registro No. 169887 **Localización:** Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVII, Abril de 2008
Página: 2366
Tesis: XXI.2o.P.A.77 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

ESCRITO LIBRE PREVISTO EN EL ARTÍCULO 18 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CUANDO A TRAVÉS DE ÉL SE SOLICITA LA COMPENSACIÓN DE IMPUESTOS PERO SE OMITIÓ ANEXAR LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE, LA AUTORIDAD DEBE REQUERIR AL CONTRIBUYENTE PARA QUE LA PRESENTE.

De la interpretación armónica del penúltimo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación se colige que la oportunidad otorgada a los contribuyentes para que subsanen las omisiones en que incurran al cumplir los requisitos mínimos de la promoción que dirigieron al fisco, incluye la presentación de los documentos o anexos que ésta señale deben acompañarse a aquella, bien sea que el particular haya utilizado las formas oficiales o, a falta de éstas, el escrito libre a que alude el propio precepto. En consecuencia, si la autoridad advierte que el contribuyente omitió anexar la documentación correspondiente a su escrito libre de solicitud de compensación de impuestos, debe requerirlo para que la presente dentro del plazo de 10 días que prevé la referida disposición, apercibiéndolo que, de no hacerlo, se tendrá por no presentada su petición, y no negarle el derecho reclamado sin darle oportunidad de cumplir con todas y cada una de las condiciones respectivas; pues si bien es verdad que la parte conducente del artículo en comento, referente a los requisitos que por lo menos debe reunir el escrito libre que se dirija a las autoridades fiscales para que éstas se encuentren en aptitud de tramitar y atender toda promoción que se les formule, no establece de manera expresa que el gobernado deba acompañar los anexos que señale la autoridad fiscal, también lo es que dicha disposición no debe interpretarse literalmente, sino de manera relacionada con las demás referentes a las promociones que deban hacerse mediante las formas oficiales aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 127/2007. Subadministrador de lo Contencioso "1", en suplencia por ausencia del Administrador Local jurídico de Acapulco y de los Subadministradores de Resoluciones "1" y "2", en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de otros. 31 de enero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinosa. Secretario: Mario Alejandro Noguera Radilla