

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRÍA EN FISCAL



“LA COMPENSACIÓN”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA:

CP. J. ISABEL RODRÍGUEZ ROJAS

ASESOR DE TESIS:

DR. JOSÉ LUIS CHAVEZ CHAVEZ

Morelia Michoacán, abril de 2008.

TESIS

“LA COMPENSACIÓN”

INDICE

	Página
Introducción	1
Capitulo Primero Aspectos Metodológicos	
1.1. El Problema.....	4
1.1. Enunciado.....	4
1.2. Delimitación.....	4
1.3. Problematización.....	4
1.4. Descripción del Problema.....	5
1.5. Justificación.....	5
1.6. Temática de Investigación.....	5
1.2. Objetivos.....	6
2.1 Objetivo Generales de la Investigación.....	6
2.2 Objetivos Específicos de la Investigación.....	6
1.3. Hipótesis.....	7
3.1. Hipótesis General.....	7
3.2. Hipótesis Particulares.....	7
1.4. Variables.....	8
4.1. Variables independientes.....	8
4.2. Variable dependiente.....	8
1.5. Forma, Tipo y Diseño de investigación.....	9
5.1 Forma de Investigación.....	9
5.2. Tipo de investigación.....	9
5.3 Técnica de estudio de la Investigación.....	9
5.4. Método de investigación.....	9
5.5. Diseño de investigación.....	9
5.6. Instrumentos de la Investigación.....	9
1.6. Interrogantes de la investigación.....	10
1.7. Glosario.....	11
1.8. Abreviaturas utilizadas.....	13
Capítulo Segundo Marco Teórico	
2.1. Antecedentes Históricos de la Compensación.....	14
2.1.1. La Compensación en la época Romana.....	14
2.1.2. La Compensación en el Derecho Mexicano.....	16
2.1.2.1. Compensación Legal.....	17
2.1.2.1.1. Compensación Legal en Materia Civil.....	17
2.1.2.1.2. Compensación Legal en Materia Fiscal.....	20
2.1.2.2. Compensación Judicial.....	22
2.1.2.3. Compensación Convencional.....	23
2.1.2.4. Compensación Facultativa.....	23
2.2. Concepto de Compensación.....	25
2.3.Procedimiento Legal de la Compensación en Materia Fiscal Federal.....	28
2.3.1. Cantidades a favor y a cargo susceptibles de compensar.....	28
2.3.2. Cantidades a favor y a cargo que no son susceptibles de compensar....	35

2.3.3. Procedencia de la compensación contra los accesorios de las contribuciones.....	40
2.3.4. Actualización de las cantidades a compensar.....	41
2.3.5. Procedencia de la compensación del remanente originado por una compensación parcial de un saldo a favor.....	42
2.3.6. Requisitos para efectuar la compensación.....	43
2.3.7. Requerimiento por omisión de requisitos, artículo 18 del CFF.....	59
2.3.8. Requerimiento de documentación adicional, artículo 41-A del CFF.....	59
2.3.9. Resolución al aviso de compensación.....	63
2.3.10. Sanciones por compensaciones improcedentes.....	65
2.4. Análisis del Procedimiento Legal de la Compensación en Materia Fiscal Federal.....	68
2.4.1. Presentación del aviso de compensación.....	68
2.4.2. Requerimiento de conformidad con el artículo 18 del CFF, en caso de omisión de requisitos.....	68
2.4.3. Requerimiento de conformidad con el artículo 41-A, en caso de que la autoridad considere necesarios datos, informes o documentos adicionales para aclarar la información asentada en las declaraciones..	69
2.4.4. Resolución.....	70
2.4.5. Oficio mediante el cual la autoridad administrativa comunica al promovente la improcedencia de su aviso de compensación.....	72
2.5. Garantía Constitucional de Seguridad Jurídica.....	73
2.6. Análisis Procesal de la Compensación en Materia Fiscal Federal.....	82
2.6.1. La secretaría de hacienda y crédito público vinculada en su actuación al universo jurídico vigente en México.	82
2.6.2. El procedimiento administrativo en materia fiscal.....	86
2.6.2.1 Proceso y procedimiento.....	86
2.6.2.2. Clasificación de los actos administrativos desde el punto de vista procesal.....	88
2.6.2.3. Los actos procesales ostentan la calidad de impugnables.....	89
2.6.2.4. Modalidades del procedimiento según el objeto y contenido...	92
2.6.2.5. Procedimiento de audiencia previa en forma de juicio.....	93
2.6.2.6. El procedimiento administrativo en el código fiscal de la federación.....	95
2.6.2.6.1. Procedimiento tributario en su fase de fiscalización.....	98
2.6.2.6.2. Procedimiento tributario en su fase de determinación...	100
2.6.2.6.3. Procedimiento tributario en su fase de cobro.....	101
2.6.2.6.4. Procedimiento tributario en su faceta recursiva o de control.....	102
2.6.3. Configuración del procedimiento administrativo de la compensación universal.....	105
2.6.4. Elementos estructurales del procedimiento de compensación universal, que ameritan perfeccionamiento.....	108
Capítulo Tercero Comprobación de la Hipótesis.....	111
3.1. Hipótesis General.....	111
3.2. Hipótesis particulares.....	111
3.3. Comprobación de la Hipótesis.....	111

Capítulo Cuarto Propuestas y Conclusiones 112
4.1. Conclusiones..... 112
4.2. Propuestas..... 114
Bibliografía..... 115

INTRODUCCIÓN

La compensación es una institución jurídica de derecho civil, resultado de una evolución en las transacciones entre particulares dentro del derecho romano, que surge como una respuesta a la necesidad mercantil para facilitar las operaciones entre dos personas que reúnen en sí mismas la calidad de deudores y acreedores entre sí, puesto que ambas personas tienen la obligación de pagar el adeudo contraído con su acreedor y a su vez tienen el derecho de cobrar a esta misma persona, un crédito generado a su favor.

Durante mucho tiempo la compensación no fue admitida en el Derecho Romano, más que en ciertas hipótesis y en condiciones determinadas, hasta antes de la llegada del emperador Marco Aurelio, quien extendió su aplicación a los contratos y los créditos.

Dentro de las bondades de esta figura jurídica, es de destacar la rapidez de las transacciones, en razón de que es más práctico extinguir en forma virtual un crédito a favor, en lugar de hacer la labor de cobro, cuando se tiene una obligación de pago con la misma persona, y evitar de esta manera el traslado inútil de recursos monetarios o bienes fungibles y así como exponerse ambas personas a la falta momentánea de liquidez.

Dada la practicidad de esta figura jurídica, es muy dable su utilización en deudas liquidas, exigibles y homogéneas; por su sencillez y seguridad tanto económica como jurídica, lo cual impacta de modo definitivo al ámbito fiscal, puesto que tales aristas de operatividad se actualizan en el dinamismo de la relación jurídico tributaria entre el Fisco y el contribuyente.

En este orden de ideas, en la presente investigación se estudiará y analizará tanto las bondades de esta institución jurídica en materia tributaria federal, así como las formalidades a cubrir para la presentación del aviso de compensación, y las eventuales vicisitudes que pudieran suscitarse en la tramitación de la misma, proponiendo las alternativas de solución para hacer frente a tales adversidades, que permitan al contribuyente tener la plena seguridad de contar con los elementos necesarios para la consecución de un resultado satisfactorio y con estricto apego a derecho.

Así las cosas, en el primer capítulo, se abordarán primeramente los aspectos metodológicos que serán la guía que soporta la presente investigación y darán las directrices a seguir para la consecución de los objetivos planteados.

En el capítulo segundo, relativo a los antecedentes históricos de la compensación, se abordan los antecedentes jurídicos de esta institución jurídica, desde los tiempos de la gestación del Derecho Romano, hasta la época de Justiniano; luego, se destaca su desarrollo en el Derecho Mexicano, exponiendo las diversas clases de compensación, tales como legal, judicial, convencional y facultativa.

En el mismo capítulo, se expone la perspectiva doctrinal comparada del concepto de la compensación, en la sistemática jurídica mexicana, sustentada en elementos tales como: coincidencias, diferencias, aportaciones y análisis de los conceptos que sobre la

institución sujeta a estudio han expuestos los más destacados tratadistas de la materia, para culminar con la expresión de conclusiones personales en relación a esta figura jurídica.

En el capítulo en mención, se examinará el procedimiento legal de la compensación universal, en materia fiscal federal, sustentada en el esquema procedimental que establece el Código Fiscal de la Federación y en reglas de carácter general vigentes en nuestro país de modo preponderante, sin omitir hacer alusión a las leyes específicas en materia tributaria que abordan la institución que nos ocupa, tales como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única y Ley de Impuesto Sobre Depósitos en Efectivo.

Asimismo, en este capítulo segundo se profundiza sobre el análisis del procedimiento legal de la compensación universal en materia fiscal federal, describiendo de manera sistemática e integral las fases de que se compone este procedimiento, destacando comentarios personales sobre su estructura actual así como sobre las aristas de perfeccionamiento que se hace ineludible atender para generar la certeza jurídica que el contribuyente y los tiempos contemporáneos exigen, para dar vida a un verdadero Estado constitucional y democrático de Derecho.

En el capítulo en comento, se analiza también la garantía constitucional de seguridad jurídica contemplada en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, en relación con la institución de la compensación universal, poniendo de relieve los aspectos medulares de debida motivación y fundamentación que constriñen el acto administrativo, el cual, luego de satisfacer el procedimiento establecido, culmina en una Resolución que genera obligaciones y derechos para el contribuyente e impacta de manera vinculante su dimensión jurídico fiscal personal.

En el último tema del capítulo segundo se realiza un análisis pormenorizado de la sistemática procedimental de la compensación universal, tal como se estructura en el Código Fiscal de la Federación y las Leyes tributarias específicas, previo examen de la dimensión doctrinal imperante en el Derecho Administrativo Mexicano que, en los hechos, ha delineado el devenir evolutivo procedimental de la institución en los ordenamientos fiscales, en particular, dejando al descubierto la precaria estructura con que existe definido, en la actualidad, el instituto procedimental de mérito, frente a otros procedimientos administrativos fiscales más completos y armoniosos, a pesar de que, por los efectos fiscales que acarrea, la compensación universal debiera, frente a aquellos, estructurarse con fases, etapas y elementos mucho más ciertos y transparentes, que aseguren la satisfacción de la mencionada garantía constitucional de seguridad jurídica del contribuyente, por la formalidad y firmeza del procedimiento fiscal que debe configurar a la compensación universal en la normativa vigente en el ámbito fiscal federal en México.

En el capítulo tercero se realiza la comprobación de las hipótesis, evidenciando la comprobación de todas las hipótesis que sustentaron de manera estructural a esta investigación, por lo cual, se estima que el objetivo general y los objetivos específicos han sido íntegramente satisfechos.

En el capítulo cuarto se precisan las propuestas concretas de modificación a los preceptos legales que establecen la institución jurídica de referencia, con la finalidad de efficientar ese procedimiento en materia fiscal federal.

Se culmina con las conclusiones a que se llegó en esta investigación, en las cuales se expresa el conjunto de elementos objeto de perfeccionamiento de aquellas deficiencias que deben ser superadas en el procedimiento de la compensación universal en materia fiscal federal, acorde con las hipótesis comprobadas, que propicien la conquista de un estadio superior de desarrollo de la seguridad jurídico fiscal de los contribuyentes en México.

CAPITULO PRIMERO ASPECTOS METODOLOGICOS

1.1. EL PROBLEMA

1.1.1. Enunciado

“La Compensación”

1.1.2. Delimitación

La presente investigación se centrará en la compensación universal vigente, en Materia Fiscal Federal en México, específicamente en el procedimiento a seguir por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y sus consecuencias legales.

1.1.3. Problematización

La figura jurídica de la compensación universal en materia fiscal federal ostenta largos plazos para que la autoridad administrativa requiera al promovente, así como para resolver sobre la procedencia o improcedencia de su promoción, que entorpecen el derecho que tiene el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, para disponer de manera inmediata del crédito determinado a su favor y oponerlo de manera libre contra los futuros adeudos que tuviera a su cargo originados por las cargas tributarias, y le ocasionan, en caso de determinar improcedente su promoción, cargas administrativas adicionales de trabajo, para corregir, en su caso, las inconsistencias detectadas, pérdida de tiempo en la presentación de las nuevas promociones, en razón de que el módulo de atención fiscal únicamente atiende mediante citas programadas, las cuales llegan a tener lugar hasta veinte días posteriores a la fecha de su solicitud, y una carga tributaria con actualización y en su caso, recargos.

La falta de una resolución favorable al promovente respecto de la aceptación de su aviso de compensación, le ocasiona incertidumbre jurídica, en razón de que no cuenta con un comprobante que asegure que su promoción ha sido aceptada, máxime si el ordenamiento legal que regula el procedimiento de la compensación establece que no se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten datos, informes o documentos, pudiendo ejercerlas en cualquier momento; de donde se desprende, que la autorización del aviso de compensación no constituye una resolución favorable al contribuyente.

El oficio mediante el cual la autoridad administrativa notifica la improcedencia de la compensación no es impugnabile, en razón de que no se trata de una resolución definitiva, tampoco de un acto de autoridad de los señalados por la fracción segunda del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, ni de actos administrativos relacionados con el primer acto de aplicación, de conformidad con el artículo 2° de la ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. La resolución que pone fin a este procedimiento es el crédito fiscal fincado a cargo del promovente, como consecuencia del incumplimiento al oficio mediante el cual la autoridad administrativa le invita a corregir las inconsistencias detectadas en su promoción, el cual puede ser

emitido en cualquier tiempo, en virtud de que legalmente no existe un plazo establecido para ello.

1.1.4. Descripción del problema

Las deficiencias del procedimiento administrativo de la compensación universal, dejan en incertidumbre jurídica al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que opta por este medio para la extinción de sus cargas tributarias, convirtiéndose en una necesidad prioritaria para el contribuyente, el identificar las deficiencias que adolece este procedimiento administrativo-fiscal, y conocer las alternativas de solución para hacer frente a las vicisitudes de este procedimiento.

1.1.5. Justificación

La sociedad Mexicana requiere de un gobierno cada vez más justo, que verdaderamente respete las garantías individuales plasmadas en nuestra carta magna y las ratifique en cada una de las leyes secundarias, así como en el desempeño de sus funciones.

El procedimiento de la compensación en México, en materia de impuestos, ostenta graves deficiencias al no contemplar plazo alguno para que la autoridad administrativa emita una resolución ya sea favorable o desfavorable, por ello, se entiende que la autoridad puede en cualquier tiempo emitir una resolución definitiva. Estos holgados plazos para emitir una resolución, así como, la falta de un comprobante que acredite que la promoción fue aceptada, generan incertidumbre jurídica al gobernado, por tal motivo, y ante la imposibilidad legal de interponer algún medio de defensa, hasta en tanto la autoridad no emita una resolución definitiva, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, tiene la necesidad prioritaria de identificar las deficiencias que adolece el procedimiento administrativo de la compensación universal, conocer las alternativas de solución para hacer frente a las eventuales vicisitudes que puedan suscitarse al utilizar este medio de extinción de las obligaciones y proponer en su caso, las reformas necesarias para eficientar esta figura jurídica.

1.1.6. Temática de Investigación

La compensación se estudiará desde sus orígenes hasta la actualidad, así como una somera explicación de los diferentes tipos de compensación y especialmente de manera minuciosa, la compensación universal contemplada por la legislación jurídico-tributaria, analizada desde los distintos puntos de vista, procesal, legal, y práctico.

Esta investigación descriptiva, se llevará a cabo mediante el diseño bibliográfico, consultando para ello, fuentes bibliográficas, medios ópticos disponibles y cualquier fuente secundaria de información que permita el completo desarrollo y análisis del tema.

Una vez estudiado y analizado el tema mediante el método de análisis directo, se llevará a cabo el trabajo de gabinete, que permita llevar a cabo la comprobación y validación de la hipótesis planteada, con la finalidad de llegar a conclusiones concretas y recomendaciones pertinentes basadas en la investigación.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. Objetivo General de la Investigación.

Detectar las deficiencias jurídicas de fondo que ostenta la estructura procedimental de la compensación universal vigente en el ámbito fiscal federal en México, a efecto de replantear su configuración legal para que de satisfacción a la garantía constitucional de seguridad jurídica del contribuyente.

1.2.2. Objetivos Específicos de la Investigación

1. Identificar si el procedimiento legal de la “compensación universal” tiene deficiencias.
2. Proponer las alternativas de solución para hacer frente a las eventuales vicisitudes del procedimiento indicado en el punto anterior.
3. Determinar si es necesaria una reforma al procedimiento legal que regula la “compensación universal”.

1.3. HIPÓTESIS

1.3.1. Hipótesis General

Las deficiencias procedimentales que ostenta la compensación universal vigente en materia fiscal federal, generan incertidumbre jurídica en el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

1.3.2. Hipótesis Particulares

- 1) A mayor precisión de las deficiencias que ostenta el procedimiento legal de la compensación universal, e identificación de las alternativas de solución, mayor será el grado de certidumbre jurídica del contribuyente en esa materia.
- 2) A mayor definición de las reformas necesarias al actual procedimiento legal de la compensación universal, mejor será el estado de certidumbre jurídico-procesal del contribuyente sobre esa figura jurídica.

1.4. VARIABLES

1.4.1. Variables independientes.

1. Las deficiencias del procedimiento administrativo de la compensación universal en el ámbito fiscal federal.
2. Las alternativas de solución para hacer frente a las vicisitudes del procedimiento administrativo de la compensación universal.
3. La identificación de las reformas necesarias a los preceptos legales que establecen el procedimiento de la compensación universal.

1.4.2. Variable dependiente.

1. La certidumbre jurídica.

1.5. FORMA, TIPO Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

Forma de investigación

Para el desarrollo de la presente investigación, se empleará la forma de investigación aplicada, confrontando la doctrina y las hipótesis legislativas con la realidad práctica.

Tipo de investigación

Esta investigación se llevará a cabo mediante el tipo de estudio de investigación Histórico-Descriptiva.

Técnica de estudio de la investigación

Para el estudio y desarrollo de la investigación se utilizará el análisis directo de las fuentes bibliográficas históricas y cuerpos legislativos vigentes, reflexionando sobre el alcance de su contenido y su aplicación práctica, así como las consecuencias derivadas de tales preceptos, en su caso.

Método de investigación

La investigación se desarrollará empleando el método científico y sus etapas aplicables al tipo de investigación descrito anteriormente.

Diseño de investigación

Esta investigación se llevará a cabo mediante el diseño de investigación bibliográfico, estudiando de manera exhaustiva la institución jurídica objeto de esta investigación, con la finalidad de conocer en forma amplia y detallada la problemática que encierra la mencionada institución, así como la eventual solución a la misma.

1.5.6. Instrumentos de la investigación

Los instrumentos que se utilizarán para el desarrollo de la presente investigación serán los siguientes:

- a) Fuentes bibliográficas
- b) Fuentes Hemerográficas
- c) Cuadros de análisis, y
- d) Webgrafía

1.6. INTERROGANTES DE LA INVESTIGACIÓN

1. ¿Es impugnables el oficio mediante el cual la autoridad administrativa da a conocer al promovente la improcedencia de su aviso de compensación?
2. ¿Que puede hacer el contribuyente en caso de no estar de acuerdo con las inconsistencias señaladas por la autoridad, en el oficio mediante el cual le informan de la improcedencia de su promoción?
3. ¿Debe esperar el contribuyente, la resolución final para poder pagar una contribución sobre una base sólida?
4. ¿Es legal el oficio mediante el cual la autoridad administrativa notifica al promovente la improcedencia de su aviso de compensación?
5. ¿Si transcurrido el plazo contemplado por el Código Tributario, para el silencio de la autoridad y no se le ha notificado la resolución definitiva, es conveniente para el promovente, interponer algún medio de defensa o buscar una alternativa extrajudicial de solución?

1.7. GLOSARIO

Compensación.- es un medio de extinguir obligaciones que tiene lugar cuando dos personas reúnen recíprocamente las cualidades de deudor y acreedor”.

Compensación Universal.- En materia fiscal la figura de la compensación hasta junio de 2004 solo se podía realizar cuando las cantidades correspondían al mismo impuesto, pero a partir julio del mismo año se le ha denominado “Compensación Universal”, por la aplicación práctica que tiene con todos los impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación.

Ipsa jure.- De pleno derecho.

Deudor.- (Del latín debitor.) Se entiende como tal a la persona que en la relación jurídica es titular de una obligación y que se constituye en el deber de entregar a otra, denominada acreedor, una prestación.

La denominación de deudor se aplica principalmente a las relaciones jurídicas contractuales y sus obligaciones consisten en pagar en el tiempo, forma y lugar convenidos o en su defecto señalados por la ley. Por esa razón si el acreedor se negase a recibir el pago y a desvincular al deudor, este tiene el derecho de ofrecer en consignación la prestación convenida. Este derecho recibe el nombre de consignación («aa.» 2062 a 2103 «CC»).

Acreedor.- (Del latín creditor, de credere, dar fe, que tiene acción o derecho a pedir el pago de una deuda.) El acreedor es la persona ante quien y en cuyo interés o tra llamada deudor debe tener un cierto comportamiento económicamente apreciable, es el titular de la prestación a cargo de otra llamada deudor.

Fungible.- Es aquello que tiene el mismo valor, es decir que tiene el mismo poder liberador, es decir, que sirve como instrumento de pago con un mismo valor y que, por lo tanto, pueden ser remplazados en el cumplimiento de sus obligaciones.

Obligatio.- obligación: es el vínculo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa, según las leyes de nuestra ciudad.

Stipulatio.- contrato verbis mas importante de la antigua Roma circunscripto al campo al campo de los derechos personales o de las obligaciones.

Contratarios actos.- Acto contrario. Causa de extinción de obligaciones basadas en el mutuo consentimiento de las partes.

Action doli.- acción ejercitada para la reparación de un daño y con plazo de un año.

Exceptio doli.- concedida a la víctima del dolo, para repeler la acción por lo que el culpable o sus causahabientes reclamen el cumplimiento del negocio.

Iudex.- juez.

Solutio.- pago. Significa pago o satisfacción que damos a lo que estamos obligados.

In Solutum datio.- Dacion en pago. Causa de extinción de obligaciones consistente en que el deudor, facultado por el acreedor, paga con una cosa distinta de la que originalmente se obligo.

Stricti iuris.- de estricto derecho. Dicese de lo que es conforme a la letra de la ley, sin tomar en cuenta las circunstancias que rodean al caso.

1.8. ABREVIATURAS UTILIZADAS

IMPAC	Impuesto al Activo.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
IEPS	Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios.
ISTA	Impuesto Sobre Tenencia de Aeronaves.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
REPECOS	Régimen de Pequeños Contribuyentes.
ISAN	Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
CURP	Clave Única de Registro de Población.
INPC	Índice Nacional de precios al Consumidor.
RFC	Registro Federal de Contribuyentes.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
D.O.F	Diario Oficial de la Federación.
LSAT	Ley del Servicio de Administración Tributaria.
LFPA	Ley de Federal de Procedimientos Administrativos.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
SECRETARÍA	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CAPÍTULO SEGUNDO MARCO TEÓRICO

2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA COMPENSACIÓN

La compensación tuvo sus orígenes en el Derecho Romano, la cual consistía esencialmente en la extinción simultánea de dos deudas, hasta por el monto de la menor de ellas. Esta figura aparecía cuando dos personas eran recíprocamente acreedoras y deudoras una de la otra, es decir, cuando un deudor oponía a su acreedor un crédito que tenía a su favor con ésta misma persona, en contra del adeudo contraído con dicho acreedor, no obstante las bondades de esta institución durante mucho tiempo no fue admitida en el derecho romano más que en ciertas hipótesis y en determinadas condiciones.

2.1.1. La Compensación en la época Romana

Hasta fines de la época republicana, el simple cumplimiento no era suficiente para extinguir una obligación. Como *la obligatio* la cual es una especie de “*atadura*” y se necesita una especie de “*des-atarse*”, en forma contraria a la utilizada para el establecimiento de la operación. Esta liberación es el *contrarius actus*. En obligaciones nacidas de *la stipulatio*, se necesitaba *la acceptilatio* la cual era una pregunta seguida de una contestación, tal aceptación se llevaba a cabo en presencia de testigos y generalmente se levantaba el acta correspondiente. En el caso de obligaciones *litteris* que se perfeccionaban por inscripción en la contabilidad del acreedor, se necesitaba una inscripción contraria a la original en los libros del acreedor, y en caso de devolución de un préstamo conseguido *per aes et libram*.¹

En tiempos de Cicerón, Aquilio Gallo creó la *actio doli* y la *exceptio doli* y, desde entonces, si un acreedor trataba de aprovecharse de la falta de un *actus contrarius* para obtener una vez más el cumplimiento de una misma obligación, el deudor podía servirse de estos medios procesales en su defensa. Desde entonces, *el actus contrarius* dejó de ser un requisito para la extinción, es verdad que *la acceptilatio* sobresalió hasta Justiniano, pero no como un *actus contrarius* necesario para la extinción de *la stipulatio*, sino como una forma clara y palpable de conceder una remisión de deuda.

Desde la aparición del *actus contrarius*, podemos dividir las maneras de extinguirse una obligación en dos grupos:

- I. En primer lugar, había modos de extinción *ipso iure*. Aunque el demandado no alegara la existencia de estos modos de extinción ante el pretor, por lo cual este no podía incorporarlos en la fórmula que mandaba *el iudex*, el juez debía tenerlos en cuenta.

¹ FLORIS MARGADANT S., Guillermo. El Derecho Privado Romano, México 1979, Editorial Esfinge, Novena Edición, p. 370.

- II. En segundo lugar, había modos de extinción *exceptionis ope*. Si el demandado no hacía insertar estos modos como excepciones en la fórmula, no podía alegar ante el iudex su existencia.²

MODOS DE EXTINCIÓN QUE OPERAN I PSO IURE. Como tales, señalaremos los siguientes:

1. El pago o sea *la solutio*.
2. La dación en pago o *in solutum datio*.
3. La remisión de deuda.
4. La novación.
5. La confusión.
6. La sentencia.
7. El concurso.
8. La pérdida del objeto debido.
9. La muerte.
10. La delegación.
11. El abandono del objeto.
12. La quita o remisión.³

MODOS DE EXTINCIÓN QUE OPERAN OPE EXCEPTIONIS.

1. Modalidades extintivas.
2. Pacto de *non petendo*.
3. Compensación.

Dentro de estos grupos de extinción de las obligaciones se encuentra la compensación la cual es el modo de extinción que nos interesa analizar detalladamente.

Por compensación entendemos la extinción simultánea de dos deudas, hasta por su diferencia o sea, la cantidad de la mayor menos la cantidad de la menor, por el hecho de que el sujeto pasivo de la primera es el activo de la segunda, y viceversa, se trata pues de una imputación recíproca de lo que dos personas se deben mutuamente, una *debite et credite Inter se contributio*.

