

# Compensación universal para corregir la situación fiscal

Procedimiento aplicable

GARRIDO  LICONA.  
Y ASOCIADOS S. C.

**Lic. Mariana Garrido Espinosa,**  
Gerente del Área de Litigio y Controversia  
Fiscal de Garrido Licona y Asociados



**Actividades:** Promoción de medios legales de defensa; soluciones de controversia fiscal y atención de auditorías fiscales  
Cuenta con seis años de experiencia

## INTRODUCCIÓN

El beneficio de efectuar la compensación universal a partir del 1 de enero de 2023 es una realidad teórica para aquellos contribuyentes sujetos únicamente a una visita domiciliaria o a una revisión de gabinete, según corresponda, siempre y cuando cumplan con los requisitos aplicables; sin embargo, existe la imposibilidad práctica para alcanzar dicho beneficio.

En este contexto, el objetivo de esta colaboración es advertir que, a pesar de la existencia para ciertos contribuyentes de la opción para corregir la situación fiscal a través de compensar universalmente, por falta de regulación administrativa, no es posible llevar a cabo la materialización de esta pretensión.

No obstante, existen soluciones que podrían resolver el problema de referencia, invitando tanto a los contribuyentes como a las autoridades competentes a actuar en concordancia.

## COMPENSACIÓN ENTRE IMPUESTOS

La compensación es una forma de extinción de las obligaciones definida en el artículo 2185 del Código Civil Federal (CCF).<sup>1</sup> Esto ocurre cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y para extinguir sus créditos y deudas, disminuyen ambos hasta por el valor más alto, realizando el pago único y exclusivamente del remanente.

<sup>1</sup> **Artículo 2185.** Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Sin embargo, el artículo 2192 del CCF<sup>2</sup> establece que la compensación no tiene lugar cuando se trate de adeudos fiscales, a menos que la ley lo autorice. En nuestro sistema jurídico han existido cambios en la posibilidad de compensar adeudos fiscales con saldos a favor conforme a lo dispuesto en el siguiente apartado:

### Cambios en la compensación de impuestos

Hasta el 31 de diciembre de 2018 –artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF)–							A partir del 1 de enero de 2019 –Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2019 y artículo 23 del CFF para 2020–						
Se permitía: • Compensar cantidades a favor contra las que estuvieran obligados a pagar por adeudos propios o retención a terceros, incluyendo sus accesorios • Debía tratarse de impuestos federales distintos a los que se causaran con motivo de la importación • Debían ser administrados por la misma autoridad y que no tuvieran un fin específico							La compensación universal se eliminó, y se establecieron las siguientes restricciones: • Solo puede realizarse por <b>impuestos propios</b> • El saldo por compensar y la deuda deben derivar de <b>un mismo impuesto</b> • <b>Se prohíbe</b> la compensación <b>respecto de retenciones</b> de terceros						
A favor	Adeudos propios			Retenciones			A favor	Adeudos propios			Retenciones		
	ISR <sup>3</sup>	IVA <sup>4</sup>	IESPYS	ISR	IVA	IESPYS		ISR	IVA	IESPYS	ISR	IVA	IESPYS
ISR propio	Sí	Sí	Sí	No	No	No	ISR propio	Sí	No	No	No	No	No
IVA propio	Sí	No	Sí	No	No	No	IVA propio	No	Sí	No	No	No	No
IESPYS <sup>5</sup> propio	Sí	Sí	Sí	No	No	No	IESPYS propio	No	No	Sí	No	No	No

En 2019, mientras que la LIF para ese ejercicio restringió la compensación universal, su permisión continuaba en el artículo 23 del CFF; por lo que diversos contribuyentes promovieron juicios de amparo en ese año al respecto; sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) confirmó la constitucionalidad de restringir la compensación universal, aunque esta se realizara a través de la LIF.

Posteriormente, en el ejercicio fiscal 2020, se reformó el artículo 23 del CFF para efecto de restringir la compensación universal en los mismos términos que la propia LIF de 2019 estableció.

### COMPENSACIÓN UNIVERSAL PARA CONTRIBUYENTES AUDITADOS

Mediante decreto publicado en el DOF del 12 de noviembre de 2021, se añadieron los párrafos sexto al décimo octavo al artículo 23 del CFF, para indicar que aquellos contribuyentes sujetos a una revisión de gabinete o visita domiciliaria podían optar por compensar las contribuciones omitidas y sus accesorios con saldos a favor que habían sido generados y declarados previamente a la fecha de la solicitud de compensación

<sup>2</sup> **Artículo 2192.** La compensación no tendrá lugar:

...

