



SUPREMA CORTE
DE JUSTICIA DE LA NACIÓN



Reseñas

ARGUMENTATIVAS

RESEÑA DEL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 8/2012

SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE
DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

“CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN, NO OPERA EL BENEFICIO DE LA
COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA LOS
RESPONSABLES SOLIDARIOS, PUES DEBE TRATARSE
DE UN ADEUDO PROPIO”

**RESEÑA DEL
AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 8/2012**

**MINISTRO PONENTE: JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ
SALAS.**

SECRETARIA: MAURA ANGÉLICA SANABRIA MARTÍNEZ.

**SEGUNDA SALA DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

**“CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN, NO OPERA EL BENEFICIO DE LA COMPENSACIÓN
DE CRÉDITOS FISCALES PARA LOS RESPONSABLES
SOLIDARIOS, PUES DEBE TRATARSE DE UN ADEUDO PROPIO”**

*Cronista: Maestra Nicole Elizabeth Illand Murga**

Mediante escritos presentados ante la autoridad fiscal, con fechas 17 de mayo y 12 de julio de 2007, así como 28 de julio de 2009, una empresa sociedad anónima bursátil manifestó su voluntad de asumir, en términos de lo ordenado por el artículo 26, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación,¹ la responsabilidad solidaria del pago de impuestos al valor agregado causado por otras empresas contribuyentes, por los periodos de abril de 2007 y diciembre de 2008.

En virtud de que la empresa sociedad anónima bursátil reportó saldo a favor, presentó ante la autoridad fiscal avisos de compensación, mediante escritos de 31 de mayo de 2007 y 11 de agosto de 2009.

* *Funcionaria adscrita a la Unidad de Crónicas de la Dirección General de Casas de la Cultura Jurídica.*

¹ **Artículo 26.-** Son responsables solidarios con los contribuyentes:
... VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.”





El 23 de junio de 2010 le fueron notificados a la empresa aludida tres oficios, a través de los cuales se consideraron improcedentes las referidas compensaciones.

Estas determinaciones fueron impugnadas por la mencionada empresa el 14 de septiembre de 2010, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; posteriormente, el 1 de abril de 2011, la Primera Sala Regional Metropolitana del referido tribunal resolvió la validez de las determinaciones impugnadas.

En contra de esa resolución, en fecha 6 de junio del 2011, la agraviada promovió demanda de amparo directo, argumentando, esencialmente, que la Sala Fiscal responsable, al estimar que el contribuyente sólo puede compensar un adeudo propio generado por la causación del impuesto no así por la adquisición de una deuda en forma accesoria, efectuó una incorrecta interpretación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación,² pues desde la perspectiva de la inconforme, debió declararse procedente la compensación en su carácter de responsable solidaria, asimismo, la promovente señaló que dicho numeral transgredía en su perjuicio las garantías de igualdad y de proporcionalidad tributaria.

² “**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. Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

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

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.[...]”



El 17 de noviembre de 2011, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al que por razón de turno correspondió conocer de la demanda de garantías, negó el amparo a la parte quejosa al estimar que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación no permite a los responsables solidarios compensar los créditos fiscales, ya que tal forma de extinción de las obligaciones fiscales se reserva a que se trate de un adeudo propio y sea un crédito fiscal exigible.

En contra de dicha sentencia, la inconforme interpuso recurso de revisión, el cual fue remitido junto con los autos del juicio de amparo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por acuerdo de 5 de enero de 2012, el Presidente del Alto Tribunal del país admitió a trámite el citado recurso, ordenó dar vista a la Procuradora General de la República y turnó el expediente para su estudio al **señor Ministro José Fernando Franco González Salas**.

Por auto de 20 de enero de 2012, se tuvo por interpuesto el recurso de revisión adhesiva signado por el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos, en suplencia por ausencia del Director General de Amparos contra Leyes y del Director General de Amparos contra Actos Administrativos y del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, este último, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público en su carácter de autoridad tercero perjudicada en el juicio de garantías.

Este asunto se resolvió por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión del 8 de febrero de 2012.



Cabe señalar que en su escrito de expresión de agravios, la parte recurrente argumentó, esencialmente, que el Tribunal Colegiado realizó una interpretación incorrecta de la inconstitucionalidad planteada en torno al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación e insistió en que, en forma previa al análisis de los argumentos concernientes a la violación de las garantías de igualdad y proporcionalidad, era necesario que la Suprema Corte de Justicia estableciera la correcta interpretación del mencionado precepto legal, a fin de determinar si la expresión “adeudo propio” contenida en el mismo, hacía referencia exclusivamente a los créditos fiscales causados por el contribuyente originario o directo, o bien, si también incluía a los créditos fiscales a cargo de los responsables solidarios.

Así las cosas, la Segunda Sala del Alto Tribunal del país resolvió lo siguiente:

Señaló que de acuerdo al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios y para tal efecto, basta que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, presentando el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado.



En tal virtud, se indicó que la compensación en materia tributaria prevista en el primer párrafo del referido artículo 23 del Código Fiscal de la Federación reviste ciertas particularidades, entre ellas, que el crédito contra el cual se compense haya quedado firme y por tanto, sea exigible; y, por otra, que se trate, de *adeudo propio*.

Así las cosas, la Segunda Sala estimó que resultó correcta la interpretación que respecto de dicho precepto legal efectuó el órgano jurisdiccional que previno en el conocimiento del asunto, ya que, tal como éste señaló, debe existir el requisito previo relativo a la existencia de un crédito fiscal firme, esto es, que ya se encuentre determinado en cantidad líquida y sea exigible a fin de que el contribuyente de que se trate, pueda ejercer el derecho que le confiere el primer párrafo del artículo materia de análisis.