De este modo se obtenía, de manera fácil, un efecto económico el cual resultaba de dos pagos recíprocos.

Para que procediera la compensación, era esencial:

1. Que ambas deudas estuvieran vencidas
2. Que ambas deudas tuvieran el mismo objeto genérico (esto significa que ambas fueran en dinero o en su caso en especie “trigo”)
3. Que ambas deudas fueran “liquidadas” (requisito añadido por Justiniano) esto quería decir que fueran determinadas correctamente en términos

² FLORIS MARGADANT S., Guillermo. Ob. Cit. Pág. 370.

³ FLORIS MARGADANT S., Guillermo. Ob. Cit. Pags. 370, 371, 372, 374, 375 y 376.

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

Este requisito tenía por objeto evitar retrasos en el cobro de un crédito, por la simple existencia de algún crédito “en sentido contrario” que había vencido pero cuyo monto dependía todavía de peritajes, que podían durar mucho más tiempo.

- 4 Que contra el crédito que se ofrecía no existiera ninguna excepción eficaz.⁴

Este requisito tenía por objeto evitar retrasos en el cobro de un crédito, por la simple existencia de algún crédito “en sentido contrario” que había vencido pero cuyo monto dependía todavía de peritajes, que podían durar mucho más tiempo.

Durante el derecho preclásico y en la primera mitad del clásico, como toda obligación debía extinguirse mediante un *actus contrarius*, el deudor nunca podía alegar en su defensa que tenía una contrarreclamación respecto del acreedor. Pero ya en los tiempos de Gayo encontramos una actitud más favorable a la compensación, y está fue admitida en los siguientes tres casos:

1. En contratos de buena fe, si ambos créditos habían nacido *ex pari causa*. Por lo tanto, un crédito por arrendamiento no podía compensarse con otro por compraventa,
2. En caso de banqueros, estos solo podían demandar a un cliente por el saldo de todas sus operaciones llevadas a cabo por él.
3. En casos de créditos contra un quebrado, el acreedor de una quiebra, que recibiría normalmente solo un cierto porcentaje de su crédito, si era al mismo tiempo deudor del quebrado, tenía derecho de pedir compensación, por lo cual le evitaba, generalmente, grandes pérdidas.

En tiempos de Marco Aurelio, se extendió la compensación al campo de los contratos *stricti iuris* y a créditos *mutuos ex dispari causa*, esta ampliación del derecho de pedir, se inspiraba en la regla de que *dolo facit qui petit quod statim redditurus est*.

Justiniano remató este paulatino ascenso de la compensación, trasladando este modo de extinción desde el campo de los *modos exceptionis ope* a los que operaban *ipso iuri*, como también sucede en el derecho vigente, el derecho justiniano excluía de la compensación determinados créditos, como los fiscales, los referentes a pensiones alimenticias, entre otras.⁵

2.1.2. La Compensación en el Derecho Mexicano

La institución jurídica de la compensación es de basta aplicación en el mundo moderno, motivo por el cual, el derecho mexicano ha acogido esta figura jurídica como un medio

⁴ FLORIS MARGADANT S., Guillermo. Ob. Cit. Págs. 377.

⁵ FLORIS MARGADANT S., Guillermo. Ob. Cit. Pág. 378.

de extinción de obligaciones recíprocas, dada la rapidez de las transacciones y evitar a través de ella el transporte efectivo de grandes cantidades de bienes fungibles.

Nuestra legislación contempla esta figura jurídica, en materia civil en el capítulo V del Código Civil Federal, en los artículos 2185 al 2205, y en materia tributaria en los artículos 23 y 41-A del Código Fiscal de la Federación.

Actualmente existen diversas clases de compensación, según el jurista Rafael Rojina Villegas, se distinguen cuatro clases de compensación: la legal, la judicial, la convencional y la facultativa.

2.1.2.1. Compensación Legal

Esta clase de compensación es la más utilizada hoy en día, constituyéndose como la más importante, dada su reglamentación legal y por ende, la posibilidad de demostrar fehacientemente el cumplimiento de las obligaciones, así como la extinción de los créditos a favor de los acreedores.

2.1.2.1.1. Compensación Legal en Materia Civil.

El Código Civil de la Federación define esta figura jurídica de la siguiente manera en su artículo 2185:

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

Asimismo, los artículos 2187 y 2188 establecen los siguientes requisitos para poder llevarla a cabo:

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

*“Artículo 2188
Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados.”*

De estos preceptos legales se desprenden los siguientes requisitos de toda compensación legal:

1. La existencia de dos personas que reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y actúen por su propio derecho. De aquí se deduce que no puede haber compensación si el deudor no es acreedor de su mismo acreedor, y que por su propio derecho, el deudor, persona "A", por llamarle de alguna manera, anteponga a su acreedor, persona "B", un crédito a su favor que tiene como consecuencia de un adeudo a cargo de su mismo acreedor, persona "B" y este acreedor, persona "B", a su vez anteponga un crédito que tiene a su favor como consecuencia de una deuda a cargo su deudor, persona "A"; ejemplo: el representante legal de una persona no puede oponer compensación con el crédito de su representado, si este no ha dado su consentimiento legal para tal acto.
2. Que ambas deudas consistan en una cantidad de dinero o en bienes fungibles de la misma especie y calidad y que además, se hubieren designado para tal efecto al celebrar el contrato, esto es, que exista homogeneidad en las prestaciones objeto de compensación, es decir, que tengan por objeto cosas que puedan substituirse recíprocamente.

Cabe señalar, que sólo pueden ser objeto de compensación las obligaciones de dar respecto de cosas equivalentes o fungibles. En cuanto a las de hacer o de no hacer, no es concebible siquiera la posibilidad de compensación, y en las de dar cosas ciertas y determinadas, así como en las de especies que no sean fungibles, no cabe la compensación.

La homogeneidad se funda en el principio de exactitud en la substancia, fundamental en todo pago, según el cual el acreedor no puede ser obligado a recibir cosa distinta de la que le es debida. Por lo tanto, para que la compensación opere, las prestaciones que se compensan deben ser equivalentes, o en otras palabras, referirse a cosas intercambiables.

3. Las deudas deben ser líquidas, y jurídicamente esto significa que tengan un importe determinado o que pueda determinarse dentro del plazo de nueve días. Al efecto el artículo 2189 del Código Civil Federal establece "Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días."; en el derecho Romano se señalaba al respecto que el crédito debe ser cierto en la cuantía, "*quum certum est quantum debeatur*".
4. Los créditos deben ser exigibles, de conformidad con el artículo 2190 del Código en mención, el cual establece, "Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.", es decir, los créditos sujetos a condición, a término, o a afectados de nulidad o inexistencia no son exigibles conforme a derecho, aun cuando este precepto, al definir lo que se entiende por deuda exigible, solo se refiere a la posibilidad de requerir su pago, se sobrentiende que el crédito exigible debe ser existente y válido, de tal suerte que cuando la obligación está afectada de inexistencia o de nulidad, no opera la compensación, pues no puede decirse en estricto derecho que la prestación sea exigible.⁶

⁶ Rojina Villegas Rafael Teoría General de las Contribuciones, México 1985, 13ª. Edición, tomo III, pág. 490.

En los casos de crédito condicional, si la condición es suspensiva, la exigibilidad de la misma depende de un acontecimiento previsto y, por consiguiente, en uno y otro caso no puede operar la compensación. En cuanto al término, como esta modalidad aplaza o difiere los efectos de la obligación, es evidente que no siendo exigible desde luego, tampoco puede servir de base para que funcione la compensación. Por las mismas razones, cuando la obligación es inexistente o nula, hay un impedimento para que opere esta forma de extinción de los créditos, ya que no son exigibles.

Los efectos de la compensación, de conformidad con el artículo 2186, del mencionado Código Civil, es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad de importe la menor, es decir, cuando dos deudas compensables son de la misma cantidad, quedan extinguidas automáticamente; cuando una es mayor que la otra, es evidente que se extingue la deuda mayor hasta el importe de la menor. Aquí se nota el efecto principal de la compensación, pues es un medio de extinción doble por cuanto que termina al mismo tiempo dos relaciones jurídicas. Esto mismo comprueba su gran utilidad en la práctica.

De acuerdo con el artículo 2194 del Código en comento, “la compensación, desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas.”, este precepto legal señala que la compensación opera de manera *iso iure*, pero si una controversia se presenta entre las partes, el juez debe declararla. Ahora bien, como la compensación opera de pleno derecho, cumplidos los requisitos legales es evidente que el momento en que se extinguieron, las obligaciones es aquel en que los dos créditos reunieron los requisitos que se ha señalado anteriormente, para que la compensación funcione por ministerio de ley.⁷

De tal manera, que si una controversia surge entre las partes, aunque el juez tenga que declarar la compensación, su sentencia tendrá efectos retroactivos para reconocer que desde el momento en que se cumplieron los requisitos legales se extinguieron los créditos hasta la concurrencia del menor; es decir, el fallo no viene a establecer la extinción para que esta produzca sus efectos en el momento en que cause ejecutoria, sino desde el momento que se cumplieron los mencionados requisitos.

La compensación no tendrá lugar, de conformidad con el artículo 2192 del Código Civil en mención, en los siguientes casos:

- 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;

⁷ Rojina Villegas Rafael ob. Cit., Teoría General de las Contribuciones, t. III, pág. 492.

- VI. Si la deuda fuere de cosa que no puede ser com pensada, ya sea p or disposición de la ley o por el tí tulo de que procede, a no s er 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.

Asimismo, la compensación no tendrá lugar, de conformidad con el artículo 2205 del citado código, en perjuicio de los derechos de tercero legítimamente adquiridos.

Como se podrá observar estos preceptos legales impiden la co mpensación cuando se trata de créditos preferentes.

2.2.1.2. Compensación Legal en Materia Fiscal

Esta institución jurídica aparece en nuestro Código Fiscal de la Federació n publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, mismo que nos rige hasta nuestros días, el cual ha t enido treinta y ocho reformas desde entonces a la fecha, las cuales se enuncian a continuación:

Reformas al artículo 23 del Código Fiscal de la Fe deración aparecidas en el Diario Oficial de la Federación:

Cuadro No. 1

1.	30 de diciembre de 1983
2.	31 de diciembre de 1985
3.	28 de diciembre de 1989
4.	26 de diciembre de 1990
5.	15 de diciembre de 1995
6.	05 de enero de 2004
7.	01 de diciembre de 2005
8.	28 de junio de 2006

Fuente: Diario Oficial de la Federación.

Cabe destacar que anterior al Código Fiscal Federal que actualmente nos rige, se publico en el mismo medio de difusión con fecha 30 de diciembre de 1966, un código del mismo nombre.⁸

El artículo 23 del Código Tributario publicado el 31 de diciembre de 1981, establecía el procedimiento de la compensación en materia fiscal, de la siguiente manera:

“Artículo 23.-Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto

⁸ Artículo segundo Transitorio del Código Fiscal de la Federación publicado en el DOF, el 31 de diciembre de 1981.

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

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

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

De la lectura de este precepto legal, se desprende que la compensación en materia fiscal fue una opción que tenían los particulares para extinguir sus obligaciones tributarias de pago, siempre y cuando reunieran los siguientes requisitos:

1. Que las cantidades a su cargo, así como las cantidades a su favor, deriven de la misma contribución federal.
2. Que efectúen la compensación en la declaración respectiva.
3. Si las cantidades a su cargo no derivaran de la misma contribución, únicamente se podía llevar acabo con autorización expresa de la autoridad.

Si la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación determinaba que la compensación era improcedente, dichas cantidades debían actualizarse en los términos del artículo 21, asimismo, se hacían acreedores de las sanciones establecidas por el artículo 76, el cual señalaba al respecto lo siguiente:

“Artículo 76.-Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

I. El 50% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de visita, o de que se le notifique el oficio de observaciones. No será aplicable esta fracción cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los supuestos de la fracción II del artículo 75 de este Código.

II. El 100% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después del cierre del acta final de visita o de que se le haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que

determine el monto de esta fracción cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los supuestos de la fracción II del artículo 75 de este Código.

III. El 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular para calcular la multa en los términos de las fracciones I y II de este artículo, aplicarán el por ciento señalado en la fracción III sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de las fracciones I y II de este artículo se podrán efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.”

Como se podrá observar de la lectura de este artículo, los contribuyentes que efectuarán compensaciones improcedentes, se harían acreedores a las sanciones previstas por las fracciones I, II y III del citado artículo 76.

2.1.2.2. Compensación Judicial

La compensación judicial tiene lugar, cuando faltando alguno de los requisitos que la producirán de pleno derecho, la pronuncia el juez acogiendo la excepción o reconvencción que contra la demanda del actor opone al demandado.

Es decir, en la compensación judicial no se cumplen los requisitos de la compensación legal para que opere de pleno derecho, y por lo tanto, el juez puede declararla procedente si durante el curso del procedimiento se hace líquido el crédito que no lo era al contestar la demanda, o bien se convierte en exigible la obligación que esta sujeta a plazo y que al iniciarse el juicio no era compensable.

Aunque en la compensación judicial, el juez puede estimar cumplidos los requisitos necesarios para la compensación legal, hasta el momento de la sentencia, esto no quiere decir que en los casos en que proceda aquella desde el emplazamiento, el juez no tenga que reconocerla, pues en toda controversia, si las partes que discuten sobre la procedencia o improcedencia de la compensación legal, la función del juez al declarar

el derecho y resolver, tendrá que ser también, como en el caso de la compensación judicial, la de establecer en su fallo que ha procedido dicha compensación *ipso jure*.⁹

2.1.2.3. Compensación Convencional

Esta ocurre cuando las partes, de común acuerdo, declaran compensables dos créditos que no eran en virtud de que no satisfacían los requisitos legales necesarios ha que nos hemos referido. Por convenio de las partes, se puede hacer compensable dos créditos que no sean líquidos o exigibles, o bien prestaciones que no sean fungibles entre si. Dentro del principio de autonomía de la voluntad, los interesados pueden hacer exigible un crédito que aun este suje to a plazo, o bien cu ando las p restaciones no s on homogéneas, las part es pueden convenir en asignarles un det erminado valor para determinar la equivalencia y lograr la compensación.

2.1.2.4. Compensación Facultativa

Este tipo de compensación tiene lugar cuando por declaración unilateral de una de las partes a quien no se puede oponer la compensación por la otra, acepta que opere, bien sea para que reconozca como exigible el crédito que no lo es, o lo estime como liquido a pesar de su i ndeterminación. Se distingue la co mpensación facultativa de la convencional, en que esta ultima se requiere de acuerdo de ambas parte, para que puedan cumplirse los requisitos legales y pueda operarse la extinción reciproca de los créditos hasta la concurrencia de la deuda menor. En cambio, en la facultativa basta la declaración unilateral de aquel a quien no se puede oponer la compensación, para que sin el consentimiento de la otra parte esta se produzca.

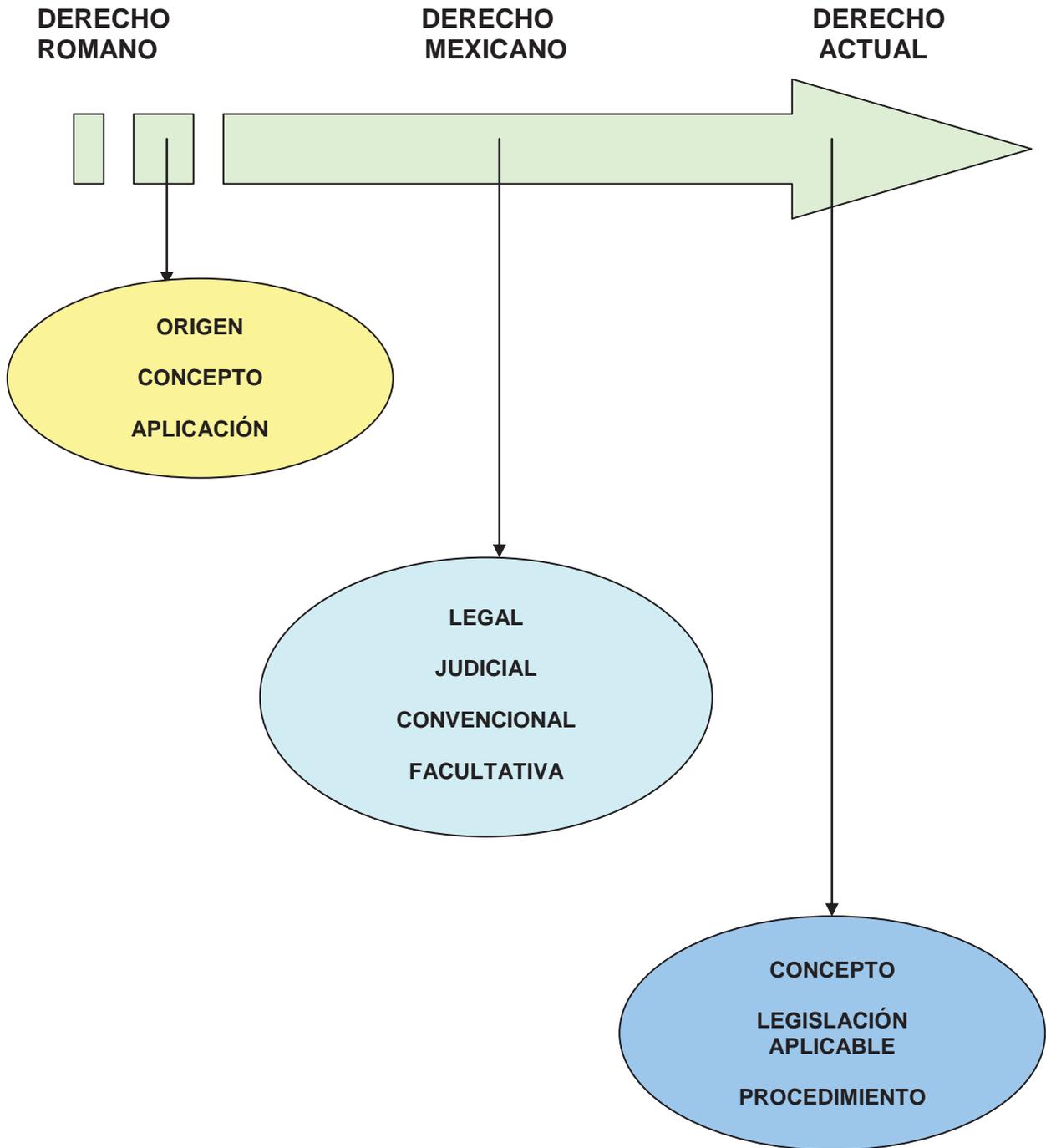
En relación con la compensación convencional previene el art. 2188 del Código: “para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente liquidas y exigibles. Las que no lo fueren, solo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados”. Como se ve en su última parte reconoce la compensación convencional, al permitir que por co nsentimiento expreso de los interesados puedan compensarse dos créditos que no sean líquidos ni exigibles.¹⁰

⁹ Rojina Villegas Rafael ob. Cit., Teoría General de las Contribuciones, t. III, pág. 491.

¹⁰ Rojina Villegas Rafael ob. Cit., Teoría General de las Contribuciones, t. III, pág. 492.

Figura No. 1

LÍNEA DEL TIEMPO ANTECEDENTES HISTORICOS



2.2. CONCEPTO DE COMPENSACIÓN

Muchos autores coinciden en señalar que la compensación se da cuando dos personas son recíprocamente acreedoras y deudoras una de la otra, y ambas pueden extinguir sus adeudas recíprocas hasta el importe de la menor; como si cada deudor empleara el derecho de cobro que tiene con su acreedor, por un crédito generado a su favor, en pagarse lo que dicho acreedor le debe, hasta el importe de la deuda menor.

Nuestro Código Civil Federal señala que la compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.¹¹

La compensación según Efraín Moto Salazar, "es un medio de extinguir obligaciones que tiene lugar cuando dos personas reúnen recíprocamente las cualidades de deudor y acreedor".

En este mismo contexto Arturo Puente y F., opina que la compensación "consiste en la circunstancia de que dos personas reúnan la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".¹²

Por su parte Rafael Rojina Villegas señala al respecto, que es un medio de extinguir obligaciones recíprocas para evitar un desplazamiento inútil de dinero o bienes fungibles, ya que sería contrario a la rapidez de las transacciones que el deudor pagara a su acreedor, para que este a su vez, siendo deudor del primero le hiciera un nuevo pago. Además, sería injusto exponer al deudor a que pagara a su acreedor quedando expuesto a los peligros de la insolvencia, quiebra o concurso.¹³

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

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

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

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

¹¹ Artículo 2185 del Código Civil Federal.

¹² Puente y F. Arturo, Principios de Derecho, México 1968, 17ª. Edición, editorial Banca y comercio, pág. 159 y 160.

¹³ Rojina Villegas Rafael ob. Cit., Teoría General de las Contribuciones, t. III, pág. 492.

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

De lo anterior, podemos destacar que la compensación como tal, es el resultado de una evolución dentro del derecho romano, sobre bases distintas y con finalidades diversas a las señaladas.

Del análisis anterior, es de concluir que la compensación es una forma de extinción de las obligaciones, que tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y por su propio derecho deciden extinguir dos deudas hasta por el importe de la menor de ellas, y evitar de esta manera el desplazamiento de dinero o bienes fungibles, así como exponer temporalmente a ambas personas a la insolvencia o falta de liquidez.

CUADRO DEL CONCEPTO DE LA COMPENSACIÓN

Tema	Autor	Rafael Rojina Villegas	Efraín Moto Salazar	Arturo Puente y F.	Código Civil Federal
La Compensación	<p>COMPENSACIÓN.- Es un medio de extinguir obligaciones reciprocas para evitar un desplazamiento inútil de dinero o bienes fungibles, ya que sería contrario a la rapidez de las transacciones que el deudor pagara a su acreedor, para que este a su vez, siendo deudor del primero le hiciera un nuevo pago. Además sería injusto exponer al deudor a que pagara a su acreedor quedando expuesto a los peligros de la insolvencia, quiebra o concurso.</p>	<p>COMPENSACIÓN.- Es un medio de extinguir obligaciones que tiene lugar cuando dos personas reúnen recíprocamente las cualidades de deudor y acreedor.</p>	<p>COMPENSACIÓN.- Consiste en la circunstancia de que dos personas reúnan la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.</p>	<p>COMPENSACIÓN.- Tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.</p>	
<p>COINCIDENCIAS</p> <ul style="list-style-type: none"> - Medio de extinguir obligaciones. - Tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. 	<p>DIFERENCIAS</p> <ul style="list-style-type: none"> - Para evitar un desplazamiento inútil de dinero o bienes fungibles, ya que sería contrario a la rapidez de las transacciones. - Sería injusto exponer al deudor a que pagara a su acreedor quedando expuesto a los peligros de la insolvencia, quiebra o concurso. 	<p>APORTACIONES</p> <ul style="list-style-type: none"> - peligro al que se expone un deudor al pagar una deuda en lugar de compensar = falta de liquidez. 	<p>ANALISIS</p> <p>Después del análisis realizado se a determinado que los conceptos que se mencionan y son muy similares ya que tienen pocas diferencias y todos coinciden en que la compensación un Medio de extinguir obligaciones que tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.</p>	<p>CONCLUSIONES</p> <p>La compensación es una forma de extinción de las obligaciones, que tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y por su propio derecho deciden extinguir dos deudas hasta el importe de la menor de ellas y evitar de esta manera el desplazamiento de dinero o bienes fungibles, así como exponer temporalmente a ambas personas a la insolvencia o falta de liquidez.</p>	

Cuadro No. 1

2.3. PROCEDIMIENTO LEGAL DE LA COMPENSACIÓN EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

La compensación en materia fiscal, se le ha denominado “Compensación Universal”, por su aplicación practica con todos los impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la im portación, sin embargo, cabe señalar que el término de compensación universal no se encuentra precisado como tal, en el Código Fiscal de la Federación.

Esta forma de extinción de las obligaciones encuentra sustento jurídico en el artículo 23 y primer párrafo del artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, así como en el artículo 9 de su reg lamento, y en las reg las de Resolución Miscelánea 2.2.2., 2.2.5., 2.2.7. y 2.2.8., los c uales regulan el proc edimiento que deberán de seguir los sujetos pasivos de la relación jurí dico-tributaria, que pretendan extinguir sus obli gaciones fiscales de pago mediante esta figura jurídica.

Al efecto el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.”

De la lectura del artículo 23 en mención, se desprende que la compensación en materia fiscal, es una opción para extinguir las obligaciones tributarias de los con tribuyentes obligados a pagar mediante declaración.

2.3.1. Cantidades a favor y a cargo susceptibles de compensar.

Las cantidades a favor del contribuyente, así como las cantidades que el contribuyente autodetermine a su cargo, susceptibles de compensar, serán aquellas que reúnan los siguientes requisitos:

- 1) Que deriven de impuestos federales distintos de los q ue se causen con motivo de la importación.

- 2) Que los administre la misma autoridad.
- 3) Que no tengan destino específico.

1) Que deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación.

Únicamente son susceptibles de aplicar en compensación, los saldos a favor que deriven del Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Activo (IA) (generados en ejercicios anteriores a su a brogación), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), Impuesto Sobre Tenencia de Aeronaves (ISTA), Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), lo anterior, de acuerdo con lo señalado por el SAT, en la página de internet www.sat.gob.mx.

2) Que los administre la misma autoridad.

Las cantidades que el contribuyente tenga a su favor, así como los importes determinados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, los administre la misma autoridad administrativa.

Al respecto, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, dispone lo siguiente:

“ARTICULO 2o.- En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la Administración Pública Centralizada:

- I. Secretarías de Estado;*
- II. Departamentos Administrativos, y*
- III. Consejería Jurídica.”¹⁴*

“ARTICULO 26.- Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

*Secretaría de Gobernación
Secretaría de Relaciones Exteriores
Secretaría de la Defensa Nacional
Secretaría de Marina
Secretaría de Seguridad Pública
Secretaría de Hacienda y Crédito Público...*

“ARTÍCULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

*...
XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las*

¹⁴ Reformado, D.O.F. 15 de mayo de 1996.

leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

...

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”¹⁵

En este mismo contexto legal la Ley del Servicio de Administración Tributaria, establece:

“Artículo 1o. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.”

“Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.”¹⁶

“Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

...

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;...”

De la lectura de estos preceptos legales se desprende que en materia tributaria, la secretaría de Estado encargada de administrar los impuestos federales es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien ejerce dicha administración de los impuestos federales a través de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria.

3) Que no tengan destino específico.

Los impuestos federales que no tienen destino específico, son los indicados en el inciso 1), lo anterior, en virtud de que ninguna ley señala un destino específico para tales impuestos. En este mismo contexto, la autoridad administrativa a través de su página

¹⁵ Reformado, D.O.F. 21 de febrero de 1992.