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

<sup>3</sup> Impuesto sobre la renta

<sup>4</sup> Impuesto al valor agregado

<sup>5</sup> Impuesto especial sobre producción y servicios

**6 Artículo 23. ...**

...

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo que antecede, los contribuyentes sujetos al ejercicio de facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II y III de este Código, podrán optar por corregir su situación fiscal a través de la aplicación de las cantidades que tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto en términos de lo dispuesto por el artículo 22 de este Código, contra las contribuciones omitidas y sus accesorios. Lo anterior siempre que las cantidades que se pretendan aplicar se hayan generado y declarado de manera previa a que el contribuyente presente la solicitud conforme al procedimiento y requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.*

...

(Énfasis añadido.)

**7 Artículo 23. ...**

...

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo que antecede, los contribuyentes sujetos al ejercicio de facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II y III de este Código, podrán optar por corregir su situación fiscal a través de la aplicación de las cantidades que tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto en términos de lo dispuesto por el artículo 22 de este Código, contra las contribuciones omitidas y sus accesorios. Lo anterior siempre que las cantidades que se pretendan aplicar se hayan generado y declarado de manera previa a que el contribuyente presente la solicitud conforme al procedimiento y requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.*

...

(Énfasis añadido.)

(sin importar su naturaleza); lo anterior, de conformidad con el sexto párrafo del referido numeral.<sup>6</sup>

Cabe señalar que dicha regulación entró en vigor el 1 de enero de 2023.

En este sentido, uno de los motivos para otorgar el beneficio es que existen contribuyentes que **no cuentan con la liquidez suficiente** para corregir su situación fiscal, no obstante, que estos tributarios tengan determinados **saldos a favor**.

Se indica que hay una permisón para que, a partir del ejercicio fiscal 2023, los contribuyentes puedan compensar *universalmente* (limitándola a unos cuantos) porque, en las adiciones que se efectuaron al artículo 23 del CFF, se consideró *aplicar cantidades que tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto contra contribuciones omitidas y sus accesorios*.

Lo anterior demuestra que se trata de *iure* y *de facto* de una "compensación universal", al permitir pagar adeudos a los contribuyentes sobre contribuciones y sus accesorios con saldos a favor de cualquier otro concepto.

No obstante y sin prejuzgar la validez de la norma, no se ha logrado aclarar debidamente por qué únicamente los contribuyentes sujetos a dos tipos de facultades de comprobación (revisión de gabinete y visita domiciliaria) son afectos a dicha permisón, ni cuál es el motivo justificable por el que no se consideró a tributarios sujetos a una revisión electrónica o, incluso, a aquellos con cartas invitación o exhortos.

De lo hasta aquí expuesto, lo anterior podría parecer un beneficio; sin embargo, ¿qué sucede con todos los demás contribuyentes cumplidos que muchas veces también enfrentan falta de flujo de efectivo, pero que quieren pagar sus contribuciones?

### PROMOCIÓN DE UN JUICIO DE AMPARO

Todos conocemos casos de contribuyentes que han presentado un juicio de amparo indirecto, en donde han impugnado la nueva regulación para compensar universalmente

debido a una violación al principio de igualdad en su vertiente de no discriminación.

Esto, porque se ha llegado a considerar que hay una discriminación a contribuyentes cumplidos que no tienen acceso a dicho procedimiento para compensar o, incluso, a tributarios sujetos a revisión electrónica, cartas invitación, exhortos o que simplemente no cuentan con flujo de efectivo, pero quieren pagar sus contribuciones.

Sin embargo, es del conocimiento que distintos Juzgados de Distrito han resuelto en una primera instancia que, para solicitar un juicio de amparo, los contribuyentes deben estar sujetos necesariamente a una revisión de gabinete o visita domiciliaria, tener adeudos fiscales y la intención de corregir su situación fiscal con saldos a favor que fueron generados y declarados previamente.

### ¿AFECTACIÓN O BENEFICIO DE LAS CLÁUSULAS HABILITANTES?

En la última parte del sexto párrafo del artículo 23 del CFF,<sup>7</sup> se estipula una cláusula habilitante aplicable para el Servicio de Administración Tributaria (SAT). En el caso concreto, dicha cláusula habilitante es para precisar los **aspectos operativos** de la compensación, pues en ese numeral **ya se prevé el procedimiento y plazos para que la autoridad pueda autorizar la compensación universal de saldos a favor** en los supuestos específicos de revisión de gabinete o visita domiciliaria.