¹⁶ Reformado, D.O.F. 12 de junio de 2003.

de internet www.sat.gob.mx, ha publicado el siguiente cuadro, donde hace del conocimiento de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, cuales son los saldos a favor contra los que procede aplicar la compensación universal.

Cuadro No. 3

IMPUESTOS CONTRA LOS QUE SE PUEDE COMPENSAR								
SALDO A FAVOR EN:	ISR propio	IVA propio	Impac	IEPS propio	Tenencia de aeronaves	Retención de ISR	Retención de IVA	Retención IEPS
ISR propio	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IVA propio (1)	Sí	No*	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Impac	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
IETU**	Si	No	No	No	No	No	No	No
IDE**	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Si

Fuente: Página web www.sat.gob.mx

Procedencia de la compensación de los saldos a favor de IVA contra otros impuestos federales.

(1) El primer párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá llevar a cabo la compensación, contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, lo que significa, que se podrá compensar los saldos a favor del IVA, contra las cantidades determinadas a cargo del contribuyente, originadas por cualquiera de los impuestos federales y cantidades retenidas, indicadas en el cuadro anterior, con excepción de las retenciones efectuadas por concepto de este mismo impuesto, lo anterior, en virtud de que por disposición expresa de la ley en comento, no procede su compensación, como se podrá apreciar en el penúltimo párrafo del artículo 1-A de este ordenamiento legal, el cual es del tenor literal siguiente:

“El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna, salvo lo dispuesto en la fracción IV de este artículo.”

Procedencia de la compensación de los saldos a favor de IVA contra cantidades determinadas a cargo en ejercicios anteriores.

* Se podrá compensar las cantidades determinadas a favor por concepto del Impuesto al Valor Agregado, contra las cantidades determinadas a cargo por este mismo impuesto, considerando el criterio 97/2004/IVA, el cual, señala textualmente lo siguiente:

Criterio 97/2004/IVA *Compensación de impuesto al valor agregado. Casos en que procede.*

El saldo a favor del impuesto al valor agregado de un ejercicio posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a ejercicios anteriores, con sus respectivos actualización y recargos, de conformidad con el artículo 23, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, con relación al artículo 1o. del mismo ordenamiento.

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

Procedencia de la compensación de los saldos a favor de IVA contra cantidades determinadas a cargo en el mismo periodo.

Cabe destacar que la regla de resolución miscelánea fiscal para 2007, 2.2.7., publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Abril de 2007, vigente en la anualidad, otorga la facilidad a los contribuyentes que opten por extinguir sus obligaciones de pago mediante la institución jurídica de la compensación, consistente en aplicar en compensación las cantidades que tengan a su favor, contra saldos determinados a su cargo del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que hayan manifestado el saldo a favor con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

Al efecto, la regla de carácter general 2.2.7., establece literalmente lo siguiente:

“2.2.7. *Para los efectos de los artículos 6o. de la Ley del IVA y 23 del CFF, 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.”*

Procedencia de la compensación de los saldos a favor de IEPS contra cantidades determinadas a cargo por el mismo impuesto.

(2) La compensación de las cantidades determinadas a favor del contribuyente por concepto del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, deberá efectuarse en los términos de los párrafos tercero, cuarto y quinto del artículo 5 de la Ley de la materia, los cuales establecen al respecto lo siguiente:

“Artículo 5.

...

Quando 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.

Quando 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.”

** Análisis pro ducto de la aportación personal del suscriptor de la presente investigación.

De la transcripción literal de estos preceptos legales, se desprende que los saldos a favor del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, únicamente se podrán compensar contra las cantidades determinadas a cargo del contribuyente, por concepto de este mismo impuesto, y en el supuesto caso, de que el contribuyente no aplique en compensación el saldo determinado a su favor, contra el impuesto que le correspondiera pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo, hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

En resumen, como se podrá apreciar en el recuadro anterior, la compensación universal de los saldos determinados a favor de los contribuyentes, procede contra las cantidades determinadas a su cargo, como se indica a continuación:

 Procede la compensación del ISR, contra todos los impuestos federales y retenciones indicados en el cuadro que antecede, excepto contra las retenciones de IVA.

- 📖 Es procedente la compensación del IVA contra todos los impuestos federales antes indicados, excepto contra las retenciones de este mismo impuesto.
- 📖 Los saldos a favor del IVA se pueden compensar contra los distintos impuestos federales y cantidades determinadas a su cargo por concepto de este mismo impuesto, siempre que dichas cantidades a cargo, se hayan determinado en periodos anteriores.
- 📖 Las cantidades a favor del Impuesto al Activo, se pueden compensar contra las cantidades a cargo de todos los impuestos federales, indicados en el cuadro anterior, excepto contra retenciones de IVA.
- 📖 Por disposición expresa de la ley del IEPS, los saldos a favor de este impuesto, únicamente se pueden compensar, contra cantidades a cargo del contribuyente originadas por este mismo impuesto.
- 📖 Procede la compensación de las cantidades a favor del Impuesto Sobre Tenencia de Aeronaves, contra todos los impuestos federales indicados en el recuadro anterior, excepto, contra las retenciones del IVA.

Asimismo, la autoridad administrativa a través de su página de internet, hace del conocimiento de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, cuales son los pagos realizados indebidamente, contra los que procede aplicar la compensación universal. Para tales efectos publicó en la citada página, el cuadro siguiente:

Cuadro No. 4

IMPUESTOS CONTRA LOS QUE SE PUEDE COMPENSAR								
PAGO INDEBIDO EN:	ISR propio	IVA propio	Impac	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	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Impac	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IEPS propio	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Tenencia de aeronaves	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de ISR (2)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de IVA	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de IEPS	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí

Fuente: Página web www.sat.gob.mx

Del análisis realizado a la tabla que antecede, y de acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que procede la compensación las cantidades pagadas indebidamente, contra cualquier tipo

de impuesto federal y cantidades retenidas, indicadas en el recuadro anterior, entendiéndose, como cantidades pagadas indebidamente o pago de lo indebido, aquellas cantidades pagadas a la federación cuando no se tiene la obligación de pago o cuando dicha obligación ya fue cumplida y posteriormente se efectúa un nuevo pago por el mismo concepto.

2.3.2. Cantidades a favor y a cargo que no son susceptibles de compensar.

De la interpretación a *contrario sensu* del artículo 23 del ordenamiento legal invocado, se desprende que las cantidades a favor del contribuyente que no se podrán compensar bajo el esquema de la compensación universal, de acuerdo con la página del SAT (www.sat.gob.mx), son las siguientes:

- a) Contribuciones federales.
- b) Crédito al Salario.
- c) Diferencias a favor de asalariados.
- d) Crédito diesel.
- e) Impuestos federales cobrados por entidades federativas.

Para mayor precisión a continuación se mencionan las cantidades que no pueden ser sujetas de la institución de la compensación universal y los motivos:

- a) **Contribuciones federales.** No procede la compensación universal de saldos a favor que deriven de las contribuciones federales que se indican a continuación, de acuerdo con el artículo 2 del CFF:
 - ♣ Las aportaciones de seguridad social.
 - ♣ Las contribuciones de mejoras.
 - ♣ Los derechos.
 - ♣ Los productos y aprovechamientos.
- b) **Crédito al salario.** Los saldos a favor de crédito al salario no son susceptibles de compensación, en virtud de que el crédito al salario no es un impuesto federal, ni un saldo a favor o pago de lo indebido, sino más bien se trata de cantidades determinadas por el retenedor y entregadas al trabajador de conformidad con la mecánica que se establece en el artículo 115 de la ley del ISR, el cual también contempla la forma en que el retenedor podrá recuperar esas cantidades entregadas, a saber, el retenedor podrá acreditar dichas cantidades del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio determinado a su cargo o del retenido a terceros.
- c) **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 de que los retenedores de conformidad con el artículo 116 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 y cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador, éste podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia el importe que le hubiera, en su caso, compensado.

Como se podrá apreciar, en caso de que el retenedor no pueda compensar el saldo a favor obtenido por un trabajador, dicho trabajador únicamente podrá solicitarlo en devolución, esto por disposición expresa de la ley en mención.

- d) **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, sino más bien, de un estímulo fiscal otorgado a las personas que adquieran diesel para su consumo final, de conformidad con la fracción VI del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS pagado por la adquisición de diesel o en su defecto, solicitar la devolución de dicho importe pagado por concepto de IEPS, siempre y cuando se cumplan con los requisitos indicados por la propia fracción VI en mención.
- e) **Impuestos federales cobrados por entidades federativas.** Es improcedente la compensación de los saldos a favor que deriven de impuestos federales administrados por entidades federativas, que hayan celebrado convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal, en virtud de que no los administra la misma autoridad administrativa, los cuales se indican a continuación:
- a) El ISR causado por los contribuyentes que tributen bajo el Régimen fiscal de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), de conformidad con el último párrafo de la fracción VI, del artículo 139 de la Ley del ISR.
 - b) El IVA causado por REPECOS, de conformidad con el noveno párrafo del artículo 2-C, de la Ley del IVA.
 - c) El 5% del ISR causado por personas físicas que tributen bajo el régimen intermedio, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 136 Bis de la Ley del ISR.
 - d) El 5% del ISR causado por contribuyentes que obtengan ingresos por enajenación de bienes, de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 154 Bis de la Ley del ISR.

- e) El Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos (excepto aeronaves), causado por contribuyentes tenedores o usuarios de vehículos a que se refiere la ley de la materia, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 1 y artículo 16-A de la ley en mención.
- f) El Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) causado por contribuyentes que enajenen automóviles nuevos o realicen la importación definitiva al país de automóviles, de acuerdo con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 4 y penúltimo párrafo del artículo 14 de la ley de la materia.

Tampoco se podrán compensar bajo el esquema de la compensación universal, por disposición expresa de ley, los saldos a favor y retenciones que a continuación se mencionan:

- a) Retenciones de IVA.
 - b) Saldos a favor de IVA contra saldos a cargo de IVA, generados con posterioridad al saldo a favor (Compensación de IVA contra IVA).
 - c) Saldos a favor de IEPS.
 - d) Saldos a favor de IVA provenientes del suministro de agua para uso doméstico.
 - e) Saldos a favor, que se hayan solicitado en devolución.
 - f) Saldos a favor, cuyo derecho para hacer efectivo el cobro haya prescrito.
 - g) Saldos a favor originados por impuestos retenidos en exceso (pago de lo indebido).
- a) Retenciones de IVA.** Es improcedente la compensación de cantidades a favor del contribuyente, contra las retenciones de IVA, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual es del tenor literal siguiente:

“El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna, salvo lo dispuesto en la fracción IV de este artículo.”

De la transcripción literal de este precepto legal, se desprende que por disposición expresa de la ley específica del Impuesto al Valor Agregado, la compensación universal no procede contra las retenciones que efectúen los contribuyentes por concepto de este impuesto, salvo que se trate de personas morales con un programa autorizado PITEX, o de operación de

la industria maquiladora de exportación, o régimen similar en la legislación aduanera, o sean e mpresas de la indu stria automotriz Terminal o manufacturera de vehículos de au totransporte o de autopartes para introducción a d epósito fiscal, de c onformidad con la fracción IV del artículo en comento.

- b) Saldos a favor de IVA contra saldos a cargo de IVA, generados con posterioridad al saldo a favor (Compensación de IVA contra IVA).** Tampoco procede la compensación de los saldos a favor de IVA, contra las cantidades que resulten a c argo del contribuyente, originadas por concepto de este mismo impuesto en meses posteriores a la presentación del saldo a su favor, lo anterior, en virtud de que la ley específica de la materia así lo dispone en el primer párrafo del artículo 6°, el cual se transcribe textualmente a continuación:

“Artículo 6o. Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, ...”

Como se podrá apreciar, este artículo 6° de la ley del Impuesto al Valor Agregado, da la denominación de “acreditamiento”, al supuesto caso, de que el contribuyente aplique el saldo autodeterminado a su favor, contra el impuesto determinado a su cargo en los meses siguientes, imposibilitando de esta manera, que opere la figura de la compensación universal en esta hipótesis jurídica.

- c) Saldos a favor de IEPS.** Del mismo modo, es improc edente la compensación de los saldos a favor del IEPS, c ontra cualquier otro impuesto federal o pago de lo indebido, en razón de que el cuarto párrafo del artículo 5° de la ley de la mat eria lo prohíbe expresamente, como se podrá apreciar de la transcripción literal del citado precepto legal:

“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.”

Robustece la aseveración anterior lo di spuesto por el último párrafo del artículo 5° en mención, el cual establece lo siguiente:

“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.”

Es importante mencionar que en caso de que el contribuyente no compense un saldo a su favor del IEPS, contra importes determinados a

su cargo por este mismo impuesto, ya sea en el mismo periodo o en los dos siguientes, perderá el derecho a la compensación por el importe que pudo haber aplicado, esto, de conformidad con el quinto párrafo del citado artículo 5° de la ley específica, el cual establece lo siguiente:

“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.”

- d) **Saldos a favor de IVA provenientes del 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, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud, de que dicho precepto legal únicamente contempla la posibilidad de solicitar en devolución el citado saldo a favor, el cual, deberá destinar 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.
- e) **Saldos a favor, que se hayan solicitado en devolución.** Es improcedente la compensación de las cantidades que se hayan solicitado en devolución, de conformidad con el párrafo cuarto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en razón de que el contribuyente obtendría un doble beneficio por el mismo saldo a favor; el primero por la obtención de la devolución del saldo a favor en cantidad líquida, y el segundo, por la disminución real de sus deudas hasta por el importe de dicho saldo a favor.
- f) **Saldos a favor, cuyo derecho para hacer efectivo el cobro haya prescrito.** No se podrán compensar las cantidades a favor cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, así reza el cuarto párrafo del multicitado artículo 23 del Código Tributario, y al respecto, el primer párrafo del artículo 146 del ordenamiento legal en comento señala al respecto, que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido, de lo anterior, se concluye que no se podrán compensar las cantidades a favor cuando hayan transcurrido cinco años contados a partir de la fecha en que dicho saldo a favor pudo ser legalmente exigido.
- g) **Saldos a favor originados por impuestos retenidos en exceso (pago indebido).** No es procedente la compensación universal de los impuestos retenidos en exceso (pago indebido), en virtud, de que quien efectuó la erogación real de ese impuesto retenido es un tercero; robustece esta aseveración, el primer párrafo del artículo 23 del Código Tributario, el cual establece que únicamente procede la devolución a quienes se les hubiere

retenido la contribución de que se trate, por tanto, es de concluirse que quien traslado el impuesto ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tiene derecho a disponer de un saldo a favor que no le corresponde.

2.3.3. Procedencia de la compensación contra los accesorios de las contribuciones.

De una interpretación gramatical del primer párrafo del artículo 23 del Código Tributario, se puede aseverar que el contribuyente también podrá efectuar la compensación de las cantidades que tenga a su favor, contra los accesorios de las cantidades que determine a su cargo, es decir, contra la actualización y recargos originados por la falta de pago oportuno, establecidos por el artículo 21 del ordenamiento legal invocado, el cual se transcribe a continuación para mayor ilustración:

*“**Artículo 21.-** 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, 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 período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate.”*

No obstante lo anterior, el artículo 9 del Reglamento del Código Tributario, establece al respecto lo siguiente:

*“**ARTICULO 9o.-** No se causarán 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 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.”

Este precepto legal otorga al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria el beneficio de omitir el pago total de los recargos que establece el artículo 21 del Código Tributario, cuando al pagar en forma extemporánea compense un saldo a su favor, siempre que

dicho saldo a su favor se haya originado antes de la fecha de pago de la contribución a su cargo.

Asimismo, señala que únicamente se pagarán recargos, cuando el saldo a favor del contribuyente, se hubiera originado con posterioridad a la fecha del saldo a su cargo, por el periodo comprendido entre la fecha de pago de la contribución y la fecha en que se origino el saldo a su favor.

2.3.4. Actualización de las cantidades a compensar.

Del mismo modo, el artículo 23 en análisis, también señala que las cantidades a favor del contribuyente, sujetas a la compensación, deberán actualizarse conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo ordenamiento legal en mención, por el periodo transcurrido 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.

Al efecto el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 17-A.- 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.”

De la interpretación armónica de los artículos 17-A y 23 del Código Tributario, se desprende que la actualización de las cantidades a favor del contribuyente susceptibles de compensación deberá actualizarlas por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior en que realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, entre el mes inmediato anterior a aquel en que la compensación se realice.

En este orden de ideas, el factor de actualización se determinará conforme a lo siguiente:

$$\left(/ \right) \frac{\text{INPC del mes inmediato anterior a aquel en que la compensación se realice.}}{\text{INPC del mes inmediato anterior a aquel en que se realizó la declaración que contenga el saldo a favor.}} \left(= \right) \text{Factor de Actualización}$$

Es importante señalar, que en los casos en que el INPC del mes inmediato anterior a la fecha en que se realizó la compensación, no se haya publicado en el Diario Oficial de la Federación, se aplicará el último INPC que se haya publicado, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 17-A en comento, el cual establece:

“En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.”

Cabe mencionar que el factor de actualización deberá calcularse hasta el diezmilésimo, de conformidad con el último párrafo del citado artículo 17-A del Código Tributario, el cual señala textualmente:

“Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.”

En este mismo contexto legal el artículo 7 del Reglamento del ordenamiento legal en comento, establece al respecto, lo siguiente:

“Artículo 7o.- Para los efectos del artículo 17-A del Código, el factor de actualización a que el mismo se refiere deberá calcularse hasta el diezmilésimo.”

Asimismo, es de señalar que cuando el resultado de la operación para determinar el factor de actualización sea menor a 1, se aplicara la unidad, de conformidad con lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo 17-A en cita, el cual literalmente establece:

“Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.”

2.3.5. Procedencia de la compensación del remanente originado por una compensación parcial de un saldo a favor.

Es procedente la compensación de las cantidades a favor del contribuyente, derivadas de una o más compensaciones parciales de dichas cantidades (también conocida como remanente), lo anterior, de conformidad con el artículo 13 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual es del tenor literal siguiente:

“ARTICULO 13.- Cuando en los términos del artículo 23 del Código, el contribuyente efectúe la compensación total o parcial de cantidades a favor derivadas de una misma contribución, deberá hacerlo ante la autoridad recaudadora correspondiente. Efectuada

parcialmente la compensación, podrá continuar aplicando el saldo a y favor en pagos futuros.”

2.3.6. Requisitos para efectuar la compensación.

De la lectura a la parte final del primer párrafo del multicitado artículo 23 del Código en comento, el cual establece textualmente lo siguiente: *“Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.”*, se desprenden los siguientes requisitos que se deberán satisfacer para la presentación del aviso de compensación:

- a) Presentar el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a la fecha de presentación de la declaración en que se haya efectuado la compensación de las cantidades a favor.
- b) Presentar junto con el aviso de compensación, la documentación indicada en la misma forma oficial.

a) Presentación del aviso de compensación.

A diferencia de lo dispuesto por el Código Tributario publicado con fecha 31 de diciembre de 1981, que no contemplaba la presentación del aviso de compensación, el Código vigente en la actualidad establece como uno de los requisitos para poder llevar a cabo la compensación, la presentación del citado aviso, en un plazo no mayor a cinco días hábiles contados a partir de la presentación de la declaración en que se haya efectuado la compensación de las cantidades a favor, el cual, deberá presentarse mediante la forma fiscal 41, ante el módulo de atención fiscal o de recepción de trámites fiscales, ubicado dentro de la circunscripción territorial de la administración que le corresponda a su domicilio fiscal, lo anterior, de conformidad con las reglas de la resolución miscelánea fiscal para 2007, 1.3., 1.4. y 2.2.5., publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Abril de 2007, y modificada la regla 2.2.5. en la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada en el D.O.F., el 15 de febrero de 2008, las cuales establecen al respecto lo siguiente:

“2.2.5. Para los efectos del artículo 23 del CFF, el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41. ...

La documentación e información a que se refiere esta regla deberá presentarse ante la ALAC, ante la Administración Regional de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, ...”

“1.3. La presentación de los documentos que deba hacerse ante la ALAC o ante la Administración Regional de Grandes Contribuyentes, según corresponda, se hará por conducto de los módulos de atención fiscal o de recepción de trámites fiscales ubicados dentro de la circunscripción territorial de la administración

que corresponda de conformidad con el Reglamento Interior del SAT, cumpliendo con las instrucciones de presentación que se señalen en los módulos.

Los contribuyentes que deban presentar declaraciones, avisos, manifestaciones o cualquier otra información ante la Administración Regional de Grandes Contribuyentes, podrán hacerlo ante la ALAC que corresponda a su domicilio fiscal, cuando dentro de la circunscripción territorial de esta sede no exista Administración Regional de Grandes Contribuyentes.”

“1.4. Cuando en las disposiciones fiscales se establezca la obligación de presentar avisos o manifestaciones ante las autoridades administradoras o recaudadoras, sin que en alguna disposición administrativa se precise dicha autoridad competente para su presentación, tales avisos o manifestaciones se presentarán ante la ALAC de acuerdo con lo establecido en la regla 1.3.”

Es de mencionar que la citada forma fiscal, señala las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, así como las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, ante las cuales puede el contribuyente presentar el aviso de compensación, atendiendo a la circunscripción territorial de la administración que le corresponda a su domicilio fiscal, las cuales se enuncian a continuación, en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 5

CLAVES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES							
ADMINISTRACIONES LOCALES DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE (ALAC)							
01 CELAYA	08 URUAPAN	21 PUEBLA SUR	31 CD. GUADALUPE	41 TIJUANA	51 TORREÓN	61 AGUASCALIENTES	71 OAXACA
02 LEÓN	11 NORTE DEL D.F.	22 TLAXCALA	32 REYNOSA	42 MEXICALI	52 SALTILLO	62 COLIMA	72 CAMPECHE
03 MORELIA	12 CENTRO DEL D.F.	23 PUEBLA NORTE	33 TAMPICO	43 LA PAZ	53 CD. JUÁREZ	63 GUADALAJARA	73 CANCÚN
04 QUERÉTARO	13 SUR DEL D.F.	24 JALAPA	34 TUXPAN	44 CULIACÁN	54 CHIHUAHUA	64 TEPEC	74 VILLA HERMOSA
05 PACHUCA	14 ORIENTE DEL D.F.	25 VERACRUZ	35 SAN PEDRO	45 CD. OBREGÓN	55 DURANGO	65 CD. GUZMÁN	75 MÉRIDA
06 SAN LUIS POTOSÍ	15 NAUCALPAN	26 COATZACOALCOS	36 MONTERREY	46 HERMOSILLO	56 ZACATECAS	66 GUADALAJARA SUR (TLAQUEPAQUE)	76 TUXTLA GUTIÉRREZ
07 IRAPUATO	16 TOLUCA	27 ACAPULCO	37 NUEVO LAREDO	47 ENSENADA	57 PIEDRAS NEGRAS	67 ZAPOPAN	77 CHETUMAL
		28 CUERNAVACA	38 MATAMOROS	48 LOS MOCHIS		68 PUERTO VALLARTA	78 TAPACHULA
		29 CORDOBA	39 CD. VICTORIA	49 MAZATLÁN			
		30 IGUALA		50 NOGALES			
ADMINISTRACIONES LOCALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES							
81 HERMOSILLO	87 CHIHUAHUA	93 VERACRUZ					
82 CULIACAN	88 NORTE DEL D.F.	94 GUADALAJARA					
83 CELAYA	89 NAUCALPAN	95 GUADALUPE					
84 OAXACA	90 ORIENTE DEL D.F.	96 CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES					
85 TIJUANA	91 PUEBLA						
86 TORREÓN	92 MÉRIDA						

Fuente: Reverso de la forma oficial 41 (Aviso de compensación).

En este mismo sentido, el párrafo segundo, del artículo primero, y el párrafo segundo, del artículo segundo del acuerdo por el que se establece la circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha el 2 de noviembre de 2005, precisan con mayor claridad la circunscripción territorial que corresponde a cada una de estas unidades administrativas.

Cabe destacar, que el aviso de compensación podrá presentarse con posterioridad al plazo de los cinco días, establecido por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, con apego a la regla de carácter general 2.2.5., la cual con templa los plazos máximos para la presentación del citado aviso, mediante la tabla que a continuación se transcribe:

Cuadro No. 6

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieren efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y Séptimo día siguiente
3 y 4	Octavo y Noveno día siguiente
5 y 6	Décimo y Décimo Primer día siguiente
7 y 8	Décimo Segundo y Décimo Tercer día siguiente
9 y 0	Décimo Cuarto y Décimo Quinto día siguiente

Fuente: Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada en el D.O.F el 25 de abril de 2007.

Con la finalidad de comprender con mayor claridad los plazos máximos de presentación del aviso de compensación, establecidos por la tabla que antecede, se realiza el siguiente análisis en atención al sexto dígito numérico de la clave del RFC:

Cuadro No. 7

Sexto dígito numérico del RFC terminado en:	Número de días adicionales al plazo establecido por el art. 23 del CFF, para presentar el aviso de compensación.
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
0	10

Fuente: Cuadro de análisis producto de la aportación personal del suscriptor de la presente investigación.

En caso de que el contribuyente omita presentar el aviso de compensación dentro de los plazos establecidos para tal efecto por el artículo 23 del Código Fiscal, así como en la regla 2.2.5., de la resolución miscelánea para 2007, la autoridad administrativa podrá sancionar a los contribuyentes omisos, de conformidad con la fracción I del artículo 81 en relación con la fracción I, inciso c) del artículo 82, del mismo ordenamiento legal, las cuales establecen literalmente lo siguiente:

“Artículo 81.- *Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:*

I. *No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. ...”*

Artículo 82.- *A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el Artículo 81, se impondrán las siguientes multas:*

I. Para la señalada en la fracción I:

...

c) *De \$8,220.00 a \$16,430.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.”*

Como se podrá observar, la sanción económica por la omisión en la presentación del aviso de compensación oscila entre los \$8,220.00 y los \$16,430.00.

Sin embargo, si el contribuyente cumple con la presentación del aviso de compensación antes de que la autoridad administrativa emita la sanción correspondiente, o compruebe haber omitido la presentación del citado aviso como consecuencia de caso fortuito o fuerza mayor, no se le impondrá multa alguna, de conformidad con el artículo 73 del mencionado código, el cual es del tenor literal siguiente:

“Artículo 73.- *No se impondrán multas cuando 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.”*

Formalidades que deberá cumplir la forma oficial 41

La forma fiscal 41, deberá presentarse debidamente requisitada, en los términos y condiciones precisados para tal efecto en la misma forma oficial, la cual, en su apartado 3 denominado “Instrucciones”, señala en que consisten las formalidades que deberán cubrirse para el correcto llenado de la citada forma, mismas que se transcriben a continuación:

1. *“Este aviso será llenado a máquina. Únicamente se harán anotaciones dentro de los campos para ello establecidos.*
2. *Este aviso se deberá presentar en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, de Grandes Contribuyentes o Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes según corresponda, de acuerdo con su domicilio fiscal.*
3. *Los contribuyentes personas físicas, que cuenten con la Clave Única de Registro de Población (CURP), la anotarán a 18 posiciones en el espacio correspondiente.*
4. *Los datos referentes a fechas se anotarán utilizando dos números arábigos para el día, dos para el mes y cuatro para el año.*

Ejemplo: Ejercicio fiscal 2004

MES	AÑO	MES	AÑO
01	2004	12	2004
	DÍA	MES	AÑO
	25	03	2005

Fecha de presentación: 25 de marzo de 2005.

5. Se presentará un aviso de compensación por cada:
 - ❖ Ejercicio o periodo en que se aplica la compensación.
 - ❖ Tipo de contribución, aprovechamiento o producto que compensa.
6. **COMPLEMENTARIO.** Se presentará aviso de compensación complementario, cuando se **modifique** la declaración de la que proviene la cantidad que compensa y/o la cantidad compensada en una declaración complementaria y deberá señalar el número progresivo que le corresponda en el recuadro **COMPLEMENTARIO NÚMERO.** Ejemplo: 01, 02, 03, etc. Asimismo, deberá proporcionar la información completa de la forma fiscal, tanto la corregida como la que no se modifica.

Quando se trate de un aviso complementario, indicar el **NÚMERO DE CONTROL** asignado por la autoridad, al aviso anterior.

7. Si se compensan de uno a dos importes de una misma contribución, se presentará un solo aviso, indicando la información relativa a cada uno de dichos importes. En el caso de ser más de dos importes a favor los que se compensan, se deberán utilizar formas adicionales, anotando en la primera forma el número total de importes que se compensan.
8. Los contribuyentes que presenten por primera vez un aviso de compensación, o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a aquella ante la que lo venían presentando, acompañarán original o copia certificada y fotocopia del documento (acta constitutiva o poder notarial), que acredite la personalidad del representante legal que promueve (el original o la copia certificada es únicamente para cotejo). Cuando se sustituya o se designe otro representante legal, se anexará original o copia certificada y fotocopia del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción (el original o la copia certificada es únicamente para cotejo).
9. En caso de fusión o escisión, fotocopia del acta de protocolización ante notario público. Sólo tratándose de la primera promoción que realice.
10. Cuando el contribuyente presente declaración(es) a través de medios electrónicos, no será necesario que acompañe ejemplares impresos de las mismas, sólo se proporcionará el folio de la declaración donde se generó el saldo a favor, excepto cuando en la Guía de Requisitos y Trámites Fiscales, Trámite 6 señale en forma expresa la presentación de declaraciones.

Para cualquier aclaración en el llenado de esta forma fiscal, puede obtener información de Internet en las siguientes direcciones: www.shcp.gob.mx www.sat.gob.mx o hacer contacto mediante las direcciones de correo electrónico: asisnet@shcp.gob.mx asisnet@sat.gob.mx o comunicarse al Servicio de Atención Telefónica Personal en el Distrito Federal y área conurbada: 52 27 02 97, en Monterrey, N. L. y área conurbada: 83 18 04 56, en Guadalajara, Jal. y área conurbada: 36 48 02 09, del resto del país, sin costo: 01 800 904 5000 o bien al Servicio de Atención Telefónica Automática en el Distrito Federal y área

conurbada: 91 57 67 40, en Monterrey, N. L. y área conurbada: 82 21 66 60, en Guadalajara, Jal. y área conurbada: 37 70 71 40, en Puebla, Pue. y área conurbada: 22 46 45 14, del resto del país, sin costo: 01 800 SAT 2000 (01 800 728 2000); Denuncias sobre posibles actos de corrupción 01 800 335-4867 o bien a la dirección de correo electrónico: denuncias@sat.gob.mx o en su caso, acudir a los Módulos de las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente.”

b) Documentación que deberá presentarse adjunta al aviso de compensación.

El artículo 23 del Código Tributario, establece en su primer párrafo, que el aviso de compensación deberá presentarse acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

Como quedo precisado en párrafos anteriores, la forma oficial para la presentación del aviso de compensación, es la referida forma 41, la cual señala en su apartado 4, denominado “Documentación que deberá acompañar a la forma fiscal 41”, del reverso de dicha forma, lo siguiente: “La documentación que acompañará a la Forma Fiscal 41 “Aviso de Compensación”, la podrá consultar en la página de Internet del SAT (www.sat.gob.mx) Opciones: Información Fiscal, Trámites, Guía de Requisitos y Trámites Fiscales, TRÁMITE 6 Devoluciones y Compensaciones, o en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente o de Grandes Contribuyentes más cercana a su domicilio.”

En este contexto legal, la autoridad administrativa mediante la citada página de internet, señala en la guía de requisitos y trámites fiscales, la documentación que deberá adjuntarse al presentar la forma oficial 41.

Del análisis efectuado a la referida guía de requisitos y trámites fiscales, se observó que existe documentación que se solicita en todos los trámites de compensación, independientemente del tipo de impuesto del que procedan, las cuales se enuncian a continuación:

1. Forma fiscal 41 “Aviso de Compensación” (duplicado).
2. Tratándose de la primera vez que solicita compensación o lo haga ante una Unidad Administrativa diferente a la que venía presentado, 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.
3. Cuando se sustituya o designe otro representante legal, 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.
4. Original y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o del representante legal (Credencial de Elector, Certificado de Matrícula Consular o Pasaporte vigente).

5. Tratándose de declaraciones provisionales o del ejercicio, presentadas con más de 5 años de antigüedad, adicionalmente a la fotocopia, deberá presentar formato con sello original de la institución bancaria.
6. Tratándose de remanentes se presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita.

Notas: Tratándose de contribuyentes dictaminados, en el apartado 3 “Información de la Declaración en que se compensó” del formato 41, se señalarán los datos del pago a que se refiere la fracción V de la Regla 2.17.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal 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 se utilizarán únicamente para cotejo, por lo que deberán devolverse al contribuyente por el personal receptor.

En este mismo sentido, la citada regla 2.2.5., de resolución miscelánea fiscal para 2007, señala:

2.2.5. *“Para los efectos del artículo 23 del CFF, el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41, acompañada, según corresponda de los Anexos 1, 1-A, 2, 3, 5 y 6 de las formas oficiales 32 y 41. ...”*

De la transcripción literal de este precepto legal, se desprende que adicionalmente deberá acompañar al aviso de compensación, el anexo que corresponda al tipo de impuesto del que provenga el saldo a favor.

En otras palabras, dependiendo del tipo de impuesto deberá acompañarse los anexos siguientes:

- Anexo 1, para saldos a favor de IVA correspondientes a periodos de 2005 y posteriores.
- Anexo 1-A, para saldos a favor de IVA correspondientes a periodos de 2004 y anteriores.
- Anexo 2, para saldos a favor de IMPAC por recuperar de ejercicios anteriores.
- Anexo 3, para saldos a favor de IMPAC por recuperar de ejercicios anteriores de empresas controladoras y controladas.
- Anexos 5 y 6, para saldos a favor de IEPS.

Como se podrá observar del análisis anterior, no existe ningún anexo que deba acompañar a los avisos de compensación cuyo saldo a favor provenga del ISR o IMPAC, por tal motivo, cuando se presente este tipo de promociones, únicamente

deberá acompañarse al aviso de compensación, la documentación referida en la guía de requisitos y tramites fiscales.

Por otra parte, del análisis a la citada guía de requisitos y trámites fiscales, se observó, que dependiendo del tipo de impuesto del que provenga el saldo a favor, el contribuyente deberá presentar adjunto a su aviso de compensación, la documentación que a continuación se indica:

a) Tratándose de avisos de compensación del Impuesto Sobre la Renta:

1. Si realizó la compensación de saldos a favor bajo el esquema de "Compensación Universal" a que se refiere la regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, deberá registrar en la parte inferior de la forma fiscal 41 "Aviso de Compensación", a máquina o de manera impresa, la siguiente leyenda: *"Se presentó declaración de corrección de datos de compensación contra (IVA de Actos accidentales o IEPS Retenido, según se trate), en términos de la regla 2.2.7, con fecha (dd-mm-aaaa) y con número de operación..."*.
2. Tratándose de declaraciones en las que se manifieste el saldo a favor correspondiente al ejercicio 2001 o anteriores, fotocopia de la declaración del ejercicio normal y/o complementaria presentada ante institución bancaria autorizada.
3. 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 de Código Federal de Procedimientos Civiles.

4. Escrito en el que se manifieste la proporción de su participación en la copropiedad y nombre del representante común (Solo para ejercicio 2002).
5. En los casos de avisos complementarios por modificaciones en el propio formato, saldo a favor, importe compensado, tipo de impuesto o fecha de las declaraciones en las que se manifiesta el saldo a favor o se aplica la compensación, deberá observar las siguientes consideraciones:
 - a) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 y posteriores, se presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita

- b) Si el aviso complementario es derivado de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el aviso de compensación por duplicado acompañado de la declaración complementaria que corresponda.
- c) Si el aviso complementario se origina con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 en adelante, se presentará el formato 41 con los datos que en el propio formato se indican.
- d) Si el aviso complementario es motivado por modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el formato 41 acompañado de la declaración complementaria respectiva.
- e) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en los datos del formato 41 presentado originalmente, únicamente entregará el Aviso de compensación con los datos que en el propio formato se indican.
- f) Adicionalmente a los documentos referenciados con anterioridad, el aviso complementario se acompañará de los documentos que se establecen en el trámite 6, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación.

Las personas físicas que pretendan compensar los saldos autodeterminados a su favor, además, deberán señalar en su declaración anual del ejercicio (forma oficial 13 o 13-A), como opción elegida para recuperar dichos saldos a favor, la figura de la compensación, de lo contrario no podrán extinguir sus obligaciones tributarias mediante la institución jurídica materia de esta investigación. Esta aserción encuentra sustento jurídico en la regla 2.2.2., de Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, modificada en la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea fiscal para 2007, publicada en el D.O.F., el 31 de diciembre de 2007, misma que se transcribe en forma literal:

“2.2.2. 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.”

En caso de que el contribuyente haya elegido la opción de la compensación para recuperar su saldo a favor, y no tenga impuestos a su cargo o créditos fiscales contra

que compensar, la regla 2.2.8., de la Resolución Miscelánea en comento, modificada en la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea fiscal para 2007, publicada en el D.O.F., el 31 de diciembre de 2007, otorga a las personas físicas la facilidad de cambiar la opción elegida y optar por recuperar dichos saldos a favor mediante la figura de la devolución, como se podrá apreciar de la transcripción de la citada regla:

“2.2.8. *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 el quinto párrafo de la regla 2.2.2.”*

b) Tratándose de avisos de compensación del Impuesto al Valor Agregado:

1. Si realizó la compensación de saldos a favor bajo el esquema de “Compensación Universal” a que se refiere la regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, deberá registrar en la parte inferior de la forma fiscal 41 "Aviso de Compensación", a máquina o de manera impresa, la siguiente leyenda: *“Se presentó declaración de corrección de datos de compensación contra (IVA de Actos accidentales o IEPS Retenido, según se trate), en términos de la regla 2.2.7, con fecha (dd-mm-aaaa) y con número de operación...”*.
2. Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto acreditable retenido o pagado, (constancias de retenciones con firma autógrafa, en su caso, sello original, etc.).
3. Tratándose de avisos de compensación con saldos a favor del ejercicio 2002, con saldos pendientes de acreditar de ejercicios anteriores, fotocopia de las declaraciones provisionales y del ejercicio (normales y complementarias) del ejercicio fiscal cuyo saldo a favor se acumulo.
4. Anexo 1 de las formas fiscales 32 y 41 "Determinación del saldo a favor del IVA" (duplicado), para saldos a favor de períodos correspondientes a 2005 y posteriores.
5. Anexo 1-A de las formas fiscales 32 y 41 “Determinación del Saldo a Favor del IVA” (duplicado), para saldos a favor de períodos anteriores a 2005.
6. Dispositivo magnético con la relación de proveedores, prestadores de servicios o arrendadores que representen el 80% del valor de sus operaciones y/o la relación de la totalidad de operaciones de comercio exterior.

7. 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 Ley del IVA (Aplica cuando en el anexo No. 1 del formato 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**).
8. En los casos de avisos complementarios por modificaciones en el propio formato, saldo a favor, importe compensado, tipo de impuesto o fecha de las declaraciones en las que se manifiesta el saldo a favor o se aplica la compensación, deberá observar las siguientes consideraciones:
 - a) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 y posteriores, presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita.
 - b) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el aviso de compensación por duplicado acompañado de la declaración complementaria que corresponda.
 - c) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 en adelante, únicamente presentará el formato 41 con los datos que en el propio formato se indican.
 - d) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el formato 41 acompañado de la declaración complementaria respectiva.
 - e) Tratándose de saldos a favor correspondientes al ejercicio 2002 con saldos pendientes de acreditar de ejercicios anteriores, en el supuesto de que el aviso complementario se presente como consecuencia de correcciones en las declaraciones provisionales o del ejercicio cuyo saldo a favor se acumuló, fotocopia de las declaraciones normales y complementarias presentadas ante institución de crédito autorizada, adicionalmente a lo establecido en el inciso a) del presente punto.
 - f) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en los datos del formato 41 presentado originalmente, únicamente presentará el Aviso de compensación con los datos que en el propio formato se indican.

- g) Adicionalmente a los documentos referenciados con anterioridad, el aviso complementario se acompañará de los documentos que se establecen en este trámite, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación.

Nota: No se deberá considerar como obligatorio el 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.

En este mismo contexto legal, la regla 2.2.5., de resolución miscelánea fiscal para 2007, modificada en la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea fiscal para 2007, publicada en el D.O.F., el 15 de febrero de 2008, señala al respecto lo siguiente:

“...Para los efectos del artículo 23 del CFF, el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41, acompañada, según corresponda de los Anexos 1, 1-A, 2, 3, 5 y 6 de las formas oficiales 32 y 41. Tratándose de saldos a favor del IVA, deberán presentar adicionalmente, los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 8, 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....”

De la interpretación gramatical de este precepto legal, se desprende que tratándose de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, adicionalmente se deberá acompañar al aviso de compensación, los medios magnéticos, donde se relacionen al menos el 80% de las operaciones por concepto de IVA, realizadas durante el periodo al que corresponde el saldo a favor.

Los medios magnéticos a que se refiere el precepto legal en comento, se encuentran definidos en la letra c, del numeral 8 del citado anexo 1, de la resolución miscelánea en comento, mismo que a continuación transcribe en forma literal:

“c. Información de libre presentación

La información que deba presentarse en medios magnéticos, en cuya presentación no se indiquen características específicas, deberá contenerse en discos flexibles de 3.5”, de doble cara y alta densidad, procesados en Código Estándar Americano para Intercambio de Información (ASCII) y en sistema operativo DOS, versión 3.0 o posterior, con etiquetas externas que señalen cuando menos los siguientes datos:

- *R.F.C. del contribuyente.*
- *Nombre, denominación o razón social.*

- *Declaraciones que incluye.*
- *Números de discos que presenta.*
- *Periodo que comprende la información.*
- *Fecha de entrega.”*

Cabe señalar, que la información que deba incluirse en estos discos flexibles deberá presentarse en los términos y condiciones señaladas por el anexo 1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, letra c, numeral 8, denominado “Instructivo para la presentación de la información en medios magnéticos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 2007.

En este contexto, el último párrafo de la regla 2.2.5., de la resolución miscelánea fiscal para 2007 en mención, otorga al particular promovente la posibilidad de obtener el programa denominado “Validador de Dispositivos Magnéticos”, con la finalidad de que tenga certeza de la información que proporciona a la autoridad exactora. Al efecto la citada regla establece literalmente lo siguiente:

“2.2.5. ...

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 ALAC que corresponda, el programa denominado “Validador de Dispositivos Magnéticos” mediante unidad de memoria extraíble (USB), para validar los medios magnéticos referidos.”¹⁷

c) Tratándose de avisos de compensación del Impuesto al Activo:

1. Si realizó la compensación de saldos a favor bajo el esquema de “Compensación Universal” a que se refiere la regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, deberá registrar en la parte inferior de la forma fiscal 41 “Aviso de Compensación”, a máquina o de manera impresa, la siguiente leyenda: *“Se presentó declaración de corrección de datos de compensación contra (IVA de Actos accidentales o IEPS Retenido, según se trate), en términos de la regla 2.2.7, con fecha (dd-mm-aaaa) y con número de operación...”*.
2. Tratándose de declaraciones en las que se manifieste el saldo a favor correspondiente al ejercicio 2001 o anteriores, fotocopia de la declaración del ejercicio normal y/o complementaria presentada ante institución bancaria autorizada.
3. Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto retenido, (constancias de retenciones con firma autógrafa, en su caso, sello original; estados de

¹⁷ Reforma publicada en el DOF el 27 de octubre de 2007.

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.

4. En los casos de avisos complementarios por modificaciones en el propio formato, saldo a favor, importe compensado, tipo de impuesto o fecha de las declaraciones en las que se manifiesta el saldo a favor o se aplica la compensación, deberá observar las siguientes consideraciones:
 - a) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 y posteriores, se presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita.
 - b) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, se presentará el aviso de compensación por duplicado acompañado de la declaración complementaria que corresponda.
 - c) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 en adelante, se presentará el formato 41 con los datos que en el propio formato se indican.
 - d) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el formato 41 acompañado de la declaración complementaria respectiva y en el caso de Impuesto al Activo por Recuperar, el Anexo 2 del formato 32 y 41.
 - e) Adicionalmente a los documentos referenciados con anterioridad, el aviso complementario se acompañará de los documentos que se establecen en este trámite, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación.
 - f) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en los datos del formato 41 presentado originalmente, únicamente presentará el Aviso de compensación con los datos que en el propio formato se indican.

d) Tratándose de avisos de compensación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios:

1. Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto acreditable, retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc.
2. Tratándose de saldos a favor manifestados en pagos provisionales correspondientes a los ejercicios de 2001 y anteriores, fotocopia de los mismos.
3. Anexo 5 Cálculo del saldo a favor de IEPS (duplicado).
4. Anexo 6 Desglose de IEPS acreditable (duplicado).
5. En los casos de avisos complementarios por modificaciones en el propio formato, saldo a favor, importe compensado, tipo de impuesto o fecha de las declaraciones en las que se manifiesta el saldo a favor o se aplica la compensación, deberá observar las siguientes consideraciones:
 - a) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 y posteriores, solo presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita.
 - b) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el aviso de compensación por duplicado acompañado de la declaración complementaria que corresponda.
 - c) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 en adelante, únicamente presentará el formato 41 con los datos que en el propio formato se indican.
 - d) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el formato 41 acompañado de la declaración complementaria respectiva.
 - e) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en los datos del formato 41 presentado originalmente, únicamente presentará el Aviso de compensación con los datos que en el propio formato se indican.
 - f) Adicionalmente a los documentos referenciados con anterioridad, el aviso complementario se acompañará de los documentos que se establecen en este trámite, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación.

e) Tratándose de avisos de compensación de Otras Contribuciones:

1. Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto acreditable retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc.
2. Si realizó la compensación de saldos a favor bajo el esquema de "Compensación Universal" a que se refiere la regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, deberá registrar en la parte inferior de la forma fiscal 41 "Aviso de Compensación", a máquina o de manera impresa, la siguiente leyenda:

"Se presentó declaración de corrección de datos de compensación contra (IVA de Actos accidentales o IEPS Retenido, según se trate), en términos de la regla 2.2.7, con fecha (dd-mm-aaaa) y con número de Operación...".
3. Tratándose de declaraciones en las que se manifieste el saldo a favor correspondiente al ejercicio 2001 o anteriores, fotocopia de la declaración normal y/o complementaria presentada ante institución bancaria autorizada.
4. Fotocopia de la resolución administrativa o judicial que se encuentre firme de la que se desprenda el derecho a compensar.
5. En caso de liberación de créditos: original y fotocopia de la resolución administrativa o judicial.
6. En los casos de avisos complementarios por modificaciones en el propio formato, saldo a favor, importe compensado, tipo de impuesto o fecha de las declaraciones en las que se manifiesta el saldo a favor o se aplica la compensación, deberá observar las siguientes consideraciones:
 - a) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 y posteriores, presentará el aviso de compensación por duplicado con los datos que el propio formato solicita.
 - b) Si el aviso complementario es como consecuencia de modificaciones en la declaración en la que se manifiesta el saldo a favor y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el aviso de compensación por duplicado acompañado de la declaración complementaria que corresponda.
 - c) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2002 en adelante, presentará el formato 41 con los datos que en el propio formato se indican.

- d) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en la declaración que contiene la aplicación de la compensación y el período de ésta corresponde al ejercicio 2001 y anteriores, presentará el formato 41 acompañado de la declaración complementaria respectiva.
- e) Si el aviso complementario se presenta con motivo de modificaciones en los datos del formato 41 presentado originalmente, únicamente presentará el Aviso de compensación con los datos que en el propio formato se indican.
- f) Adicionalmente a los documentos referenciados con anterioridad, el aviso complementario se acompañará de los documentos que se establecen en este trámite, cuando éstos hayan sufrido alguna modificación.

2.3.7. Requerimiento por omisión de requisitos, artículo 18 del CFF.

Una vez que el aviso de compensación se ha presentado ante la autoridad administrativa correspondiente, ésta revisará el citado aviso y en caso de que el contribuyente haya omitido alguno de los requisitos señalados por el artículo 18 del Código Tributario, la autoridad exactora requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de diez días, cumpla con el(los) requisito(s) omitido(s), a saber, de conformidad con artículo mencionado, son los siguientes:

- I) El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- II) Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- III) La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cabe señalar que en caso de incumplimiento a dicho requerimiento, la promoción se tendrá por no presentada, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18, en su tercer párrafo.

2.3.8. Requerimiento de documentación adicional, artículo 41-A del CFF.

La autoridad administrativa, con el aviso de compensación debidamente requisitado, ya sea que haya requerido el promovente para tal efecto o no, procederá a la revisión de la documentación presentada en forma adjunta al mismo.

Si de la revisión efectuada, determina que el contribuyente omitió presentar documentación de la señalada en la guía de requisitos y trámites fiscales, que debe acompañar a la forma fiscal 41 (aviso de compensación) o datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, requerirá al promovente en un plazo no mayor de tres meses, para que presente la

documentación e información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.

De conformidad con la guía de requisitos y trámites fiscales, la autoridad administrativa podrá requerir al contribuyente, mediante este requerimiento adicional, la siguiente documentación e información:

- a) De manera general, sin importar el tipo de impuesto del que provenga el saldo a favor, la autoridad administrativa podrá requerir la siguiente documentación e información:
 1. Documentos que deban presentarse conjuntamente con el aviso de compensación y que hayan sido omitidos o el aviso se haya presentado con errores u omisiones.
 2. Los datos, informes o documentos necesarios para aclarar inconsistencias determinadas por la autoridad.
 3. Escrito en el que se indique la determinación del monto de pagos provisionales manifestados en la declaración del ejercicio, cuando exista diferencia determinada por la autoridad.
 4. Escrito libre en el que manifieste bajo protesta de decir verdad, aclarando respecto a las compensaciones aplicadas por el contribuyente, por existir diferencias contra lo determinado por la autoridad.
 5. Los datos, informes o documentos necesarios para aclarar su situación fiscal ante el RFC.
 6. Los datos, informes o documentos en los que se hayan detectado inconsistencias, que se relacionen con el requerimiento de la documentación señalada con anterioridad.
- b) Documentación e información específica por tipo de impuesto, que podrá requerir la autoridad:

Tratándose de saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta:

1. Comprobantes de deducciones personales, cuando sean en exceso o discrepantes con los ingresos.
2. Escrito en el que aclare la determinación del monto de pagos provisionales manifestado en la declaración del ejercicio y, en su caso, copia de los pagos provisionales correspondientes.
3. Escrito en el que aclare la cifra manifestada en la declaración respecto del acreditamiento del saldo a favor del ISR contra el IMPAC, por existir diferencias con lo determinado por la autoridad.

4. Para contribuyentes del sector agropecuario: Escrito en el que aclare la determinación de los ingresos exentos, por existir diferencias contra lo determinado por la autoridad.
5. Escrito en el que se manifieste "bajo protesta de decir verdad" el motivo por el cual no manifestó cantidad en el cuadro correspondiente al IMPAC en la declaración del ejercicio de que se trate, estando obligado.
6. En caso de que el retenedor no haya presentado la declaración informativa, comprobar la relación laboral y/o comercial con la presentación de:
 - Estados de cuenta bancarios con los depósitos por concepto de pago de horarios o arrendamiento.
 - Recibos de arrendamiento.
 - Recibos de honorarios.
 - Estados de cuenta bancarios, con las retenciones.
7. Escrito en el que se detalle la determinación del ingreso acumulable y no acumulable, por existir diferencias con el determinado por la autoridad.
8. Tratándose de un Establecimiento Permanente, certificación de residencia fiscal y en su caso, escrito de aclaración cuando aplique beneficios de Tratados Internacionales.

Tratándose de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado:

1. Escrito en el que se indique la determinación del monto de pagos provisionales (2002 y anteriores) manifestados en la declaración del ejercicio, cuando exista diferencia determinada por la autoridad.
2. Escrito en el que se indique la determinación del monto del saldo a favor pendiente de acreditar de cada uno de los ejercicios anteriores que hayan sido acumulados en el periodo del saldo a favor, cuando exista diferencia determinada por la autoridad.
3. Escrito en el que se indique la determinación del monto de IVA Acreditable, cuando exista diferencia determinada por la autoridad.
4. Datos de las operaciones de los proveedores, arrendadores y prestadores de servicios y/o operaciones de comercio exterior que representan el 80% del IVA acreditable de conformidad con el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
5. Tratándose de proveedores, arrendadores y prestadores de servicios que se encuentren no Registrados o no localizados en la base de datos del RFC, escrito mediante el cual aclare la forma y lugar en que realizó estas operaciones, acompañado de la documentación correspondiente.

6. Tratándose de saldos a favor de períodos correspondientes al ejercicio 2005 y posteriores, hasta en tanto no entre en vigor el nuevo Anexo 1 de la forma fiscal 32 y 41, deberá presentar el formato “Determinación del Saldo a Favor de IVA”.

Tratándose de saldos a favor del Impuesto al Activo:

1. Escrito en el que se indique la determinación del monto de pagos provisionales manifestados en la declaración del ejercicio, en materia de ISR, cuando se acredite el saldo a favor de ISR contra IMPAC.
2. En su caso, cédulas de trabajo de la determinación, actualización y aplicación de Reducciones y/o Acreditamientos Adicionales o de Otros estímulos o acreditamientos.