Similar escenario se discutió en el **amparo en revisión 178/2022 resuelto por unanimidad en la Segunda Sala de la SCJN** respecto a la omisión de reglas para aplicar la deducción de intereses netos de forma consolidada, en donde la SCJN determinó que:

*56. En este orden de ideas, si bien es cierto que la autoridad administrativa no emitió las reglas generales referentes al cálculo de la deducción de intereses a que se refiere la fracción XXXII del artículo 28 de la Ley del Impuesto*

**sobre la Renta<sup>8</sup> para las empresas de forma consolidada** y, por tanto, sí se configura la omisión, también es cierto que la omisión reclamada **no constituye un vacío normativo respecto de los requisitos, condiciones y mecánica para llevar a cabo la deducción de los intereses de forma consolidada** y, por tanto, la deducción de los intereses netos de forma consolidada **no estaba supeditada a la emisión de las referidas reglas**, por ende, no hubo impedimento **para aplicar la mecánica de manera consolidada y dicha omisión no causa afectación a la quejosa**, vulnerando sus derechos fundamentales, particularmente el de seguridad jurídica. ...

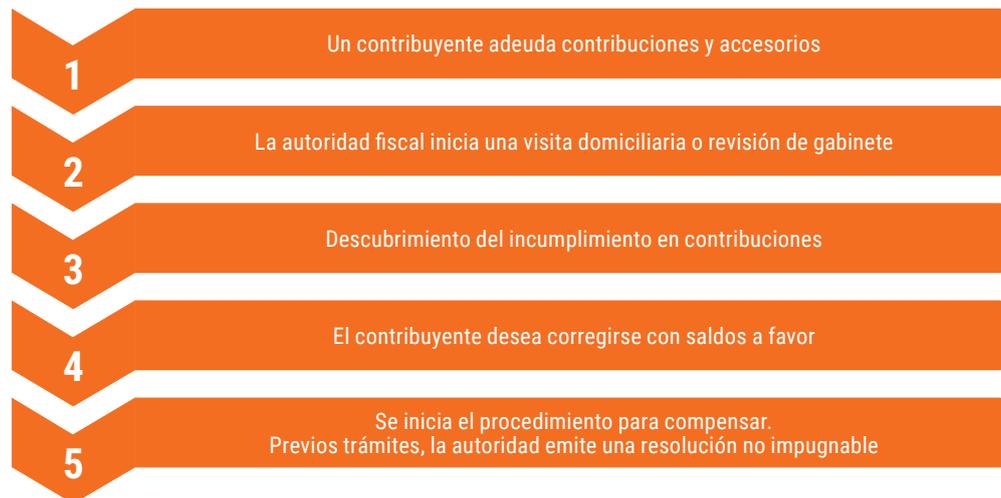
(Énfasis añadido.)

En este **precedente obligatorio**, la SCJN indicó que no se vulnera el derecho de seguridad jurídica si el SAT omite emitir reglas de carácter general para regular la deducción de los intereses netos de forma consolidada porque la ley de la materia ya prevé los requisitos y la mecánica aplicables.

Por tanto, es relevante esta sentencia ya que **la omisión de emitir las reglas no debería ser un impedimento para obtener la compensación universal**, toda vez que, en el citado sexto párrafo del artículo 23 del CFF, ya se prevén los plazos y términos para que la autoridad fiscal pueda pronunciarse.

### PROCEDIMIENTO PARA COMPENSAR UNIVERSALMENTE

Derivado del análisis del artículo 23 del CFF en sus párrafos sexto al décimo octavo, se puede concluir que las condiciones para alcanzar la compensación universal son las siguientes:



Asimismo, el artículo 23 del CFF indica que, para que un saldo a favor sea susceptible de ser aplicado, tienen que cumplirse los siguientes requisitos:

- Debe estar generado y declarado previamente a la solicitud de compensación.
- No deben ser saldos que deriven de una resolución emitida en medios legales de defensa.
- No debe tratarse de cantidades prescritas.
- No deben ser cantidades negadas en devolución.
- No deben ser remanentes de saldos del IVA acreditados previamente.

<sup>8</sup> LISR

## DOFISCAL

Empero, aunque existen contribuyentes que se ubican en dichos supuestos y cumplen con los requisitos establecidos, cuando solicitan la compensación reciben una respuesta negativa del SAT, indicando su **“imposibilidad a resolver la solicitud planteada”**, justificándolo con la falta de reglas generales que regulen el procedimiento. Muestro un ejemplo:

Derivado de lo anterior se le comunica que esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal [REDACTED]; con sede en México, no está en condición de aplicar el procedimiento a que se refiere el artículo 23, párrafos sexto al décimo octavo, del Código Fiscal de la Federación vigente, al no estar publicadas las disposiciones de carácter general a que se refiere el párrafo sexto del mencionado artículo 23 del Código.