Tratándose de saldos a favor del Impuesto al Activo por Recuperar:

1. Escrito en el que se indique la determinación del monto de pagos provisionales manifestados en la declaración del ejercicio, en materia de ISR, cuando se acredite el saldo a favor de ISR contra IMPAC.

Tratándose de saldos a favor del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios:

1. Datos y comprobantes de las operaciones de las que deriva el IEPS Acreditable.

Tratándose de saldos a favor de Pago de lo Indebido:

1. Escrito en el que se indique la determinación del monto de pagos provisionales manifestados en la declaración del ejercicio, cuando exista diferencia determinada por la autoridad.

Notas: Los documentos originales y copias certificadas se utilizarán únicamente para cotejo, por lo que deberán devolverse al contribuyente por el personal receptor.

Tratándose de escritos libres, estos deberán contener la firma autógrafa del contribuyente o de su representante legal, en su caso.

2.3.9. Resolución al aviso de compensación.

Es importante destacar que el procedimiento administrativo de la compensación universal establecido por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, no contempla un plazo para que la autoridad administrativa emita una resolución, respecto del aviso de compensación, por lo cual, es menester aplicar el plazo contemplado en términos genéricos, para el silencio de la autoridad, previsto por el artículo 37 del ordenamiento legal en mención, el cual establece textualmente, lo siguiente:

“Artículo 37.- *Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.”*

De la interpretación gramatical de este precepto legal, se puede concluir que el plazo para que la autoridad administrativa emita una resolución, respecto del aviso de compensación, aplicando la figura de la negativ a ficta es de tres meses, contados a partir de la presentación del citado aviso; una vez transcurrido dicho plazo, el promovente podrá considerar que la autoridad resolvió su promoción en forma negativa y estará en condiciones de interponer, en cualquier tiempo, el medio de defensa que considere conveniente, siempre y cuando la autoridad no haya emitido la resolución correspondiente, o bien, podrá esperar a que la autoridad dicte la resolución en cualquier tiempo.

Cabe mencionar que todo acto administrativo emitido por la autoridad exactora, debe cuidar los requisitos de los actos administrativos consagrados por el artículo 16 constitucional, para que puedan reputarse como legales, motivo por el cual, es importante analizar los requisitos garantizados por este precepto constitucional, mismo que se transcribe literalmente para estos efectos:

“Artículo 16.- *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*

De la transcripción literal de este precepto constitucional se desprende que las autoridades administrativas para que puedan afectar la esfera jurídica del gobernado, deberán respetar los siguientes requisitos:

- a) Mandamiento por escrito.
- b) Autoridad competente.
- c) Fundamentación y,
- d) Motivación de la causa legal del procedimiento.

Como se podrá observar, es claro que la resolución que emita la autoridad administrativa, respecto del aviso de compensación, deberá respetar la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 constitucional, así como los requisitos señalados por el referido artículo 38, el cual textualmente señala lo siguiente:

“Artículo 38. *Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

- I. *Constar por escrito en documento impreso o digital.*

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

- II. Señalar la autoridad que lo emite.*
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.*
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.”*

El primer párrafo de este artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, señala que “*los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos: ...*”, como se podrá observar, este párrafo hace referencia en principio que los actos que se deban de notificar a los particulares deben cumplir con los requisitos que establece ese artículo, y esa situación se refiere a los actos de la autoridad fiscal que afectarán la esfera jurídica del particular, cuya notificación deberá cumplir las formalidades que establece el propio Código Fiscal de la Federación en sus artículos 134 al 140.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala como requisitos de los actos administrativos, los mismos requisitos que señala el artículo 16 Constitucional que se han analizado en párrafos anteriores, adicionando básicamente dos requisitos más, que son los siguientes:

1. Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, elemento que de la misma forma podemos encuadrarlo dentro de la fundamentación y la motivación, pero que el artículo 38 del Código Fiscal lo refiere como un elemento aparte.
2. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, si se ignora el nombre de la persona a la que va dirigido, los datos suficientes que permitan su identificación.

2.3.10. Sanciones por compensaciones improcedentes

Si la autoridad administrativa, derivado de la revisión efectuada al aviso de compensación, así como a la documentación adjunta al mismo y a la requerida en su caso, o derivado de una visita domiciliaria, determina que la compensación es improcedente, ya sea por que el saldo autodeterminado a favor del contribuyente es inexistente o por que las cantidades a favor o a cargo que pretende compensar no son susceptibles de la institución jurídica materia de esta investigación, la autoridad

administrativa efectuara el cobro de las cantidades compensadas indebidamente en los términos del tercer párrafo del artículo 23 del Código Tributario, el cual establece literalmente lo siguiente:

“Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.”

De la transcripción literal de este precepto legal se desprende que las cantidades compensadas indebidamente causaran actualización y recargos por la falta de pago oportuno, asimismo, se aplicara la multa establecida por el primero y sexto párrafo del artículo 76 del citado ordenamiento legal, los cuales establecen al efecto lo siguiente:

“Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.”

...

“También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.”

En este orden de ideas, el segundo párrafo del artículo 70 del multicitado Código Tributario establece lo siguiente:

“Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del Artículo 17-A de este Código.”

Este párrafo, contempla el supuesto legal de que el contribuyente omita el pago de la multa, dentro del plazo de los 45 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva; de configurarse este supuesto legal el contribuyente deberá pagar la referida multa con actualización, desde el mes en que debió pagarla y hasta a aquel en que el pago se efectuó.

En el supuesto caso de que el contribuyente pague dentro del plazo legal de los cuarenta y cinco días hábiles, éste pagará la multa con una reducción del 20% del importe de la misma, de conformidad con el séptimo párrafo del artículo 76 en comento, el cual se transcribe textualmente a continuación:

“Si el infractor paga las contribuciones omitidas o devuelve el beneficio indebido con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se reducirá en un 20% del monto de las contribuciones omitidas. Para aplicar la reducción contenida en este párrafo, no se requerirá modificar la resolución que impuso la multa.”

En caso de que el contribuyente reincida en la presentación de avisos de compensación improcedentes, la autoridad administrativa, incrementara el importe de las multas establecidas por el referido artículo 76, en los términos de lo dispuesto por el artículo 77 del mismo ordenamiento legal, el cual es del tenor literal siguiente:

“Artículo 77. *En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán conforme a las siguientes reglas:*

- I. De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75 de este Código.*
- II. De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.*
- III. De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.*

Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere este artículo, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.”

La autoridad fiscal impondrá las sanciones antes señaladas, sin perjuicio de que ejerza las acciones penales contra quienes realicen compensaciones improcedentes, en virtud de que este hecho es una forma de omitir el pago total o parcial de alguna contribución, por tal motivo, se encuentra tipificado como delito de defraudación fiscal, de conformidad con en los párrafos primero, segundo, cuarto y quinto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen textualmente lo siguiente:

“Artículo 108.- *Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

...

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,113,190.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,113,190.00, pero no de \$1,669,780.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,669,780.00.*

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.”

En este mismo orden de ideas, el párrafo séptimo del referido artículo 108, establece lo siguiente:

“El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

...

- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.*

...

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.”

De la interpretación gramatical de este precepto legal, se desprende que se considera delito de defraudación fiscal calificado, cuando se omite el pago total o parcial de alguna contribución, originada por la manifestación de datos falsos para realizar la compensación de cantidades jurídicamente inexistentes, autodeterminadas a favor del promovente, situación que origina que la pena que le haya correspondido al delincuente en función del importe omitido en pago, se incremente en una mitad más de dicha pena.

2.4. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO LEGAL DE LA COMPENSACIÓN EN MATERIA FISCAL.

Después de conocer el procedimiento legal de la compensación universal, es conveniente analizar con detenimiento cada una de las fases o etapas que sigue esta institución jurídica, con la finalidad de localizar las posibles deficiencias en el mismo y determinar sus consecuencias.

Como ha quedado precisado en el capítulo anterior, el procedimiento legal de la compensación universal es el siguiente:

1. Presentación del aviso de compensación.
2. Requerimiento de conformidad con el artículo 18, en caso de omisión de requisitos.
3. Requerimiento de conformidad con el artículo 41-A, en caso de que la autoridad considere necesarios datos, informes o documentos adicionales para aclarar la información asentada en las declaraciones.
4. Resolución.

Presentación del aviso de compensación.

La presentación del aviso de compensación trae consigo la revisión por parte de la autoridad administrativa, tanto del mencionado aviso, como de la documentación adjunta y de las declaraciones mediante las cuales se determinó el importe a su favor, agudizando las actividades de fiscalización.

Requerimiento de conformidad con el artículo 18 del CFF, en caso de omisión de requisitos.

Una vez presentado el aviso de compensación, la autoridad administrativa revisará si éste cumple con los requisitos previstos por el artículo 18 del Código Tributario, y en caso de que el promovente haya omitido requisitar cualquiera de los requisitos señalados por las fracciones I, II y III, (el nombre, la denominación o razón social, el domicilio manifestado ante el RFC, para efectos fiscales, la autoridad a la que dirige la promoción o la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones), la autoridad administrativa emitirá requerimiento con fundamento en el tercer párrafo del artículo en comento, el cual señala textualmente lo siguiente:

“Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omite señalar la dirección de correo electrónico.”

Como se podrá observar de la transcripción literal de este precepto legal, el procedimiento descrito por este artículo para la emisión de este tipo de requerimiento,

adolece del plazo para que la autoridad fiscal emita tal requerimiento, de tal modo, que la autoridad puede emitirlo en cualquier tiempo en tanto no transcurra el plazo establecido para el silencio de la autoridad, esto es, de tres meses.

En caso de incumplimiento a este requerimiento la autoridad administrativa tendrá por no presentado el aviso de compensación y podrá imponer las sanciones correspondientes por la omisión en la presentación del aviso de compensación.

Requerimiento de conformidad con el artículo 41-A, en caso de que la autoridad considere necesarios datos, informes o documentos adicionales para aclarar la información asentada en las declaraciones.

Si de la revisión efectuada a la documentación adjunta al aviso de compensación, la autoridad exactora considera necesario solicitar al promovente datos, informes o documentos adicionales requerirá al promovente en los términos de lo dispuesto por el artículo 41-A del Código Tributario, el cual señala al respecto lo siguiente:

“Artículo 41-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.”

Del procedimiento descrito por el artículo 41-A del Código Fiscal, se advierte una gran inequidad procedimental, por una parte, el largo plazo con que cuenta la autoridad administrativa para emitir el requerimiento, esto es, de tres meses, y por la otra, el plazo con que cuenta el promovente para cumplir con dicho requerimiento, es decir, de 15 días hábiles.

Como se podrá apreciar la autoridad administrativa cuenta con el mismo plazo establecido para el silencio de la autoridad, para emitir el requerimiento de documentación adicional previsto por el artículo 41-A, en otras palabras, la autoridad exactora podrá requerir al promovente en cualquier tiempo, en tanto no opere la negativa ficta.

Cabe destacar que el procedimiento descrito por el artículo en comento, no contempla los efectos jurídicos, en caso de incumplimiento al requerimiento por parte del promovente, de tal modo que no se le puede considerar como desistido de su trámite, ni tampoco se puede considerar como no presentada la promoción.

Resolución.

El procedimiento administrativo de la compensación universal, previsto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, no contempla plazo alguno para que la autoridad administrativa emita una resolución respecto del aviso de compensación, motivo por el cual, es necesario aplicar el plazo previsto por el artículo 37 del mismo ordenamiento legal, para el silencio de la autoridad, el cual establece literalmente lo siguiente:

“Artículo 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.”

De la interpretación gramatical de este precepto, se desprende que el plazo con que cuenta la autoridad para emitir una resolución es de tres meses contados a partir de la fecha de presentación del aviso de compensación.

No obstante lo anterior, el último párrafo del citado artículo 37, establece plazos distintos para que la autoridad emita una resolución en caso de que hubiera requerido al promovente, al efecto, el mencionado párrafo establece literalmente lo siguiente:

“Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”

De la lectura de este párrafo, se desprende que en caso de que la autoridad administrativa emita un requerimiento de conformidad con el artículo 18, derivado de la omisión de alguno de los requisitos previstos por las fracciones I, II o III, de dicho artículo, o bien de conformidad con el artículo 41-A mediante el cual se solicite al promovente proporcione datos, informes o documentos necesarios para emitir una resolución, el plazo para resolver por parte de la autoridad comenzará a contarse a partir de la fecha en que el promovente haya cumplido con el citado requerimiento.

De la interpretación sistemática de estos preceptos legales, se desprende que la autoridad administrativa cuenta con los siguientes plazos para emitir una resolución respecto del aviso de compensación:

Cuadro No. 8

PLAZO MAXIMO PARA QUE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EMITA UNA RESOLUCIÓN.						
Concepto	Plazo para requerir, art. 18 y 37 CFF.	Plazo para cumplir con el 1er. Req.	Plazo para requerir, art. 41-A CFF.	Plazo para cumplir con el 2° req.	Plazo para resolver, art. 37	Total plazo para resolver.
1. Resolución del aviso de compensación sin que medie requerimiento alguno.					Tres meses	Tres meses
2. Resolución del aviso de compensación con requerimiento de conformidad con el art. 18 del CFF.	Tres meses	10 días hábiles			Tres meses posteriores al cumplimiento del requerimiento	Seis meses, más 10 días hábiles.
3. Resolución del aviso de compensación con requerimiento de conformidad con el art. 41-A del CFF.			Tres meses posteriores a la presentación del aviso	15 días hábiles	Tres meses posteriores al cumplimiento del requerimiento	Seis meses, más 15 días hábiles.
4. Resolución del aviso de compensación con requerimientos de conformidad con el art. 18 y 41-A del CFF.	Tres meses	10 días hábiles	Tres meses posteriores a la presentación del aviso	15 días hábiles	Tres meses posteriores al cumplimiento del requerimiento	Seis meses, más 15 días hábiles.

Fuente: Cuadro de análisis producto de la aportación personal del suscriptor de la presente investigación.

Cabe destacar que la legislación fiscal no contempla sanción alguna para la autoridad exactora, en caso de emitir una resolución fuera de plazo, de tal modo, que si el promovente no hace uso del derecho de interponer los medios de defensa señalados por el artículo 37 del Código Tributario, la autoridad fiscal podrá emitir la resolución correspondiente en cualquier tiempo.

Como se podrá apreciar del análisis anterior, la autoridad administrativa cuenta con prolongados plazos para requerir y emitir una resolución, que impiden al promovente aplicar el saldo autodeterminado a su favor contra futuras cargas tributarias, originando con ello como consecuencia, que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria tenga que pagar sus impuestos en efectivo, a pesar de contar con saldos determinados a su favor, ocasionando con ello la disminución de la liquidez del promovente.

Por otra parte, la autoridad administrativa no emite comprobante alguno que asegure que la compensación ha sido registrada, por tal motivo, el promovente no tiene ninguna certeza jurídica de la aceptación de su promoción, en razón de que no cuenta con ningún comprobante que asegure haber obtenido una resolución favorable.

Si derivado de la revisión efectuada a la documentación adjunta al aviso de compensación, así como a la documentación presentada en cumplimiento a requerimiento, la autoridad administrativa determina improcedente la compensación efectuada por el promovente, emitirá la resolución correspondiente, debidamente fundada y motivada en los términos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual fincará un crédito fiscal a cargo del promovente, que incluirá el importe de la contribución omitida con sus respectivos accesorios (actualización y recargos), determinados conforme a lo dispuesto por el artículo 21 del mismo ordenamiento legal, así como la multa prevista por el primer y sexto párrafos del artículo 76 del ordenamiento legal en mención, es decir, del 55% al 75% de la contribución omitida.

No obstante lo anterior, la autorización del aviso de compensación, y por ende del saldo autodeterminado a favor del contribuyente, no implican resolución favorable al

promovente, a pesar de que la autoridad puede solicitar mediante requerimiento toda la documentación que estime necesaria para tener la certeza de que el saldo a favor aplicado en compensación es correcto, y además, se reserva las facultades de revisión, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.¹⁸

Oficio mediante el cual la autoridad administrativa comunica al promovente la improcedencia de su aviso de compensación.

Es importante señalar que previo a la emisión de la resolución del aviso de compensación, la autoridad administrativa emite un oficio, denominado “Carta invitación”, mediante el cual comunica al promovente la improcedencia de su aviso de compensación y lo invita a corregir las inconsistencias detectadas, derivado de la revisión efectuada al citado aviso, así como a la documentación aportada, en un plazo no mayor a quince días hábiles. Este oficio puede analizarse desde dos puntos de vista distintos:

1. Como un oficio mediante el cual se emplaza al promovente para que ofrezca y rinda pruebas y formule los alegatos que considere pertinentes, esto es, si el contribuyente está de acuerdo con las observaciones realizadas por parte de la autoridad, respecto de la compensación del saldo determinado a su favor, el promovente podrá efectuar las correcciones indicadas por la propia autoridad y hacer las aclaraciones que considere pertinentes, a efecto de que su promoción se resuelva favorablemente.
2. Como obstáculo para que la autoridad administrativa emita una resolución pronta, ello, en caso de que el promovente no esté de acuerdo con las observaciones realizadas por la autoridad fiscal, y por consecuencia, se niegue a realizar las correcciones indicadas en el mencionado oficio, deberá esperar que la autoridad emita la resolución correspondiente u opere la negativa ficta, para estar en condiciones de interponer los medios de defensa que considere convenientes.

Cabe destacar que este oficio “Carta invitación”, mediante el cual la autoridad administrativa comunica al promovente las inconsistencias detectadas en la compensación del saldo autodeterminado a su favor, no se encuentra previsto dentro del procedimiento legal de la compensación universal, y además, no es impugnabile, en virtud de que no se trata de una resolución definitiva, sino más bien de un medio que utiliza la autoridad con la finalidad de que el contribuyente sea escuchado antes de afectar su esfera jurídica, no obstante lo ilegal de su emisión.

¹⁸ Párrafo segundo del artículo 41-A del CFF.

GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE SEGURIDAD JURÍDICA

Una vez analizado el procedimiento de la compensación en materia fiscal es de suma importancia tener pleno conocimiento de la garantía constitucional de seguridad jurídica, debido a su aplicación práctica al tema a dilucidar en la presente investigación.

La palabra seguridad proviene de *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* (de *secura*) que, en su sentido más general, significa estar libre de cuidados.

En sentido amplio, la palabra seguridad indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro. Una persona dentro de una casa puede sentirse segura respecto de las inclemencias del tiempo; un combatiente puede estar seguro en una trinchera respecto del peligro de un ataque del enemigo. Esto nos muestra que el concepto de seguridad varía según sea el tipo de peligro con el cual se relaciona. En la vida social, el hombre necesita, por una parte, tener la seguridad de que los demás respetarán sus bienes y, por otra, saber cómo ha de comportarse respecto de los bienes de los demás. Esta seguridad referente a las relaciones con los semejantes es la que puede denominarse seguridad jurídica.

El asegurar la existencia de ciertos comportamientos en la vida social es necesario para la subsistencia de la misma vida social, para que exista paz hace falta que los miembros de la sociedad respeten los bienes y las vidas ajenas, y por eso es necesario que la sociedad asegure, conminando con la coacción pública, que dichos comportamientos habrán de llevarse a cabo. Recasens Siches estima que es tan importante la seguridad en la vida social que su consecución es el motivo principal (histórico o sociológico) del nacimiento del derecho.

La seguridad jurídica es uno de los fines principales del derecho. Para los autores emparentados con el idealismo kantiano, incluido Kelsen, que niegan la existencia de una ética material de bienes y fines, la seguridad viene a ser la característica esencial de lo jurídico. Donde existe una conducta cuyo cumplimiento ha sido asegurado por una sanción que impone el Estado, dicen, existe un deber jurídico, independientemente de cuál sea su contenido. Esta afirmación lleva a examinar la cuestión de las relaciones que existen entre la seguridad y la justicia.

Es evidente que para que exista seguridad jurídica es necesaria la presencia de un orden que regule las conductas de los individuos en las sociedades y que ese orden se cumpla, que sea eficaz. Ahora bien, puede existir una ordenación de conductas, impuesta por los órganos establecidos, que se cumpla y contener, sin embargo, disposiciones contrarias evidentemente a la justicia, como la de que los gobernantes pueden en cualquier momento privar de sus propiedades a los individuos, o de que pueden castigarlos por delitos no tipificados previamente. ¿Cabe afirmar que tal ordenación produce seguridad? Lo que interesa a la sociedad asegurar es el cumplimiento de conductas que son valiosas para la vida social, o sea de conductas que implican la realización, parcial pero efectiva, del criterio de dar a cada quien lo suyo. Esto hace ver que el criterio racional de la justicia (o jurisprudencia) es necesario para que haya seguridad jurídica efectiva: gracias a ese criterio se disciplinan, de manera objetiva, las conductas cuyo cumplimiento es necesario asegurar; si falta o falla ese criterio de justicia, se corre el riesgo de asegurar el cumplimiento de conductas

cuya realización más bien infunde temor que paz. La seguridad jurídica implica, por consiguiente no sólo que el orden social sea eficaz sino que también sea justo.

Ignacio Burgoa manifiesta al respecto que la Seguridad Jurídica implica el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida.¹⁹

En nuestro país la Garantía de Seguridad Jurídica se encuentra establecida por el artículo 14 constitucional, el cual es del tenor literal siguiente:

“Nadie podrá ser privado de la vida o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

La garantía de Seguridad Jurídica se debe observar tanto en el acto administrativo como en los medios de impugnación de los mismos.

De acuerdo con lo establecido anteriormente, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal referente a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule.

Por tanto, la seguridad jurídica implica la certeza, protección, firmeza y claridad de las normas jurídicas y su aplicación.

Del análisis anterior, podemos definir que las garantías de seguridad jurídica son:

“Aquellos mandamientos constitucionales que se imponen a todas las autoridades en su actuación y en su relación de supra a subordinación respecto del individuo, en el sentido que la autoridad deberá cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válida y legalmente la esfera jurídica del individuo o gobernado.”

Dicho de otro modo, las garantías de seguridad jurídica son un camino determinado previamente por las normas jurídicas vigentes el cual deberá seguir la autoridad en su actuación.

Los mandamientos constitucionales que se imponen a todas las autoridades en su actuación y el debido respeto a los mismos traerán como consecuencia un verdadero Estado de Derecho al cual debemos aspirar todos los individuos que formamos parte del Estado, cuyas características serán las siguientes:

1. Subordinación de las leyes a la Constitución.
2. Respeto y vigilancia plena de las garantías individuales.
3. Imparcialidad y eficacia en la administración de justicia.

¹⁹ Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM – Porrúa, tomo IV, ed. Porrúa, México, 2000, 3ª. Ed., pág. 2315

4. El sometimiento de todo acto de autoridad al orden constitucional y legal.
5. La inexistencia de la arbitrariedad y la impunidad.

La seguridad jurídica implica el establecimiento de limitaciones y formalidades de procedimiento que la Constitución y las leyes establecen en el actuar de la autoridad, por lo que con base en esto resulta necesario que la autoridad cumpla debidamente los requisitos referidos para que pueda invadir la esfera jurídica del particular.

Al efecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fija en forma general los requisitos de los actos administrativos, en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional que se refiere a lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

De la transcripción literal de este precepto constitucional se desprende que las autoridades administrativas para que puedan afectar la esfera jurídica del gobernado, deberán respetar los siguientes requisitos:

- e) Mandamiento por escrito.
- f) Autoridad competente.
- g) Fundamentación y,
- h) Motivación de la causa legal del procedimiento.

A continuación analizaremos los requisitos que refiere este artículo 16 Constitucional:

- a) Mandamiento escrito.** Es el primer requisito de la garantía de legalidad. La orden de afectación de la esfera jurídica del particular debe constar por escrito, este requisito tiene relación directa con la forma de acreditar fehacientemente a través de este elemento el debido cumplimiento de las formalidades del acto y consiste en que el mandamiento o la orden de la autoridad, debe hacerse única y exclusivamente por escrito, no permitiéndose actuar a la autoridad a través de mandatos orales o de cualquier otra forma, además debe ir firmado en forma autógrafa para satisfacer plenamente esta formalidad y entregarse al destinatario copia del mismo mediante el procedimiento que prevenga la ley, todo ello teniendo el propósito de acreditar fehacientemente ante el particular el debido cumplimiento de las formalidades respectivas así como en caso impugnación.
- b) Autoridad competente.** Es la posibilidad que tiene un órgano administrativo de actuar, la ley le otorga a la unidad administrativa la posibilidad de conocer y resolver determinados asuntos que debe atender. Asimismo, las facultades se refieren a los servidores públicos, o sea a la aptitud que éstos reciben de la ley para emitir los actos necesarios a fin de ejercer la competencia del órgano.

Así, tenemos que conforme a la disposición Constitucional, todo acto administrativo que afecte o produzca efectos en la esfera jurídica del particular, debe ser emitido por un órgano competente, a través de un servidor público con facultades para ello.

Es importante señalar que la ley otorga la competencia al órgano administrativo y las facultades respectivas a los servidores públicos que lo representan y el reglamento realiza una distribución de atribuciones entre las diferentes unidades administrativas que forman el órgano administrativo.

La competencia, así como las facultades respectivas deben estar contempladas en la ley o, por disposición de ésta, en un reglamento o acuerdo de delegación de facultades.

En la materia fiscal el ordenamiento legal que otorga la competencia y las facultades respectivas, es la Ley del Servicio de Administración Tributaria, disposición legal que establece la creación, competencia y facultades del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado con autonomía técnica y de gestión, pero formando parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Reglamento que establece la distribución de atribuciones entre las diferentes unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, es el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En tal sentido resulta importante destacar que en la emisión del acto administrativo, se deberá tener presente que deberán señalarse expresamente, el o los artículos de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que otorguen la competencia y facultades para realizar determinado acto a la unidad administrativa correspondiente, asimismo deberán señalarse en forma expresa, el o los artículos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que establezcan respecto de la unidad administrativa, la atribución correspondiente, así como los demás instrumentos que tengan relación con la competencia de la referida unidad administrativa, como es el caso para fijar la competencia territorial.

Actualmente, La competencia territorial de la autoridad fiscal se encuentra contenida en el acuerdo por el que se establece la circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de noviembre de 2005, mismo que se anexa al presente trabajo de investigación para mayor claridad de este tema.

Por lo que resulta de suma importancia señalar expresamente en la emisión del acto administrativo, el o los artículos respectivos de los ordenamientos jurídicos referidos, de lo contrario se tendrán profundos vicios de legalidad en la emisión del acto administrativo.