Sin embargo, no son necesarias las reglas porque el artículo 23 del CFF puede aplicarse de manera directa, pues ya contiene los plazos, términos y procedimiento para resolver; además, la autoridad fiscal cuenta con facultades para resolver de fondo la solicitud referida.

A continuación, se expone de manera esquemática el contenido del artículo 23 del CFF:

Parte del procedimiento regulada	Párrafo
Se dirige a los contribuyentes sujetos a facultades de comprobación conforme al artículo 42, fracciones II y III, del CFF	Sexto
Señala qué saldos son susceptibles de aplicar	Séptimo
Momento de presentación de la solicitud	Octavo
Requisitos de la solicitud en cuanto al monto y rubro de la corrección	Noveno
Plazos para el requerimiento de información de la autoridad	Décimo
Plazos para el desahogo del requerimiento	Décimo primero
Plazo para citar al contribuyente para comunicar el monto de la cantidad susceptible de compensar	Décimo tercero
Informe sobre los montos autocorregidos; manera en que se aplicará el adeudo	Décimo cuarto
Qué ocurre si la cantidad es insuficiente para la corrección	Décimo quinto
Qué sucede respecto de las partidas no corregidas	Décimo sexto
Qué ocurre si la cantidad susceptible de compensar es mayor a las contribuciones omitidas	Décimo séptimo

Se puede apreciar que la citada disposición estipula el procedimiento a seguir para acceder al beneficio de la corrección de su situación fiscal, por lo que, aun cuando no se hayan emitido las reglas de carácter general, conforme a la cláusula habilitante antes referida, esto **no condiciona** que la solicitud se realice.

Enseguida, se ejemplifica el procedimiento que se define a partir del octavo párrafo del artículo 23 del CFF:

### Procedimiento conforme al deber ser



Si el requerimiento no se hace en un plazo de 25 días posteriores a la presentación de la solicitud, la autoridad fiscal citará al contribuyente e informará el monto susceptible de aplicarse mediante compensación.

### Posibles resultados del procedimiento

Derivado del procedimiento determinado, se pudieran obtener las respuestas siguientes:

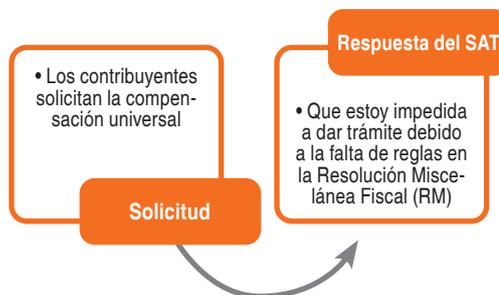
- Aceptar la **corrección con el monto total propuesto como saldo a favor.**
- Si el saldo a favor no alcanza para solventar los adeudos, el remanente se deberá enterar dentro de los 30 días siguientes en que haya surtido efectos la determinante del crédito fiscal. Lo anterior, tratándose de las partidas sobre las cuales el contribuyente haya manifestado deseo de corregirse; respecto a las que no haya expresado lo mismo, deberán estar a lo señalado en las disposiciones aplicables.
- Si el saldo a favor es mayor al adeudo o si el contribuyente no acepta la aplicación de la cantidad autorizada, no se genera un derecho del remanente o del no aceptado para su devolución o compensación en otros impuestos o adeudos.

- Determinar que **solo procede una parte del saldo a favor** para compensar.
- **Negar la corrección** a través de la compensación.

Es importante tener presente que este procedimiento: **(i)** no podrá ser considerado como inicio de facultades de comprobación; **(ii)** no se considera gestión de cobro, por tanto, no interrumpe la prescripción; **(iii)** no constituye instancia, y **(iv)** los actos que emita la autoridad fiscal por el procedimiento no podrán ser impugnados.

Aunado a lo anterior, aun cuando se cuente con los elementos para dar trámite al procedimiento, la realidad operacional nos ha dejado ver que este se está realizando de la siguiente manera:

### Procedimiento conforme al ser



Como se advierte, aunque conforme a derecho ya se debería poder acceder a compensar universalmente los adeudos fiscales con saldos a favor de diversos impuestos, la autoridad fiscal está negando el acceso, por no contar con las reglas aplicables de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM).