Asimismo, es importante comentar que en el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación se señalan los casos en que se otorguen facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria al manifestar lo siguiente:

Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

“...Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento Interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”

- c) Fundamentación.** Fundamentar un acto implica indicar con precisión en el acto correspondiente el o los artículos de la ley o leyes y en su caso del reglamento o reglamentos que son aplicables al caso, originan y justifican su emisión. No señalar en el acto en forma expresa y precisa todas las normas jurídicas que dan fundamento legal al mismo, hará que presente vicios de legalidad, de conformidad con el artículo 16 Constitucional y la fracción II del artículo 51 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

La fundamentación, que como lo comentamos consiste en señalar expresamente en el acto las normas jurídicas y los ordenamientos aplicables, se referirá tanto al contenido del acto, es decir al aspecto sustantivo o de fondo del acto, como a la competencia del órgano y a las facultades del servidor público que lo emite.

- d) Motivación.** El motivar un acto consiste en describir las circunstancias de hecho y señalar los razonamientos correspondientes que hacen aplicable las normas jurídicas al caso concreto.

La motivación implica señalar y dar los razonamientos de la adecuación del supuesto que se encuentra previsto en una norma jurídica a la situación particular del acto que está llevando a cabo la autoridad.

La Suprema Corte de Justicia de la nación a través de la jurisprudencia que ha emitido, ha reiterado estos requisitos, señalando que todos los actos de autoridad que afecten al particular deben señalar la fundamentación correspondiente, lo que implica señalar expresamente los preceptos legales sustantivos aplicables, así como la motivación que consiste en que en el acto sean referidos los supuestos de hecho así como los argumentos y razonamientos que condicionan la aplicación de aquellos preceptos.

No señalar en el acto las circunstancias de hecho así como los razonamientos correspondientes, es decir no señalar en el acto la motivación correspondiente, hará que el referido acto presente vicios de legalidad, de conformidad con el artículo 16 Constitucional y la fracción II del artículo 51 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Al respecto en relación con los conceptos de fundamentación y motivación que refiere el artículo 16 Constitucional y para entender sus efectos y alcances, resulta necesario comentar la siguiente Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Jurisprudencia sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Parte 72, Sexta Parte, página 158, que expresa lo siguiente:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. VIOLACIÓN FORMAL Y MATERIAL.

Quando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido pero no por violación formal de la garantía de que se trata ya que ésta comprende ambos aspectos.

”

Séptima Época, Sexta Parte: Volumen 58, pág. 35. Amparo en revisión 411/73. American Optical de México, S.A. 8 de octubre de 1973.

Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 59, pág. 27. Amparo en revisión 1193/69. Apolonia Poumian de

Vital. 7 de noviembre de 1973. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 68, pág. 36. Amparo en revisión 314/74. Fonda Santa Anita, S.A. de R.L. 6 de agosto de 1974. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 71, pág. 28. Amparo directo 484/74. Vicente Humberto Bortoni. 5 de noviembre de 1974. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

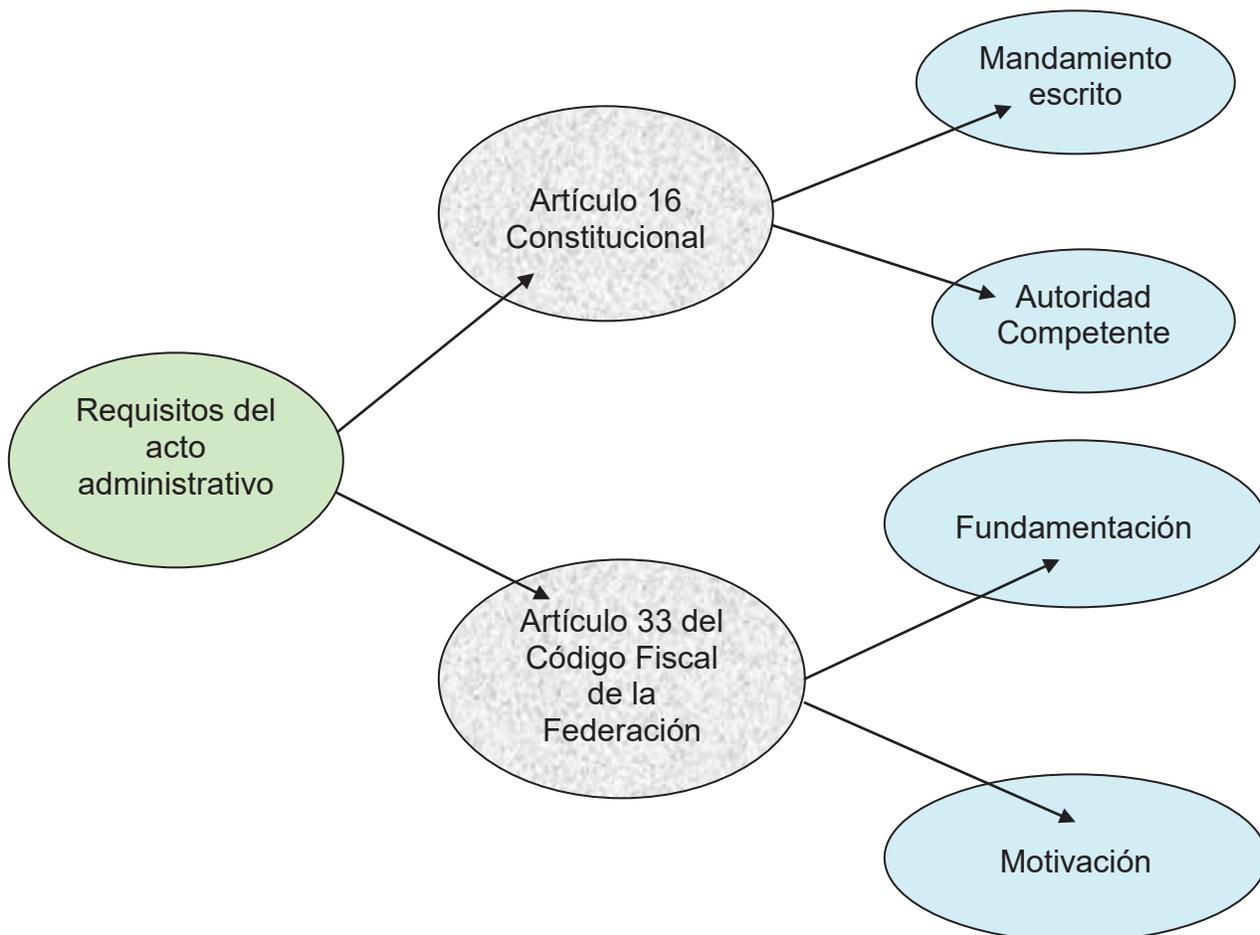
Volumen 72, pág. 75. Amparo en revisión 657/74. Constructora “Los Remedios”, S.A. 28 de enero de 1975. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

En tal sentido la violación a la garantía de fundamentación y motivación que establece el artículo 16 Constitucional; implica dos aspectos: uno de tipo formal y otro de tipo

material. El primero de tipo formal se da cuando hay omisión total de motivación y fundamentación, o sea, cuando no se señalan las normas aplicables ni los hechos que hacen que el caso se adecue a la hipótesis normativa, y el segundo de tipo material, cuando existe una incorrecta fundamentación y motivación o, en otras palabras, cuando los hechos señalados no encuadran en el supuesto que establece la disposición legal, o bien, cuando la disposición legal no es aplicable al caso concreto.

En resumen podemos decir que los requisitos del acto administrativo tienen dos vertientes en cuanto al artículo 16 Constitucional y en cuanto a la materia fiscal aduanera como lo dice el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación tal como se muestra en el siguiente esquema.

Figura No. 2



Fuente: Mapa conceptual producto de la aportación personal del suscriptor de la presente investigación.

La correcta y adecuada fundamentación y motivación del acto administrativo implicará la aplicación de una operación puramente lógica, de acuerdo con el siguiente proceso:

1. Identificar y señalar las disposiciones jurídicas aplicables al acto correspondiente respecto de la competencia de la unidad administrativa que lo emite y respecto del aspecto sustantivo del acto (fundamentación).

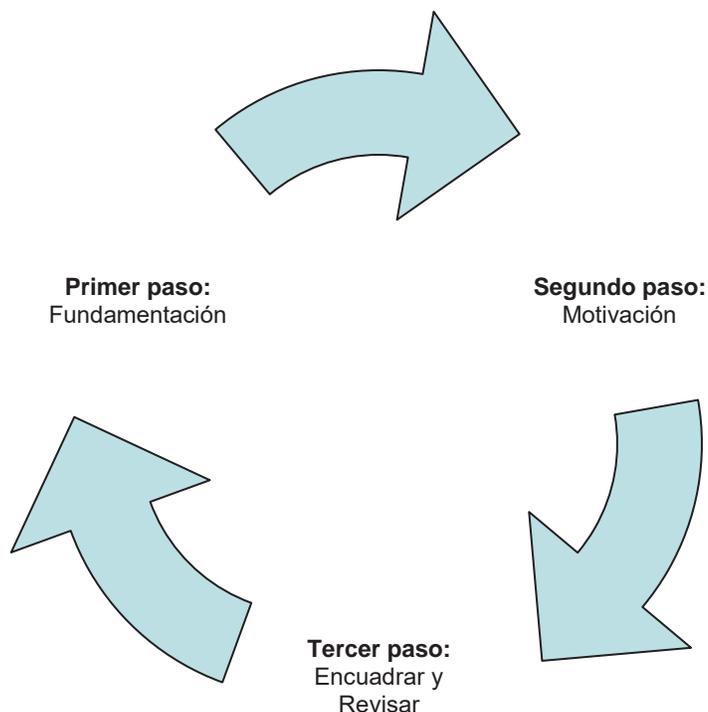
2. Identificar y señalar las razones, motivos y circunstancias que presenta el acto referido (motivación).

Hasta este momento pareciera que ya tenemos integrado el proceso correspondiente y que con los elementos referidos estamos cumpliendo con la correcta fundamentación y motivación del acto, pero no es así, esto no es suficiente, nos falta un paso más y que sin duda es el más importante y trascendental en este tema que es el siguiente:

3. Encuadrar en forma exacta y precisa como si se tratara de un rompecabezas las razones, motivos y circunstancias respecto de las disposiciones jurídicas aplicables y que tal situación quede igualmente reflejada en la emisión del acto administrativo correspondiente.

Este tercer paso que consiste en encuadrar en forma exacta y precisa las razones, motivos y circunstancias respecto de las disposiciones jurídicas aplicables, implicará hacer una revisión de la correcta fundamentación y motivación del acto administrativo, cumpliendo con este proceso de carácter lógico jurídico se obtiene como resultado la correcta fundamentación y motivación del acto administrativo.

Figura No. 3



Fuente: Mapa conceptual producto de la aportación personal del suscriptor de la presente investigación.

Este proceso igualmente lo encontramos reflejado en la siguiente Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las norma aplicables, es decir, que en el caso en concreto se configuren las hipótesis normativas.”

Amparo en revisión No. 8280/67.- Augusto Valle Olivo. 24 de junio de 1968, 5 votos.

Amparo en revisión No. 3713/69.- Elías Chain, 2 de febrero de 1970, 5 votos.

Amparo en revisión No. 4115/68.- Emeterio Rodríguez Romero y Coags., 26 de abril de 1971, 5 votos.

Amparo en revisión No. 2475/75.- María del Socorro Castrejón C. y otros acumulados, 31 de marzo de 1977, unanimidad de 4 votos.

Amparo en revisión No. 5724/76.- Ramiro Tarango y otros, 28 de abril de 1997, 5 votos.

Ubicación: Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Volumen: 97-102 Tercera Parte

Página: 143

ANÁLISIS PROCESAL DE LA COMPENSACIÓN EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

Después de analizar detenidamente el procedimiento administrativo de la compensación universal, es imperativo realizar un análisis comparativo y minucioso de dicho procedimiento administrativo, a la luz de procedimientos análogos previstos por el mismo Código Fiscal de la Federación y de las jurisprudencias, así como de las tesis de jurisprudencia emitidas por el Poder Judicial de la Federación.

La secretaría de hacienda y crédito público vinculada en su actuación al universo jurídico vigente en México.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es una dependencia que forma parte de la Administración Pública centralizada del Estado Mexicano.²⁰

El ámbito impero-atributivo de la Secretaría se encuentra establecido en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, mismo que a continuación se describe, para tener una panorámica global de su competencia. Al efecto, el numeral en cita textualmente establece:

“ARTICULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos²¹:

I.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

IV.- Derogada, en el D.O.F. de 23 de diciembre de 1993.

V.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

²⁰ Artículos 1º, 2º, Fracción I, 10 y 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Diario Oficial de la Federación de 10 de abril de 2003.

²¹ Reformado, D. O. F. de 21 de febrero de 1992.

VI.- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

Cabe destacar que, de acuerdo a lo establecido por el tercer párrafo del artículo décimo octavo transitorio de la Ley del Banco de México publicado en el D.O.F. de 23 de diciembre de 1993, se deja sin efecto en lo referente al Banco de México, lo previsto en esta fracción.

VII.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;

VIII.- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;²²

IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no compete a otra Secretaría;

X.- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;

XI.- 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;

XII.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera²³;

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XIV.- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto

²² Reformada, D.O.F. de 25 de mayo de 1992.

²³ Reformada, D.O.F. de 4 de enero de 1999.

con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;

XVI.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;

XVIII.- Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;

XIX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica, así como establecer las normas y procedimientos para su organización, funcionamiento y coordinación²⁴;

XX.- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;

XXI.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal;
²⁵

XXII.- Derogada, D.O.F. de 28 de diciembre de 1994.

XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro²⁶, y

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Para efectos del presente trabajo de investigación es oportuno precisar, que la fracción XI del mencionado artículo 31 de la Ley de la Materia, faculta a la Secretaría a:

“Cobrar los impuestos,... federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;”.

²⁴ Reformada, D.O.F. de 10 de abril de 2003.

²⁵ Reformada, D.O.F. de 28 de diciembre de 1994.

²⁶ Reformada, D.O.F. de 10 de abril de 2003.

En ese orden de ideas, la Secretaría, por conducto del Sistema de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la misma,²⁷ provee al exacto cumplimiento de aquella obligación,²⁸ encuadrando dentro de esa esfera jurídica, la actualización de la figura de la compensación universal, que contempla el primer párrafo artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, bajo el tenor literal siguiente:

“Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios”²⁹.

Cabe destacar que la institución jurídica de la compensación universal de impuestos federales, de mérito, entró en vigor a partir del 1º de julio de 2004, de conformidad con la fracción V del artículo segundo de las disposiciones transitorias del Código Fiscal para 2004.³⁰

Ahora bien, cabe cuestionarse a continuación, si existe en el Código Tributario una regulación precisa y completa respecto al procedimiento administrativo que la autoridad administrativa debe satisfacer, para dar legítima operatividad a la compensación universal, materia de análisis en esta investigación.

Al efecto, es oportuno destacar que la actividad jurídica de la autoridad fiscal como parte integrante de la Administración Pública Federal, se somete y debe someterse al ordenamiento legal.

La sujeción de la actividad jurídico administrativa a la ley, es el respeto al principio de legalidad administrativa, en un contorno constitucional para la satisfacción de intereses públicos concretos representa el ámbito de las libertades.

El Estado de Derecho es un estado de competencias establecido constitucionalmente a favor de los derechos fundamentales. Por tanto, se aprecia evidente la articulación de esos elementos configurativos: la legalidad administrativa y la garantía de su observancia.

Esta perspectiva de análisis implica la exigencia de abordar el siguiente apartado de este capítulo.

²⁷ Esta dependencia entró en funciones el 1º. de julio de 1997, modificada por decreto de 12 de junio de 2003 en el D.O.F. de esa fecha y se rige además de la ley que lo crea, que lo es la Ley del Servicio de Administración Tributaria, por su Reglamento Interior, publicado en el D.O.F. el 22 de marzo de 2001.

²⁸ Artículo 1º y 7º. de la LSAT y su Manual de Organización publicado el 23 de octubre de 2000 en el D.O.F.

²⁹ Reformado, en el D.O.F. de 5 de enero de 2004.

³⁰ Reformado, en el D.O.F. de 5 de enero de 2004.

El procedimiento administrativo en materia fiscal.

Después del análisis efectuado a las facultades concernientes a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, procederemos a analizar las diferencias existentes entre proceso y procedimiento.

2.6.2.1. Proceso y procedimiento.

Por principio de cuentas, es necesario destacar el alcance jurídico del concepto “procedimiento”, para lo cual es necesario, precisar claramente cual es el género al que pertenece.

A ese propósito, es oportuno indagar sobre la relación existente entre proceso y procedimiento, en la doctrina prevaleciente en el sistema jurídico al que pertenece el derecho mexicano.

Así tenemos que, al proceso, se le ha definido como:

- La actuación consistente en avanzar hacia un fin determinado a través de sucesivos momentos. Cualquier actividad compuesta de diferentes actos, con unidad en su propósito, será un proceso.³¹
- La relación jurídica que avanza gradualmente y se desarrolla paso a paso, en constante movimiento y transformación.³²
- La serie cronológica de actuaciones dirigidas a un resultado, actuaciones instrumentales soporte de las resoluciones finales. Secuencias de los actos de la autoridad administrativa relacionados entre sí y tendientes a un único fin. La resolución final con sus actos preparatorios constituye un todo complejo de carácter unitario.³³
- Los actos compuestos o actos procedimiento, se integran por una cadena de actos de distinto alcance y contenido -los actos trámite-, que conducen al último eslabón de aquella -el acto definitivo-, en que se contiene la voluntad de la Administración. Esta, por tanto, no surge por floración espontánea, sino que es el fruto del esfuerzo coordinado de diversos órganos que tienden a la consecución de un mismo fin.³⁴

³¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo, México, Limusa, 1986, p. 160.

³² VON BOLOW, Oscar citado por Gudiño Pelayo Jesús, Introducción al Amparo Mexicano, Noriega editores, ITESO, 2ª. edición, pp. 145 y ss.

³³ PARADA, Ramón, Derecho Administrativo, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A., Tomo I, Parte General, 2000, 12ª. edición, p. 216.

³⁴ ENTRENA CUESTA, Rafael, Curso de Derecho Administrativo, Volumen I/1, Madrid, Editorial Tecnos, S.A., 1982, 7ª. edición, p. 249.

- El conjunto de procedimientos, entendiéndose éstos, como conjunto de formas o maneras de actuar, y comprende nexos entre sus sujetos, que se establecen durante la substanciación del litigio.³⁵

En ese orden de ideas, es claro que el proceso puede explicarse como un universo conceptual continente, en tanto que el procedimiento constituye un contenido conceptual de aquél, puesto que el procedimiento, genéricamente hablando es la forma de realizar los actos integrantes de todo proceso.

Ahora bien, es trascendente para este trabajo, definir con claridad, lo que es la naturaleza del procedimiento, para luego destacar el procedimiento fiscal.

Pues bien, al efecto es pertinente destacar que en el ejercicio de la función administrativa, se llevan a cabo diferentes actos que consisten en: prever, planear, organizar, dirigir y controlar la actividad y que, en su conjunto forman el proceso administrativo; durante sus fases de preparación, decisión, ejecución, etc., se desarrollan los procedimientos administrativos.

Lo anterior es así, toda vez que el orden normativo exige una serie de trámites, formalidades y procedimientos que deben cumplirse antes de emitir la voluntad administrativa, siendo la razón "ratio", garantizar que: a) la actividad administrativa se adecue a criterios de objetividad y eficacia y b) el pleno respeto de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración.

Así las cosas, la naturaleza del procedimiento administrativo emerge sin mayor dificultad y puede definirse como: la función estatal ejercida por la Administración vinculada con los particulares gobernados, que tengan el carácter de interesados, tendiente a asegurar, por medio de la satisfacción de una secuencia cierta de formas y formalidades legales, la correcta formación de la voluntad administrativa con el fin de garantizar la validez de su actuación, y el respeto de los derechos de los ciudadanos, para lograr de ese modo la realización del interés general, que es en definitiva la Función propia de la Administración.³⁶

En este mismo sentido, Gallego Anabitarte, asevera: "La noción de procedimiento administrativo hace referencia a la ordenación de una serie de actuaciones, a la consecución de diferentes trámites, cuyos efectos jurídicos están vinculados entre sí para la producción de una decisión administrativa." Y añade, que es el: "Conjunto de actuaciones preparatorias y conducentes al acto o resolución final, cuya finalidad es asegurar el acierto y la eficacia de la Administración, además de garantizar los derechos y libertades de los particulares."³⁷

Por su parte, González Navarro define el procedimiento administrativo como: "Una serie de actos emanados de la Administración o de otro poder público, y en su caso, también

³⁵ GÓMEZ LARA, Cipriano, Teoría General del Proceso, México, UNAM, 1974, 1ª. edición, p. 221.

³⁶ BELADIÉZ ROJO, Margarita, Validez y Eficacia de los Actos Administrativos, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A., 1994, p. 118.

³⁷ GALLEGO ANABITARTE, Alfredo y MENÉNDEZ REXACH, Ángel, Acto y Procedimiento Administrativo, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A., 2001, pp. 135 y 196.

de uno o varios particulares que intervienen como interesados o con otro carácter distinto, y que tiene como finalidad producir, con sometimiento pleno a la ley y al derecho, un acto o una norma administrativos, o ejecutar, de esa misma manera un acto ya producido.”³⁸

Las actuaciones de la Administración son múltiples y muy variadas, los procedimientos tienden a unificarse y avenirse a fin de salvaguardar los principios que los disciplinan.

La tendencia normativa, en el México contemporáneo, es uniformar este proceder y así se advierte en la Ley Federal del Procedimiento Administrativo vigente.³⁹

2.6.2.2. Clasificación de los actos administrativos desde el punto de vista procesal.

Una vez que se ha dejado asentado el concepto de procedimiento, como una serie concatenada de actos conducentes a un fin es factible concebir, lógicamente, un acto inicial, otro de trámite y uno conclusivo o definitivo.

Sobre el particular, Bocanegra Sierra argumenta: “Son actos definitivos las resoluciones que ponen fin a un procedimiento administrativo, mientras que son actos de trámite el resto de los actos que se van concatenando en el mismo y que tienen una función subordinada a la resolución final y preparatoria de la misma, aún cuando deba advertirse que los actos de trámite no son, con carácter general, verdaderos actos administrativos (en sentido estricto), ... salvo que se trate actos de trámite cualificados, esto es, que terminen directa o indirectamente el procedimiento o produzcan indefensión.”⁴⁰

Es importante destacar que la eficacia de los actos procedimentales queda subordinada a que queden notificados, pues en tanto ello no acontezca, no pueden trascender a la órbita de los interesados. Da sustento legal a esta aseveración, la siguiente jurisprudencia del cuarto tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito, perteneciente al Poder Judicial de la Federación:⁴¹

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. EL ACTO QUE LO INICIA ES EFICAZ A PARTIR DE SU NOTIFICACIÓN. Los procedimientos que establece la ley para desarrollar la actividad administrativa del Estado deben sujetarse a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe, atento a lo cual el acto administrativo, que es la exteriorización de

³⁸ GÓMEZ NAVARRO, Francisco, Derecho Administrativo Español, T. II, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra, S.A., 1988, p. 160.

³⁹ D.O.F., 4 de agosto de 1994; última reforma publicada 30 de mayo de 2000.

⁴⁰ BOCANEGRA SIERRA, Raúl, Lecciones sobre el acto administrativo, Madrid, Civitas Ediciones, S.L., 2002, 1ª., edición, p. 58.

⁴¹ Tesis: I.4o.A. J/36, No. Registro: 178,943, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Marzo de 2005, Página: 1007.

la voluntad del Estado con la que culminan dichos procedimientos, tiene como uno de sus elementos de eficacia la publicidad, que asume la forma de notificación cuando sus efectos son particulares. Por tanto, la notificación es la forma en que el acto administrativo se comunica a las partes como consecuencia de esa exteriorización, pues no es suficiente que se declare la voluntad de la administración, sino que es imperativo que llegue a la órbita de los particulares o administrados para que produzca sus efectos. Es así que a través de la notificación los particulares afectados conocen el contenido del acto y éste adquiere eficacia porque su conocimiento les permite reaccionar en su contra. Por consiguiente, la eficacia se consume en el momento en que el interesado a quien va dirigido el acto toma conocimiento de su existencia, contenido, alcance y efectos vinculatorios, no antes, ni desde la fecha de su emisión, ya que, en este caso, sólo podría tener efectos en sede administrativa.”

Cómo regla especial y de excepción, la falta de notificación no es obstáculo para que el acto administrativo, favorable a un particular, sea exigible al órgano administrativo que lo emitió, a partir de la fecha en que se dictó, al igual que actos de verificación⁴² cuyas consecuencias pueden ser invocadas por el interesado desde que se efectúen.

Precisando, acto definitivo es aquel que pone fin al procedimiento; este tipo de actos se actualiza en las hipótesis siguientes:

- a) la resolución que decide el fondo de manera exhaustiva y congruente,⁴³ siendo inmediatamente ejecutable⁴⁴, por lo que el destinatario tiene la obligación de cumplir con lo ordenado; y,
- b) los acuerdos sobre desistimiento, renuncia a un derecho, declaración de caducidad, imposibilidad material de continuación por causas sobrevenidas o el convenio de las partes.

Esta regulación y consecuencias las prevé el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 116 a 117.

2.6.2.3. Los actos procesales ostentan la calidad de impugnables.

Los actos definitivos, además, tienen el carácter de impugnables, puesto que pueden combatirse respecto de los que causan estado, o bien, agotan la vía administrativa,⁴⁵ pudiendo englobar y conceptuar en ellos, para esos efectos, a los que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente.

⁴² Artículo 9 de la LFPA.

⁴³ Artículos 57, fracción I y 59 de la LFPA.

⁴⁴ Artículo 9 de la LFPA.

⁴⁵ Artículo 83 de la LFPA.

En este concepto, es pertinente, para este trabajo, incluir el concepto de acto firme, entendido como aquel contra el que no cabe recurso alguno, o bien, por haberse desestimado los interpuestos o haber transcurrido el plazo para interponerlos.

Así las cosas, se obtiene que, los actos de trámite no son impugnables, ya que el principio de economía procesal aconseja concentrar la impugnación de todas las actuaciones, que al interesado puedan afectar, hasta que sobrevenga la definitiva, en la que se consoliden los perjuicios sustantivos que antes no tienen más que el carácter de intraprocesales o violaciones formales que concretizan afectación hasta en tanto se emite la resolución final.

Es precisamente por esta razón que los actos de trámite no son impugnables por sí mismos "per se", a semejanza de lo que sucede con los actos y las consecuentes violaciones intraprocesales en el juicio de amparo y, para ello, es menester, concluya el procedimiento con una resolución que pueda causar un agravio.

Los criterios que el Poder Judicial de la Federación, en el dinamismo del juicio de amparo, ha elaborado y construido, establecen conceptos y principios que, por analogía, son de aplicación en el régimen de los actos administrativos. Al efecto tiene aplicación en la especie, la tesis sostenida por el primer tribunal colegiado del octavo circuito, la cual es del tenor literal siguiente:⁴⁶

“AMPARO INDIRECTO, PROCEDENCIA DEL, TRATÁNDOSE DE RESOLUCIONES INTERMEDIAS DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. El criterio de irreparabilidad sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para la procedencia del amparo contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, implica que en cada caso debe valorarse si los efectos que produce el acto reclamado pueden subsanarse con el dictado de una sentencia o resolución favorable al promovente. Por tanto, si la parte quejosa reclama a través del juicio constitucional una resolución intermedia dictada en el procedimiento administrativo entablado en su contra, que desechó por improcedente su recurso de revisión administrativo, y a través del cual se combate lo actuado en una diligencia practicada por la autoridad responsable, dentro de dicho procedimiento, dicha diligencia probablemente, por sí misma, no afecte un derecho sustantivo del quejoso, mas sin embargo, si tal actuación no sólo se concreta a asentar hechos, sino también ejecuta actos como lo es la clausura, no puede considerarse bajo estos argumentos que se trate de actos que no tienen una ejecución de imposible reparación, por traducirse sus consecuencias legales no sólo en afectación a derechos de naturaleza adjetiva o intraprocesal -en cuanto desecha el recurso de revisión administrativo-, sino se trata

⁴⁶ Tesis: VIII.1o.29 K, No. Registro: 192,919, Tesis aislada, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Noviembre de 1999, Página: 955.

además de una resolución que causa una ejecución de imposible reparación que incide sobre derechos sustantivos, no resarcibles en la resolución definitiva, aun en el supuesto de que se obtuviera un fallo favorable, pues la afectación producida por dicha clausura, no sería subsanada, de ser el caso, con la resolución final que en el procedimiento administrativo se dictara y la posible violación de garantías individuales subsistiría irremediablemente.”

Estos principios resultan de aplicación en el procedimiento administrativo, aunque quedaría pendiente definir la vía de impugnación para los actos de trámite, pudiendo adelantarse, en su caso, la procedencia del juicio de amparo para el caso de que no haya recurso o medio de impugnación en sede administrativa o contencioso administrativa.

Por lo antes expuesto, es de sostener que, aunque las reglas están referidas al juicio de amparo, los principios contenidos en la siguiente jurisprudencia, son aplicables, por analogía, a los procedimientos administrativos. Esta jurisprudencia fue sostenida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y es del tenor literal siguiente.⁴⁷

*“AMPARO INDIRECTO. REGLAS PARA SU PROCEDENCIA, RESPECTO DE ACTOS DICTADOS DENTRO DEL JUICIO, DESPUÉS DE CONCLUIDO Y EN EJECUCIÓN DE SENTENCIA. De lo dispuesto en los artículos 107, fracciones III, inciso b) y VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 114, fracciones III y IV, de la Ley de Amparo, se desprenden dos reglas genéricas y una específica de procedencia del juicio de amparo indirecto: **la primera regla genérica consiste en que éste procede contra actos en el juicio cuya ejecución sea de imposible reparación**, los cuales han sido definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como aquellos que por sus consecuencias son susceptibles de afectar directamente alguno de los derechos fundamentales del gobernado, tutelados por la propia Constitución Federal, por medio de las garantías individuales, pues esa afectación o sus efectos no se destruyen con el solo hecho de que quien los sufra obtenga una sentencia definitiva favorable a sus pretensiones, a saber, la personalidad de las partes, el embargo o la negativa a denunciar el juicio a terceros, entre otros; **la segunda regla genérica consiste en que el juicio de amparo biinstancial procede en contra de actos dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, después de concluido el juicio**, siempre que no se dicten en ejecución de sentencia, **los cuales**, de acuerdo con el criterio emitido por el Máximo Tribunal del país, **gozan de autonomía y no tienen como finalidad***

⁴⁷ Tesis: 1a./J. 29/2003, No. Registro: 184,221, Jurisprudencia, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, Junio de 2003, Página: 11.

directa e inmediata ejecutar la sentencia dictada en el juicio natural, como son el arresto dictado como medida de apremio para vencer la contumacia de alguna de las partes o la interlocutoria que fije en cantidad líquida la condena de que fue objeto el perdedor; **y la regla específica introducida por el legislador con el propósito de impedir que el juicio de garantías sea utilizado para retardar o entorpecer la ejecución de una sentencia definitiva** con el carácter de cosa juzgada, consistente en que el juicio de amparo en la vía indirecta podrá promoverse contra actos dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo en ejecución de sentencia, **sólo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, con la posibilidad de reclamar en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso** y, tratándose de remates, contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében; en el entendido de que conforme al criterio sustentado por el más Alto Tribunal de la República, la última resolución es aquella en la que se aprueba o reconoce de manera expresa o tácita el cumplimiento total de la sentencia o se declara la imposibilidad material o jurídica para darle cumplimiento. En estas condiciones, y en atención a que las citadas reglas tienen aplicación en diversas etapas del juicio natural, según la naturaleza y finalidad de cada uno de los actos dictados durante su prosecución, es claro que cada una de ellas es aplicable a hipótesis diferentes, por lo que no pueden administrarse entre sí con el grave riesgo de desnaturalizar el juicio de garantías; por tanto, a los actos dictados en juicio que causen una ejecución de imposible reparación sobre las personas o las cosas, no se les pueden aplicar las reglas que rigen para los actos dictados después de concluido el juicio y en ejecución de sentencia, porque si así se hiciera, el juicio de amparo indirecto sería procedente en contra de todos los actos dictados dentro de un procedimiento, aun cuando no causen una ejecución de imposible reparación; de igual manera, a los actos dictados después de concluido el juicio o en ejecución de sentencia, no puede aplicárseles la regla de procedencia del juicio de amparo indirecto que rige para actos dictados dentro del juicio, porque bastaría que se alegara que tales actos causan una ejecución de imposible reparación para que el juicio de amparo fuera procedente, pasando por alto que uno de los motivos por los cuales el legislador instrumentó esas reglas, fue evitar el abuso del juicio de garantías.”

2.6.2.4. Modalidades del procedimiento según el objeto y contenido.

Las actuaciones de la Administración Pública, tal como sucede con sus fines y potestades, son múltiples y complejas lo que ha dado lugar a un número también vasto de procedimientos -aunque siempre vinculados y dependientes del acto final o

definitivo-, dentro de los cuales y por ser los más relevantes, en cuanto al objeto y contenido del acto final, se citan los siguientes:

DECLARATIVO: Resolución liquidadora de contribuciones que solo aplica la norma a los hechos del caso y adscribe consecuencias. Puede presentarse de dos formas: a) Por oposición y b) Por fiscalización o investigación (incluye visitas domiciliarias) y determina la sanción.

CONSTITUTIVO: Que se puede actualizar: a) De manera formal o de gestión y b) Al configurar relaciones jurídicas concretas, mediante una resolución individual que crea un régimen fiscal especial a cierto grupo de contribuyentes.

DE DEFENSA: Manifestándose a través de: a) Inconformidad o audiencia previa y b) En forma de juicio, respecto a formalidades esenciales del procedimiento. Cuando la finalidad del acto es privativa debe satisfacerse este procedimiento y formalidades con el carácter de elementos de validez respecto al fondo, o equivalentes.

REVISIÓN: Que puede ser: a) De control, a través de auditorías que se practican en dependencias o entidades para evaluar aplicación de recursos y medir la eficiencia de la gestión pública; y b) Recursivo, con el fin de revocar o anular.

Es importante aquí destacar que, como excepción, a los actos definitivos del procedimiento administrativo, existe el embargo precautorio, mismo que aún siendo un acto intermedio, al ser de imposible reparación, es reclamable en juicio de amparo indirecto.

2.6.2.5. Procedimiento de audiencia previa en forma de juicio.

Atendiendo a la posibilidad de que la Administración Pública puede emitir actos que impliquen privaciones para los gobernados, su legalidad dependerá que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento que, como un elemento de la garantía de audiencia, debe ser salvaguardada, aunque sea en sede administrativa.

Otorga pleno sustento a lo aseverado en el párrafo inmediato anterior, la siguiente jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que reza bajo el siguiente tenor literal:⁴⁸

“PROCEDIMIENTOS EN FORMA DE JUICIO SEGUIDOS POR AUTORIDADES DISTINTAS DE TRIBUNALES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 114, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE AMPARO. SU CONCEPTO COMPRENDE TANTO AQUELLOS EN QUE LA AUTORIDAD DIRIME UNA CONTROVERSIA ENTRE PARTES

⁴⁸ Tesis: 2a./J. 22/2003, No. Registro: 184,435, Jurisprudencia, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, Abril de 2003, Página: 196.

*CONTENDIENTES, COMO LOS PROCEDIMIENTOS MEDIANTE LOS QUE LA AUTORIDAD PREPARA SU RESOLUCIÓN DEFINITIVA CON INTERVENCIÓN DEL PARTICULAR. La Ley de Amparo establece que tratándose de actos dentro de un procedimiento, la regla general, con algunas excepciones, es que el juicio constitucional sólo procede hasta la resolución definitiva, ocasión en la cual cabe alegar tanto violaciones de fondo como de procedimiento, sistema que tiene el propósito de armonizar la protección de las garantías constitucionales del gobernado, con la necesidad de asegurar la expeditéz de las diligencias procedimentales. Tal es la estructura que dicha Ley adopta en el amparo directo, así como en los procedimientos de ejecución y en los procedimientos de remate, como lo establece en sus artículos 158 y 114, fracción III, respectivamente. Por tanto, **al establecer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 114** acabado de citar, **que cuando el acto reclamado de autoridades DISTINTAS de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, emanen de un PROCEDIMIENTO EN FORMA DE JUICIO, el amparo sólo procede en contra de la resolución definitiva, debe interpretarse de manera amplia la expresión "procedimiento en forma de juicio", comprendiendo aquellos en que la autoridad dirime una controversia entre partes contendientes, así como todos los procedimientos en que la autoridad, frente al particular, prepara su resolución definitiva, aunque sólo sea un trámite para cumplir con la garantía de audiencia, pues si en todos ellos se reclaman actos dentro de procedimiento, en todos debe de aplicarse la misma regla, conclusión que es acorde con la interpretación literal de dicho párrafo."***

Así las cosas, es claro que la expresión mediante un "juicio previo", no implica necesariamente un monopolio de los tribunales respecto de la función judicial.

Ahora bien, los extremos jurídicos a que se contrae la expresión "formalidades esenciales del procedimiento" se encuentran contenidos en la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los siguientes términos:⁴⁹

*"FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga **"se cumplan***

⁴⁹ Tesis: P./J. 47/95, N o. Registro: 200,234, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Común, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Diciembre de 1995, Página: 133.

las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. DE NO RESPETARSE ESTOS REQUISITOS, SE DEJARÍA DE CUMPLIR CON EL FIN DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA, QUE ES EVITAR LA INDEFENSIÓN DEL AFECTADO."

En este nivel de análisis del procedimiento administrativo y, en atención a la especial naturaleza de este trabajo, relativo al procedimiento de determinación fiscal denominado "Compensación Universal de Impuestos Federales", oportuno es dejar bien claro que, el esquema de ley previsto por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo no le es aplicable a los procedimientos en materia fiscal, acorde con la disposición expresa del artículo 1, párrafos tercero y cuarto, de este ordenamiento, que establecen:

"Artículo 1. ... Este ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal,...

Para los efectos de esta Ley sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas."

Una vez definido el marco jurídico aplicable al objeto de esta investigación, es conveniente abordar el siguiente apartado.

2.6.2.6. El procedimiento administrativo en el código fiscal de la federación.

El procedimiento administrativo, genéricamente considerado, es uno sólo, aunque a veces pueda parecer complejo, en razón de que se integra por múltiples esquemas, actos de verificación y vigilancia, lo que, incluso, origina metaprocedimientos, (procedimientos no establecidos en ley), que se relacionan e interactúan recíproca y conjuntamente.

Así las cosas, todos esos procedimientos y metaprocedimientos son dependientes y están relacionados e imbricados entre sí, conducentes y tendentes a un fin, la resolución o acto final o definitivo.

Lo anterior se explica estableciendo una semejanza con el procedimiento judicial donde pueden ocurrir múltiples actos previos al juicio y, ya en éste, durante la fase de instrucción se desarrollan otros que son, precisamente, la causa última y antecedente de la decisión. Sin embargo, todos ellos son preparatorios y se explican sólo en razón de la sentencia que pueda dictarse.

En este sentido, es claro que en materia fiscal, se da el caso que la actividad de fiscalización comience, de manera general, con la petición de informes a terceros o al contador público que dictaminó los estados financieros del contribuyente y, a posteriori, se inicie el procedimiento de fiscalización con el aludido obligado; habida cuenta que todas estas actuaciones de la autoridad exactora son etapas que tienen una misma razón, y, su destino causal, es dictar una resolución final que determine el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias.

A semejanza de lo que sucede en el procedimiento judicial, rigen los principios de unidad y concentración en el procedimiento administrativo fiscal.

Ahora bien, los llamados “procedimientos administrativos” en materia fiscal, dada la importancia que esta materia tiene, se han desarrollado prolijamente y complementan e interrelacionan unos con otros, creando esquemas complejos.

Es así que existen en el Código Fiscal de la Federación “procedimientos”, entre otros, de:

- DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS Y DEMÁS CONTRIBUCIONES: Artículo 22.
- ACLARACIÓN: Artículo 33-A.
- CONSULTA: Artículo 34.
- RECONSIDERACIÓN: Artículo 36.
- VERIFICACIÓN Y REVISIÓN DE DECLARACIONES, COMPROBANTES Y AVISOS: Artículo 42 fracciones I y V.
- REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD Y DE DICTÁMENES DE CONTADOR PÚBLICO: Artículo 42 fracciones II y IV.
- AVALÚOS Y VERIFICACIÓN DE BIENES: Artículo 42 fracción VI.

Estos “procedimientos” pueden darse de manera singular o conjunta, antes de llegar o concluir en una resolución.

Las dos siguientes tesis explican cómo pueden quedar vinculados los procedimientos de fiscalización, declarativo o de determinación y de ejecución, teniendo como nexo que los articula una resolución liquidadora de créditos fiscales.

La primera tesis es sostenida, en noviembre de 1999, por el primer tribunal colegiado del octavo circuito y reza bajo el siguiente tenor:⁵⁰

“PROCEDIMIENTOS EN MATERIA FISCAL. SUS ETAPAS O FASES SON ANÁLOGAS A LAS DE UN JUICIO. Los juicios, como los procedimientos seguidos en forma de juicio, están integrados por las siguientes fases: a) Previa al juicio; b) Instrucción del juicio; c) Sentencia; y d) Ejecución. Del estudio de los procedimientos en materia fiscal se concluye que análogamente se aprecian en éstos, de manera sustancial,

⁵⁰ Tesis: VIII.1o.43 A, No. Registro: 192,831, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, Página: 1010.

iguales etapas o fases a las indicadas, siendo éstas: a) Fiscalización, cuyo objeto es verificar que se cumplan con las obligaciones que imponen las normas, implicando usualmente actos de molestia; **b) Determinación de créditos fiscales**, consistente en un típico procedimiento seguido en forma de juicio, que concluye con un acto de privación (liquidación de un crédito fiscal), toda vez que en ese momento procesal es cuando se constituyen los derechos y obligaciones que son vinculatorios entre las partes y puede suscitarse alguna controversia entre ellas -fisco, contribuyente y terceros vinculados- y atendiendo a la finalidad de afectación y alcance, es que se aplican, por analogía, en esta etapa las formalidades previstas en el artículo 14, párrafo segundo constitucional; y por último, **c) Ejecución**, la cual está constituida por una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme (generada en la etapa de determinación), que constituye la prueba legal de la existencia y validez del crédito, de su liquidez e inmediata reclamación, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada.”

En esta misma postura jurídica, se ubica la tesis sostenida, en diciembre de 1999, por el mismo órgano jurisdiccional, en la que se describe con mayor precisión y alcance, la dimensión jurídica que es inherente al procedimiento fiscal seguido en forma de juicio; lo cual se evidencia del contenido textual del criterio que se destaca a continuación.⁵¹

“TERCERO EXTRAÑO A UN PROCEDIMIENTO SEGUIDO EN FORMA DE JUICIO. SE EQUIPARA AL TERCERO NO LLAMADO A JUICIO, POR TENER EN AMBOS CASOS LA MISMA FINALIDAD Y POSIBILIDAD DE AFECTACIÓN. Es característica propia de los juicios o de los procedimientos seguidos en forma de juicio, estar integrados por las siguientes fases: a) Previo al juicio; b) Instrucción del juicio; c) Sentencia; y d) Ejecución. Análogamente se aprecia que en los procedimientos en materia tributaria se dan iguales etapas o fases a las indicadas, siendo éstas: a) Fiscalización; b) Determinación de créditos fiscales; y, c) Ejecución. En esa tesitura, y tomando en cuenta que la posibilidad de justificar actos privativos en cualquiera de estos momentos se presenta cuando previamente se satisfagan las formalidades esenciales del procedimiento, lo cual constituye la garantía de audiencia tutelada en el artículo 14 constitucional, que implica que la persona que pueda ser afectada: 1) Sea emplazada; 2) Ofrezca y rinda pruebas; 3) Formule alegatos; y, 4) Que se le dicte una sentencia o decisión que contemple los extremos de legalidad

⁵¹ Tesis: VIII.1o.36 K, No. Registro: 192,674, Tesis aislada, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Diciembre de 1999, Página: 792.

previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales. Con relación a lo anterior, resulta que la institución del tercero ajeno, ignorado o no llamado a juicio, tiene como características: a) No haber figurado como parte en sentido material (sea en un juicio o procedimiento); b) Sufrir un perjuicio durante la secuela procesal o en su ejecución; c) Que desconozca las actuaciones relativas; y, d) No haber tenido oportunidad de ser oído en su defensa; lo que implica afectación a su esfera jurídica al ser una auténtica y directa violación a la garantía de audiencia prevista en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, donde la propia Carta Magna en su artículo 107, fracción III, inciso c), párrafo segundo, permite la procedencia inmediata del juicio de amparo sin necesidad de cumplir con el principio de definitividad. En consecuencia, si tanto en los juicios como en los procedimientos seguidos en forma de juicio, se da la misma finalidad y posibilidad de afectación (actos de privación) -mediante la emisión de resoluciones vinculatorias entre las partes y declarativas o constitutivas de derechos, exigibles mediante el imperio y la coerción-. Por tanto, resulta que, por identidad de razón, rigen en ambas las mismas garantías de defensa (formalidades esenciales del procedimiento) y, en ese tenor, es obvio que también en ambos casos debe de regir la institución del tercero extraño y sus consecuencias cuando aquellas formalidades son violentadas. Siendo así que al sujeto al que se cobra un crédito mediante el procedimiento administrativo de ejecución y que no ha sido llamado a comparecer y deducir sus derechos oportunamente dentro del procedimiento de determinación del crédito, es equivalente a un tercero no llamado a juicio, por identidad de razones y la finalidad de afectación. Luego entonces, resulta claro que está facultado para ocurrir directamente al juicio de amparo sin necesidad de agotar recursos ordinarios que específicamente puedan existir, toda vez que para que sea válido iniciar en su perjuicio el procedimiento administrativo de ejecución, se requiere que previamente haya sido citado a comparecer y defenderse en el procedimiento de determinación y, de no ocurrir así, es evidente que se trata de un tercero no llamado a un procedimiento seguido en forma de juicio, con características y efectos semejantes a las de un tercero extraño a juicio en sentido estricto.”

2.6.2.6.1. Procedimiento tributario en su fase de fiscalización.

Esta faceta del procedimiento fiscal puede tener por contenido o finalidad los siguientes aspectos y conceptos, que revelan la existencia inequívoca de normas fiscales adjetivas; a saber:

- Rectificar errores aritméticos.
- Visitas domiciliarias:
- Revisar contabilidad, bienes y mercancías.

- Verificar la expedición de comprobantes.
- Revisiones de escritorio, exhibición de contabilidad o proporcionar datos.
- Dictámenes de contador público autorizado, revisarlos.
- Avalúos o verificaciones físicas.
- Recabar datos de funcionarios y fedatarios.
- Allegarse pruebas para efectos penales.

Ahora bien, existen notas y características comunes a todos los supuestos, consistentes en:

- Facultades amplias de la autoridad, y
- La circunstancia de que pueden llevarse a cabo todas esas facultades, de manera sucesiva.

Da consistencia a lo hasta aquí expuesto, la tesis que sustenta el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que reza bajo el siguiente tenor:⁵²

“COMPROBACION FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCION II DEL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AL ESTABLECER DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLA. Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de la revisión de declaraciones, de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes; allegándose información de funcionarios, o bien, a través de la práctica de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes. Por tanto, la circunstancia de que la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establezca la posibilidad de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros exhiban su contabilidad incluso en el domicilio de las autoridades administrativas, no infringe lo dispuesto por el artículo 16, noveno párrafo, de la Carta Magna, ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen actos de molestia regulados por el párrafo primero del propio precepto constitucional. En tales condiciones, debe concluirse que la facultad de comprobación a que se refiere el multicitado artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, queda comprendida dentro de la disposición general

⁵² Tesis: P. XCVI/95, No. Registro: 200,265, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Noviembre de 1995, Página: 80.

consagrada en el primer párrafo del propio artículo 16 de la Ley Fundamental, esto es, que el acto autoritario de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe destacar que el hecho de que el Constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, obedeció a que quiso dar una regla de protección especial al domicilio, de tal forma que no pudiera violarse sino en los casos previstos por el propio artículo 16 constitucional, es decir, para cateos o visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación fiscal no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal.”

2.6.2.6.2. Procedimiento tributario en su fase de determinación.

Durante esta faceta del procedimiento fiscal, conocida en la doctrina como determinación o accertamiento “accertamento”, la autoridad hacendaria determina o finca la existencia de un crédito fiscal, para lo cual, elige la norma de fondo a través de normas de forma, y atribuye las consecuencias respectivas, lo que en realidad constituye una función análoga a la de una resolución jurisdiccional.

Al caso tiene aplicación la siguiente jurisprudencia sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice:⁵³

“RECONOCIMIENTO ADUANAL Y SEGUNDO RECONOCIMIENTO. SI BIEN CONSTITUYEN RESOLUCIONES FAVORABLES AL IMPORTADOR O EXPORTADOR, NO OBLIGAN A LAS AUTORIDADES ADUANALES EN OPERACIONES POSTERIORES DE COMERCIO EXTERIOR. El reconocimiento aduanero es un acto de accertamiento tributario, es decir, es el acto por el que se determinan los impuestos causados por las mercancías objeto del despacho aduanero. Por otro lado debe tenerse presente que conforme al artículo 44 de la Ley Aduanera vigente en el año de mil novecientos noventa y seis, el aludido reconocimiento tiene como fin que la autoridad hacendaria haciendo uso de sus facultades de comprobación a través de un vista aduanal, establezca si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación, determine los impuestos y las cuotas compensatorias correspondientes, verifique los permisos, etc. Del texto del artículo 43 último párrafo, de la Ley

⁵³ Tesis: 2a./J. 22/2000, No. Registro: 192,306, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000, Página: 338.

Aduanera se llega a la conclusión de que a los reconocimientos aduanales no les es aplicable el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, lo que significa que si no impiden a las autoridades aduaneras el fincamiento de diferencias respecto del mismo pedimento, por mayoría de razón ha de considerarse que las determinaciones que deriven de esos reconocimientos no las obligan en operaciones de comercio exterior posteriores. A mayor abundamiento, existe independencia entre un pedimento y otro; por ende, lo resuelto en un caso no obliga a las autoridades aduanales en otro posterior.”

2.6.2.6.3. Procedimiento tributario en su fase de cobro.

El procedimiento fiscal en su etapa de cobro tiene como antecedente, la previa determinación y liquidación o declaración de existencia de un crédito fiscal en un sentido amplio “lato sensu” y, su objetivo, es obtener por la vía económico coactiva el pago de la cantidad respectiva.

Ilustra lo expuesto en este apartado, la tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se expresa en los siguientes términos.⁵⁴

“COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 23, PÁRRAFO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PARA REALIZARLA DE OFICIO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El citado precepto otorga a las autoridades fiscales la facultad de compensar de manera oficiosa las sumas que los contribuyentes tengan derecho a recibir del fisco, por cualquier concepto, contra las cantidades que estén obligados a pagarle respecto de créditos que hayan quedado firmes. Dicha potestad constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva que se traduce en el cobro de una contribución respecto de la cual el gobernado ya tuvo oportunidad de ser oído dentro del procedimiento administrativo o contencioso, en tanto se establece respecto de créditos exigibles o firmes, pero aun en el supuesto de que la autoridad fiscal pretendiese hacer una compensación ilegal, el particular puede impugnar, a través de los medios de defensa procedentes, la resolución por la cual se le comunica que ha operado dicha compensación en términos de lo dispuesto en el artículo 117, fracción I, inciso d), del propio código tributario, que establece la procedencia del recurso administrativo de revocación en contra de cualquier resolución de carácter firme que cause agravio al gobernado, lo que pone de manifiesto el respeto al

⁵⁴ Tesis: 2a. IX/2001, No. Registro: 190,340, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Febrero de 2001, Página: 291.

derecho público subjetivo de audiencia previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

2.6.2.6.4. Procedimiento tributario en su faceta recursiva o de control.

Es lugar común, en el ámbito jurídico administrativo mexicano, tanto a nivel de ordenamientos como de la doctrina y la jurisprudencia, puntualizar la naturaleza de la institución del recurso en sede administrativa, sobre la base de verificar el tratamiento del medio de impugnación, en sí mismo, como un mero control interno de legalidad de la propia administración responsable de los actos impugnados, en ejercicio de un control jurídico que tiende más a la eficacia de su actuación, que es de orden público, que a la tutela de intereses particulares, de manera que dentro de los procedimientos recursales generalmente no rigen los principios de igualdad de las partes, ni de contradicción, puesto que no hay demandado, ni existe un Juez imparcial.

En congruencia con lo anterior, se concluye que en el recurso administrativo fiscal rige, en lo esencial, la garantía individual de impartición de justicia pronta y completa que consagra el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que implica que los principios que conforman ese derecho subjetivo público, deberán adecuarse a las diversas finalidades de ese medio de defensa.

El recurso fiscal constituye lo que se conoce como auto composición de los litigios y tiene como nota distintiva, que es la propia Administración quien emite una resolución sobre la legalidad o nulidad del acto cuestionado.