**Ejemplo**

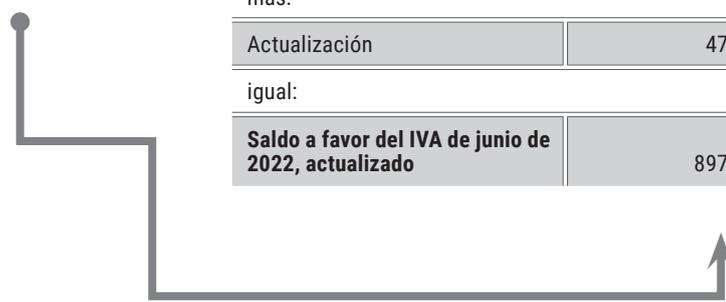
A continuación, se ejemplifica una situación en donde un contribuyente pueda acceder al beneficio de compensar universalmente:

- La empresa "A" no enteró las retenciones del ISR realizadas a sus empleados por la cantidad de **\$1'000,000 de diciembre de 2020**.
- El 24 de febrero de 2023, una Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal le notifica, vía Buzón Tributario, el inicio de una revisión de gabinete.
- Previos trámites y requerimientos, **el 4 de agosto de 2023**, le notifican a la empresa "A" el **oficio de observaciones** con el adeudo que tiene por retenciones del ISR.
- Los asesores de la empresa "A" detectaron que cuenta con saldo a favor del IVA correspondiente a junio de 2022 por \$850,000, por lo que recomiendan solicitar la compensación universal

**Escenario 1**

Adeudo a agosto de 2023	
Concepto	Importe
Histórico	\$1'000,000
más:	
Actualización	179,000
más:	
Recargos	554,602
igual:	
<b>Total de adeudo</b>	<b>1'733,602</b>

Saldo a favor del IVA de junio de 2022	
Concepto	Importe
Histórico	\$850,000
más:	
Actualización	47,260
igual:	
<b>Saldo a favor del IVA de junio de 2022, actualizado</b>	<b>897,260</b>



Por ende, si la autoridad fiscal lo autorizara, la empresa "A" podría compensar el monto total del saldo a favor contra la parte del adeudo que se tiene del ISR por retenciones y el remanente tendría que pagarse posteriormente si el contribuyente manifestó su deseo de corrección.

Escenario 2

Adeudo a agosto de 2023	
Concepto	Importe
Histórico	\$1'000,000
más:	
Actualización	179,000
más:	
Recargos	554,602
igual:	
<b>Total de adeudo</b>	<b>1'733,602</b>

Saldo a favor del IVA de junio de 2022	
Concepto	Importe
Histórico	\$850,000
más:	
Actualización	47,260
igual:	
<b>Saldo autorizado por el SAT</b>	<b>897,260</b>

Saldo a favor autorizado por el SAT para compensar	
Concepto	Importe
Histórico	\$550,000
más:	
Actualización	30,580
igual:	
	<b>580,580</b>

Si la autoridad fiscal determina que no es procedente compensar \$850,000 del IVA histórico, y señala que solo es procedente el saldo a favor del IVA (histórico) por \$550,000, entonces al actualizarlo, podrá ser compensada la cantidad de \$580,580 y el remanente de las omisiones tendría que pagarse posteriormente si el contribuyente manifestó su deseo de corrección.

Por lo anterior, la empresa "A" tendría derecho; sin embargo, ante el panorama actual, existe el riesgo de que el SAT se niegue a iniciar el procedimiento de compensación, considerando que, al no tener las reglas de carácter general emitidas, está impedido de efectuar su trámite.

**CONCLUSIÓN**

Se podría no coincidir con la postura que han tomado las autoridades fiscales, sobre todo porque el referido derecho, beneficio o trato especial ya se encuentra vigente a partir del 1 de enero de 2023; por lo que negarlo podría

ser violatorio de los derechos de los contribuyentes e, incluso, derivar en violaciones constitucionales.

No obstante, la autoridad fiscal podría continuar considerando que la emisión de las reglas de carácter general a través de la RM es necesaria para la aplicación del procedimiento de compensación universal para corrección fiscal.

Por tanto, deberían emitirse las reglas de referencia o se tendría una sentencia (si se acude a medios legales de defensa), en donde se señale que no hay violación a la no emisión de reglas porque el derecho ya se encuentra establecido en el sexto párrafo del artículo 23 del CFF citado; por lo que es necesario realizar las acciones pertinentes para salvaguardar el nuevo derecho a compensar universalmente para quienes cumplen con los requisitos previstos, tales como alternativas de solución de controversias ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) e, incluso, la promoción de medios legales de defensa por parte del tributario. •