Dan sustento a las aseveraciones anteriores, las siguientes tesis del Poder Judicial de la Federación:⁵⁵

“RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA. LOS PRINCIPIOS DE IMPARTICIÓN DE JUSTICIA, ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL DEBEN ADECUARSE A LA NATURALEZA DE INTERÉS PÚBLICO DE AQUÉLLOS. El recurso administrativo, en razón de su naturaleza, no implica la realización de una función jurisdiccional en tanto que en él no existe un órgano independiente ante el que se dirima una controversia, sino que se trata de un mero control interno de legalidad de la propia administración responsable de los actos impugnados, en ejercicio de un control jurídico que tiende más a la eficacia de su actuación, que es de orden público, que a la tutela de intereses particulares, de manera que dentro de los procedimientos recursales generalmente no rigen los principios de igualdad de las partes, ni de contradicción, puesto que no hay demandado, ni existe un Juez imparcial. En congruencia con lo anterior, se concluye que en los recursos

⁵⁵ Tesis: 2a. LI/2002, No. Registro: 186,876, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XV, Mayo de 2002, Página: 303.

administrativos rige, en lo esencial, la garantía individual de impartición de justicia pronta y completa que consagra el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que implica que los principios que conforman ese derecho subjetivo público, deberán adecuarse a las diversas finalidades de esos medios de defensa.”

“RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA. NO IMPLICAN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD JURISDICCIONAL. Los recursos administrativos y los pronunciamientos en ellos emitidos son actos de naturaleza administrativa, en tanto que el órgano que los tramita y resuelve no realiza una verdadera función jurisdiccional, ya que no hay controversia entre el particular que lo hace valer y el órgano de la administración pública, pues se trata de un mero control interno de legalidad de sus actos, que no es resuelto por un órgano imparcial e independiente del que emite el acto, además de que al promoverse el recurso por el particular afectado en contra de un acto administrativo, hay colaboración del gobernado para lograr eficiencia administrativa, para lo cual no obsta que el interesado recurrente resulte beneficiado con la resolución que se emita, por lo que, en todo caso, el recurso administrativo constituye un medio de control en la administración. De lo anterior se concluye que el recurso en sede administrativa no implica una función jurisdiccional propiamente dicha, sino simplemente administrativa, pues no existe una verdadera controversia, ya que para ello sería indispensable que las pretensiones de la administración pública fueran contradictorias con las del particular, lo que no sucede, toda vez que hasta en tanto no haya sido agotada la vía administrativa, no podrá afirmarse que la administración sostiene un punto de contradicción con el particular.”⁵⁶

“ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN AQUEL DERECHO PÚBLICO SUBJETIVO, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES. La garantía individual o el derecho público subjetivo de acceso a la impartición de justicia, consagra a favor de los gobernados los siguientes principios: 1. Justicia pronta, que se traduce en la obligación de las autoridades encargadas de su impartición, de resolver las controversias ante ellas planteadas, dentro de los términos y plazos que para tal efecto se establezcan en las leyes; 2. Justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce

⁵⁶ Tesis: 2a. LII/20 02, No. Registro: 186,875, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XV, Mayo de 2002, Página: 304.

del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos, cuyo estudio sea necesario; y garantice al gobernado la obtención de una resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado; 3. Justicia imparcial, que significa que el juzgador emita una resolución, no sólo apegada a derecho, sino, fundamentalmente, que no dé lugar a que pueda considerarse que existió favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido; y 4. Justicia gratuita, que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento alguno por la prestación de ese servicio público. Ahora bien, si dicha garantía está encaminada a asegurar que las autoridades encargadas de aplicarla, lo hagan de manera pronta, completa, gratuita e imparcial, es claro que las autoridades que se encuentran obligadas a la observancia de la totalidad de los derechos que la integran son todas aquellas que realizan actos materialmente jurisdiccionales, es decir, las que en su ámbito de competencia tienen la atribución necesaria para dirimir un conflicto suscitado entre diversos sujetos de derecho, con independencia de que se trate de órganos judiciales, o bien, sólo materialmente jurisdiccionales.⁵⁷

Finalmente, oportuno es señalar que, aunque en rigor jurídico el procedimiento administrativo fiscal sólo es uno, que se desarrolla en diversas etapas, es común, incluso a nivel de jurisprudencia, hablar de procedimientos administrativos en plural, para de esa manera generar certeza jurídica respecto a la autonomía de las formalidades que unen un acto administrativo definitivo. Lo anterior es así, máxime que con ello se pretende imprimirle un perfil de acatamiento inexcusable a la garantía constitucional de seguridad jurídica de los particulares frente al dinamismo de la Administración pública en la materia.

Tiene aplicación en relación a esta argumentación la siguiente jurisprudencia:

“PROCEDIMIENTOS EN FORMA DE JUICIO SEGUIDOS POR AUTORIDADES DISTINTAS DE TRIBUNALES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 114, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE AMPARO. SU CONCEPTO COMPRENDE TANTO AQUELLOS EN QUE LA AUTORIDAD DIRIME UNA CONTROVERSIA ENTRE PARTES CONTENDIENTES, COMO LOS PROCEDIMIENTOS MEDIANTE LOS QUE LA AUTORIDAD PREPARA SU RESOLUCIÓN DEFINITIVA CON INTERVENCIÓN DEL PARTICULAR. La Ley de

⁵⁷ Tesis: 2a. L/2002, No. Registro: 187,030, Tesis aislada
Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XV, Mayo de 2002, Página: 299.

*Amparo establece que tratándose de actos dentro de un procedimiento, la regla general, con algunas excepciones, es que el juicio constitucional sólo procede hasta la resolución definitiva, ocasión en la cual cabe alegar tanto violaciones de fondo como de procedimiento, sistema que tiene el propósito de armonizar la protección de las garantías constitucionales del gobernado, con la necesidad de asegurar la expeditéz de las diligencias procedimentales. Tal es la estructura que dicha Ley adopta en el amparo directo, así como en los procedimientos de ejecución y en los procedimientos de remate, como lo establece en sus artículos 158 y 114, fracción III, respectivamente. Por tanto, al establecer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 114 acabado de citar, que cuando el acto reclamado de autoridades distintas de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, emanen de un procedimiento en forma de juicio, el amparo sólo procede en contra de la resolución definitiva, debe interpretarse de manera amplia la expresión "procedimiento en forma de juicio", comprendiendo aquellos en que la autoridad dirime una controversia entre partes contendientes, **así como todos los procedimientos en que la autoridad, frente al particular, prepara su resolución definitiva, aunque sólo sea un trámite para cumplir con la garantía de audiencia, pues si en todos ellos se reclaman actos dentro de procedimiento, en todos debe de aplicarse la misma regla, conclusión que es acorde con la interpretación literal de dicho párrafo.**⁵⁸*

2.6.3. Configuración del procedimiento administrativo de la compensación universal.

La compensación universal de impuestos federales, como un procedimiento administrativo de naturaleza fiscal y autónoma, forma parte de un procedimiento tributario constitutivo o formal, acorde con lo establecido en el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Esto es así, toda vez que, es el contribuyente quien eleva una petición, denominada "aviso", a la Administración Pública Federal, concretizada en el Sistema de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que requiere, para ser satisfecha favorablemente, la verificación de una serie de etapas, subsecuentes una de otra hasta la obtención de un resultado final, que en el caso es la Resolución de procedencia o improcedencia de la compensación, con la consecuente constitución de obligaciones y derechos, plenamente definidos, en el orden fiscal, para el particular promovente.

⁵⁸ Tesis: 2a./J. 22/ 2003, No. Registro: 184,435, Jurisprudencia, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, Abril de 2003, Página: 196.

Robustece lo argumentado, la tesis sustentada por el tercer tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito, del tenor literal siguiente:

*“PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS SEGUIDOS EN FORMA DE JUICIO. De conformidad con el texto de la fracción II del artículo 114 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, será procedente el juicio de amparo ante el Juez de Distrito contra actos que no provengan de tribunales administrativos o del trabajo, pero, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia. **Por procedimiento administrativo hemos de entender aquella secuencia de actos, realizados en sede administrativa, concatenados entre sí y ordenados a la consecución de un fin determinado.** Ahora bien, **este proceder ordenado y sistematizado puede ser activado, ya de manera oficiosa por la propia administración, por estar así facultada en términos de las leyes y reglamentos vigentes, o a instancia de los particulares, es decir, por solicitud expresa. Cuando los particulares eleven una petición a la administración, misma que requiere, para ser satisfecha favorablemente, la verificación de una serie de etapas, subsecuentes una de otra hasta la obtención de un resultado final, hemos de entender que se está en presencia de un procedimiento administrativo constitutivo o formal.** Por el contrario, cuando ya existe una determinada resolución administrativa, misma que afecta a un gobernado en lo particular y éste manifiesta una inconformidad ante la autoridad responsable del acto, estaremos en presencia, también, de un procedimiento administrativo, pero ya no constitutivo o formal, sino de control, en el que, siguiéndose las formalidades de un juicio exigidas por el artículo 14 constitucional (oportunidad defensiva y oportunidad probatoria), ha de concluir, precisamente, con una resolución que confirme, modifique o revoque el actuar administrativo objetado; esto es, se habrá agotado, específicamente, un recurso administrativo. Precisamente es esta segunda connotación aquella a que se refiere el género de la fracción II del artículo 114 de la Ley de Amparo, al autorizar la procedencia del juicio de amparo ante el Juez de Distrito en aquellos casos en que el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, permitiéndolo sólo contra la resolución definitiva que al efecto se dicte. Así, el llamado procedimiento administrativo constitutivo o formal, es decir, la serie de trámites o cumplimiento de requisitos exigidos para la realización de un acto administrativo se diferencia, naturalmente, del procedimiento administrativo recursivo que busca*

*tutelar, por la vía del control, los derechos o intereses particulares que afecte, o pueda afectar, un acto administrativo; de ahí que en observancia de la garantía de seguridad jurídica contenida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, deba sustanciarse en forma de juicio, observando las formalidades esenciales del procedimiento. Por ello, es indispensable tener presente que, tal y como se ha sostenido, el procedimiento administrativo no se agota en la figura meramente recursiva, es decir, en el empleo de los medios tendientes a posibilitar la impugnación, por los afectados, de los actos administrativos que los agravian; por el contrario, el procedimiento administrativo se integra, de igual modo, con aquellas formalidades que están impuestas para facilitar y asegurar el desenvolvimiento del accionar administrativo, aun en ausencia de la participación del gobernado y que concluyen, preponderantemente, en la creación de actos administrativos cuyo objeto y finalidad podrán ser los más diversos. Así, en uno y otro caso, **la resolución final concluirá con el procedimiento administrativo iniciado, sea éste de naturaleza constitutiva (creación de acto de autoridad) o de naturaleza recursiva (revisión del ya existente) esta resolución, para ser combatida a través del ejercicio de la acción constitucional, precisa ser definitiva, esto es, inatacable ante la potestad administrativa.**⁵⁹*

⁵⁹ Tesis: No. Regi stro: 228,889, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Común, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989, Página: 579.

Elementos estructurales del procedimiento de compensación universal, que ameritan perfeccionamiento.

Para este propósito, es necesario realizar un análisis estructural del procedimiento administrativo de la compensación universal, a la luz del procedimiento seguido en forma de juicio contenido en las tesis de jurisprudencias emitidas por el poder judicial de la federación.

Al efecto, las tesis de jurisprudencia sustentadas por los tribunales colegiados de circuito, esgrimen el criterio sostenido por el Poder Judicial de la Federación, en el sentido de equiparar al procedimiento jurídico administrativo con el procedimiento seguido para los juicios, en razón de que, señalan: –análogamente se aprecia que en los procedimientos en materia tributaria se dan iguales etapas o fases a las indicadas para los juicios - de ahí la denominación de “procedimientos seguidos en forma de juicio”, sosteniendo al respecto el criterio de que los juicios, como los procedimientos seguidos en forma de juicio están integrados por las siguientes fases:⁶⁰

- a) Fase previa al juicio
- b) Fase de instrucción del juicio
- c) Fase de sentencia, y
- d) Fase de ejecución

Del estudio a los procedimientos en materia fiscal, concluyen los tribunales, que análogamente se aprecian fases o etapas iguales a las indicadas para los juicios, siendo estas para efectos específicos de la materia tributaria, las siguientes:

- a) Fase de fiscalización
- b) Fase de determinación de créditos fiscales, y
- c) Fase de ejecución

Estas fases seguidas en todo procedimiento de orden fiscal, definen dichos tribunales consisten en lo siguiente:

Fase de fiscalización. Tiene por objeto verificar que se cumplan con las obligaciones que imponen las normas, implicando usualmente actos de molestia.

Fase de determinación de créditos fiscales. Consiste en un típico procedimiento seguido en forma de juicio, que concluye con un acto de privación (liquidación de un crédito fiscal); atendiendo a la finalidad de afectación y alcance, es que se aplican, por analogía, en esta fase las formalidades previstas en el artículo 14, párrafo segundo constitucional.

⁶⁰ Tesis: VIII.1o.43 A, No. Registro: 192,831, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, Página: 1010., y
Tesis: VIII.1o.36 K, No. Registro: 192,674, Tesis aislada, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Diciembre de 1999, Página: 792.

Atento a lo anterior, es menester que previo a la afectación de la esfera jurídica del particular, se satisfagan las formalidades esenciales del procedimiento, lo cual constituye la garantía de audiencia tutelada en el artículo 14 constitucional, que implica que la persona que pueda ser afectada:

- a) Sea emplazada;
- b) Ofrezca y rinda pruebas;
- c) Formule alegatos; y,
- d) Que se le dicte una sentencia o decisión que contemple los extremos de legalidad previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Fase de ejecución. Constituida por una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme.

En este orden de ideas, es de concluirse que el procedimiento jurídico administrativo de la compensación universal en materia fiscal federal, debe ceñirse a las fases descritas para los “procedimientos seguidos en forma de juicio”, para que sea válido afectar la esfera jurídica del particular, salvaguardando de esta manera, la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 constitucional, en total apego al estado de derecho que actualmente no rige.

En esta tesitura, analizaremos el procedimiento de la compensación en materia fiscal federal a la luz del “procedimiento seguido en forma de juicio”, sustentado por los tribunales antes citados:

- a) La fase de fiscalización comprende los siguientes actos administrativos:
 1. Presentación del aviso de compensación.
 2. Requerimiento de conformidad con el artículo 18 del CFF, para subsanar omisiones relativas a requisitos.
 3. Requerimiento de conformidad con el artículo 41-A, del CFF, mediante el cual se solicita al promovente documentación adicional.
- b) La fase de determinación de créditos fiscales comprende el siguiente acto de autoridad:
 1. “Carta invitación”, mediante la cual se emplaza al particular promovente para que ofrezca las pruebas y formule las aclaraciones que considere pertinentes, a efecto de contar con la información suficiente a efecto de emitir la resolución, sin embargo, cabe mencionar que este oficio es ilegal, en razón de que no se encuentra establecido como tal en la legislación fiscal.
 2. Resolución del aviso de compensación, en los términos del artículo 38 del CFF, mediante el cual se determina un crédito fiscal a cargo del particular promovente, en caso de improcedencia de la compensación.
- c) La fase de ejecución comprende el siguiente acto:

1. Ejecución del crédito fiscal determinado y sus accesorios, como consecuencia de la declaratoria de improcedencia de la compensación.

Del análisis anterior, podemos concluir que el procedimiento administrativo de la compensación universal en materia fiscal federal cumple con todas las fases del procedimiento seguido en forma de juicio, sustentado por los órganos jurisdiccionales en comento.

Sin embargo, cabe destacar que la “Carta invitación”, es ilegal, en virtud de que no se encuentra contemplada dentro del procedimiento de la compensación, establecido por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, tampoco en los demás artículos que regulan esta institución jurídica.

CAPITULO TERCERO COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Hipótesis General

Las deficiencias procedimentales que ostenta la compensación universal vigente en materia fiscal federal, generan incertidumbre jurídica en el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Hipótesis Particulares

- 1) A mayor precisión de las deficiencias que ostenta el procedimiento legal de la compensación universal, e identificación de las alternativas de solución, mayor será el grado de certidumbre jurídica del contribuyente en esa materia.
- 2) A mayor definición de las reformas necesarias al actual procedimiento legal de la compensación universal, mejor será el estado de certidumbre jurídico-procesal del contribuyente sobre esa figura jurídica.

Comprobación de la Hipótesis

Se confirma la hipótesis general, en virtud de que dentro del procedimiento legal descrito por el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación no contempla plazo para que la autoridad administrativa emita el requerimiento por omisión de requisitos de forma, asimismo, el artículo 23 del mismo ordenamiento legal es omiso en contemplar plazo para que la autoridad fiscal emita una resolución, razón por la cual se convierte en una necesidad imperativa acudir al plazo establecido para el silencio de la autoridad, previsto por el artículo 37 del ordenamiento legal invocado, para suplir esta deficiencia en este procedimiento jurídico-administrativo; por último el artículo 41-A del ordenamiento legal en comento no contempla los efectos legales del incumplimiento al requerimiento establecido por el citado artículo.

Se acredita la hipótesis particular número uno, en virtud de que a medida que el contribuyente conoce con total claridad las deficiencias del procedimiento jurídico tributario de la compensación en materia fiscal, así como las alternativas de solución a las mismas, tendrá mayor certidumbre jurídica en el procedimiento seguido por la autoridad exactora.

Se aprueba la hipótesis segunda, en virtud de que una vez efectuadas las modificaciones propuestas en esta investigación, a los preceptos legales que contemplan el procedimiento jurídico-administrativo de la compensación en materia fiscal federal se tendrá un íntegro estado de certidumbre jurídico-procesal.

CAPITULO CUARTO PROPUESTAS Y CONCLUSIONES

Conclusiones

Del análisis efectuado al procedimiento jurídico-administrativo de la compensación universal, se desprenden las conclusiones siguientes:

- 1) El procedimiento jurídico-administrativo de la compensación universal ostenta deficiencias en el proceso seguido para la emisión del requerimiento establecido por el artículo 18 del Código Fiscal, toda vez que adolece de plazo para que la autoridad fiscal emita dicho requerimiento.
- 2) El segundo requerimiento emitido de conformidad con el artículo 41-A del Código Tributario, carece de los efectos jurídicos en caso de incumplimiento a requerimiento por parte del particular promovente, dejando en incertidumbre las consecuencias derivadas de tal incumplimiento.
- 3) La carta invitación, mediante la cual la autoridad fiscal exterioriza la improcedencia de la promoción del aviso de compensación, así como las inconsistencias detectadas derivadas de la revisión efectuada a la documentación aportada por el particular, carece de sustento jurídico, toda vez que no se encuentra prevista por la legislación fiscal.
- 4) El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que prevé el procedimiento administrativo de la compensación universal, ostenta grave deficiencia al omitir el plazo para que la autoridad fiscal emita la resolución correspondiente que ponga fin al citado procedimiento, obligando a recurrir al plazo previsto para el silencio de la autoridad, contemplado por el artículo 37 del mismo ordenamiento legal, para suplir esta deficiencia y completar este procedimiento; lo que es contrario a su naturaleza e importancia, pues la compensación universal de impuestos federales puede afectar el universo patrimonial íntegro del contribuyente, quien tiene como garantía constitucional la de seguridad jurídica, misma que por la omisión es claro que puede ser vulnerada, consistente en que los actos de autoridad fiscal, sobre este punto, sean ciertos, formales, motivados y fundamentados, en acatamiento al principio de legalidad que le es exigible a aquéllos.
- 5) Los largos plazos con que cuenta la autoridad administrativa para requerir al promovente, así como para resolver sobre la procedencia o improcedencia de su promoción, entorpecen el derecho que tiene el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, para disponer de manera inmediata de las cantidades determinadas a su favor y oponerlas de manera libre contra los futuros adeudos que tuviera a su cargo originados por las cargas tributarias.
- 6) la autoridad administrativa no emite comprobante alguno que asegure que la promoción ha sido aceptada, no obstante el registro de la misma en la base de datos de la autoridad fiscal, motivo por el cual, el promovente no tiene ninguna

seguridad jurídica, en razón de que no cuenta con ningún comprobante que garantice que su promoción ha sido aceptada.

- 7) La autorización del aviso de compensación, y por ende del saldo autodeterminado a favor del contribuyente, no implican resolución favorable al promovente, a pesar de que la autoridad puede solicitar mediante requerimiento toda la documentación que estime necesaria para tener la certeza de que el saldo a favor aplicado en compensación es correcto, reservándose además, las facultades de revisión previstas por el artículo 42 del Código Fiscal, pudiendo ejercerlas en cualquier momento. De ahí el evidente estado de inseguridad jurídica que todo ello le genera al contribuyente, en caso de que se le informara por medio del portal de internet del SAT que su aviso de compensación hubiera sido autorizado como procedente, toda vez que ante la ausencia de un documento que contuviera esa resolución con todas las formalidades legales, la autoridad puede modificar unilateralmente la anterior determinación, en agravio del contribuyente y en clara violación de su garantía constitucional de seguridad jurídica.

Así las cosas, es de concluir que el procedimiento jurídico de la compensación universal ostenta graves deficiencias en cada una de sus fases, que limitan al particular promovente, el derecho de disponer libremente de las cantidades determinadas a su favor.

Propuestas

Del análisis realizado en este trabajo de investigación, se desprenden de manera concreta las siguientes propuestas de modificación a los preceptos legales que establecen esta institución jurídica, con la finalidad de eficientar el procedimiento de la compensación en materia fiscal federal.

- 1) Señalar un plazo razonable de 10 días hábiles, en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, al cual deba ajustarse la autoridad fiscal para emitir el requerimiento indicado en este precepto.
- 2) Tener por no presentada la promoción del aviso de compensación, en caso de incumplimiento al requerimiento de documentación adicional, previsto por el artículo 41-A del Código Tributario.
- 3) Establecer un plazo de 20 días hábiles, para emitir el requerimiento previsto por el artículo 41-A del Código en mención; en equidad procedimental con la institución jurídica de la devolución prevista por el artículo 22 del mismo ordenamiento legal, atento a que son procedimientos relativamente iguales con excepción de los plazos.
- 4) Otorgar plena legitimidad jurídica al oficio mediante el cual la autoridad administrativa notifica al particular promovente, las inconsistencias detectadas en la revisión efectuada a su promoción, incluyéndolo dentro del procedimiento legal de la compensación universal, previsto por el mencionado artículo 23 del Código Tributario.
- 5) Señalar en el artículo 23 del mismo ordenamiento, un plazo de 40 días hábiles, al cual la autoridad administrativa se ajuste para emitir la resolución correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN:

- ♣ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ♣ Código Fiscal de la Federación.
- ♣ Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- ♣ Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- ♣ Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- ♣ Ley del Impuesto al Activo.
- ♣ Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ♣ Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- ♣ Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
- ♣ Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.
- ♣ Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes.
- ♣ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- ♣ Código Civil Federal.
- ♣ Decretos y Circulares.

LIBROS:

- ♣ Marta Morineau Idearte y Roman Iglesias Gonzalez, “Derecho Romano”, México, editorial Oxford, Cuarta Edición, 2005.
- ♣ Eugene Petit “Tratado Elemental de Derecho Romano”, México, editorial Época.
- ♣ Guillermo Flores Margadant S., “El Derecho Privado Romano”, México, editorial Esfinge, Novena Edición, 1979.
- ♣ Guillermo Flores Margadant S., “La Segunda Vida del Derecho Romano”, México, editorial Porrúa, Primera Edición, 1986.
- ♣ Aldo Topasio Ferretti, “Derecho Romano Patrimonial”, México, Universidad Autonomía de México, Primera Edición, 1992.
- ♣ Efraín Moto Salazar, “Elementos de Derecho”, México, editorial Porrúa, Trigesimo Quinta Edición, 1989.
- ♣ Arturo Puente y F., “Principios de Derecho”, México, editorial Banca y Comercio, Decima Septima Edición, 1968.
- ♣ Eduardo García Máynez, “Introducción al Estudio del Derecho”, México, editorial Porrúa, 52ª. Edición, reimpresión 2001.
- ♣ Miguel Villoro Toranzo, “Introducción al Estudio del Derecho”, México, editorial Porrúa, Cuarta Edición, 1980.
- ♣ Luís Recaséns Siches, “Introducción al Estudio del Derecho”, México, editorial Porrúa, Décimo Cuarta Edición, 2003.
- ♣ Trinidad García, “Apuntes de Introducción al estudio del Derecho”, México, editorial Porrúa, Décimo Primera Edición, 1963.
- ♣ Jorge A. Sánchez-Cordero Dávila, “Introducción al Derecho Mexicano”, México, Universidad Autónoma de México, Primera Edición, 1981.

- ♣ Ignacio Galindo Garfias, “Estudios de Derecho Civil”, México, Universidad Autónoma de México, Primera Edición, 1981.
- ♣ María del Refugio González, “Estudio Sobre la Historia del Derecho Civil en México durante el Siglo XIX”, México, Universidad Autónoma de México, Primera Edición, 1981.
- ♣ Manuel Mateos Alarcón, “La Evolución del Derecho Civil Mexicano desde la Independencia hasta Nuestros Días”, México, Primera Edición, 1911.
- ♣ Rafael Rojina Villegas, “Compendio de Derecho Civil”, México, editorial Porrúa, Treceava Edición, tomo III, 1985.
- ♣ Felipe Tena Ramírez, “Derecho Constitucional Mexicano”, México, editorial Porrúa, Decimo Novena Edición 1983.
- ♣ Gabino Fraga, “Derecho Administrativo”, México, editorial Porrúa, 41ª. Edición 2001.
- ♣ Jaime Orlando Santofimio, “Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez”, México, Universidad Autónoma de México, México, Segunda Edición, 1994.
- ♣ “Diccionario Jurídico Latino”, México, editorial Sista, Primera Edición, 2005.
- ♣ Adam Smith, “Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, Fondo de Cultura Económica, Duodécima reimpresión, 2002, México.
- ♣ Emilio Margáin Manautou, “Facultades de Comprobación Fiscal”, México, editorial Porrúa, Tercera Edición, 2005.
- ♣ Horacio Urestí Robledo, “Las Sanciones Fiscales Federales Inconstitucionalidad”, México, editorial Tax, 2005.
- ♣ José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero y Raymundo Folgosa, “Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos”, editorial Tax, Quinta Edición 2007, México.
- ♣ Monica Isela Galindo Cosme, “Estudio Practico de la Compensación Universal”, editorial ISEF, Primera Edición, 2005, México.
- ♣ José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero y Raymundo Folgosa, “Compensación Universal Aplicación Practica”, editorial Tax, Tercera Edición, 2008, México.
- ♣ Mario Tamayo y Tamayo, “El Proceso de la Investigación Científica”, México, editorial Limusa, Tercera reimpresión de la Cuarta Edición, 2003.
- ♣ Guillermo Briones, “Métodos y Técnicas de Investigación para las Ciencias Sociales”, México, editorial Trillas, Tercera Edición, reimpresión 2001.

WEBGRAFÍA:

- ♣ <http://www.sat.gob.mx>

HEMEROGRAFÍA:

- ♣ Prontuario de Actualización Fiscal (Paf)