En efecto, se explicó que en términos del primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, la compensación tiene lugar cuando ante un crédito exigible, el fisco y el contribuyente tengan al mismo tiempo y entre sí la calidad de acreedores y deudores, de manera que, por un lado, existe por parte del contribuyente la obligación de enterar sus contribuciones al fisco, pero por otro, al tener a su favor un saldo decide ocuparlo para cumplir con dicha obligación, con la condición de que se cumplan las reglas que emita la autoridad correspondiente.

Además, se precisó que el elemento sustantivo de la compensación regulada en el mencionado precepto del Código Fiscal de la Federación se constituye por el derecho del contribuyente que cuenta con saldos a favor para extinguir sus obligaciones fiscales contra aquellas contribuciones a cargo



siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

Se hizo notar que para hacer efectivo el derecho a compensar, la norma tributaria establece como diverso presupuesto, que además de que se cumpla con las reglas de carácter general que al efecto establezca la autoridad administrativa, se trate de *adeudo propio*.

De esta manera se destacó la figura del sujeto responsable en materia tributaria, como aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley y por guardar un nexo o vínculo con el obligado directo, se encuentra también constreñida al pago del deber tributario, esto es, se señaló que al lado y atrás del contribuyente era posible que el legislador vinculara obligatoriamente a diversos sujetos con la calidad de deudores de la misma deuda tributaria del primero, configurándose de esa manera una multiplicidad de sujetos obligados tributarios.

Aunado a lo anterior, se hizo mención al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que en sus diversas fracciones prevé quiénes tienen el carácter de responsables solidarios con los contribuyentes, luego de lo cual, se especificó que la solidaridad consiste en un privilegio a favor del acreedor, ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, por lo que tratándose de la obligación solidaria, el acreedor puede demandar el pago a cualquiera de los deudores, esto es, se incorpora al responsable solidario a la relación existente entre el Estado y el contribuyente



como un deudor más, colocándolo como responsable de la deuda e imponiéndosele la carga de contribuir al pago con su patrimonio.

En ese orden de ideas, la Segunda Sala indicó que si bien asistía la razón a la parte recurrente en cuanto a que entre los efectos de la solidaridad se encuentra la asunción del crédito que se ha tornado exigible para el contribuyente directo, lo cierto era que dentro de las figuras que tienen como consecuencia la asunción de deuda, la doctrina distingue entre solidaridad de sujetos pasivos por adeudo propio respecto de un mismo hecho imponible, de la diversa figura denominada solidaridad sustantiva o subsidiaridad.

Lo anterior, porque el contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren responsabilidad de la misma manera, esto es, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos, ya que puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley.

De esta manera, se especificó que la solidaridad por adeudo propio nace de la obligación derivada de un mismo título, en tanto que en la responsabilidad subsidiaria, el deber de responder se origina sólo si el obligado principal no lo hace.

Así las cosas, la Sala sostuvo que en el caso, la fracción VIII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece la “solidaridad” cuando exista manifestación de voluntad de un



tercero; sin embargo, se indicó que dicha solidaridad no opera sino hasta en tanto se ha requerido el cumplimiento de la obligación al contribuyente principal.

Para ello, se hizo notar que en la responsabilidad subsidiaria no puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida, esto es, se precisó que la subsidiariedad implica que hay un sujeto llamado por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos, en caso de incumplimiento del principalmente obligado.

De esta manera, se afirmó que si bien ambas figuras extienden la responsabilidad tributaria a personas diferentes del directamente responsable, es distinta la exigibilidad del pago a los deudores solidarios y subsidiarios, pues respecto de los primeros la exigibilidad de la obligación surge coetáneamente para ellos y para el deudor principal, mientras que para el deudor subsidiario la obligación sólo se hace exigible cuando la administración ha intentado infructuosamente cobrar al deudor principal.

En este sentido, se advirtió que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación,³ era evidente que la responsabilidad solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación, aunque se indicó que en materia fiscal ésta se encuentra limitada, de modo que cada uno de los responsables, principal o solidario, puede ser reconvenido desde la exigibilidad de la obligación sustancial y con ello, nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo.

³ “**Artículo 151.-** Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue: (...)”



En cambio, se señaló que la responsabilidad subsidiaria, aunque esté previamente determinada en la ley, sólo opera de manera residual, al cumplimiento de una condición, que es la de que el deudor principal no pague.

Con base en los elementos anteriores, una vez analizadas las figuras de compensación y de responsabilidad en materia tributaria, la Segunda Sala consideró que la conclusión y alcance que sobre la interpretación de la norma impugnada formuló el Tribunal Colegiado de antecedentes, resultó apegada a derecho.

Consecuentemente, se estableció que si la solidaridad que establece el artículo 26, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación opera a partir del momento en que existe un crédito exigible y se ha requerido al contribuyente principal su cumplimiento, era indudable que respecto del tercero que manifestó su voluntad para constituirse con el carácter de responsable antes de que se configuraran esas hipótesis, no podía operar el beneficio de la compensación porque para ello era necesario que se tratara de un *adeudo propio*, asunción que operaba por causa sobrevenida hasta que se actualizaran aquellos supuestos.

Ello, en tanto que la autoridad exactora debe dirigirse previamente al deudor principal o directo, de tal manera que el responsable solidario sólo queda vinculado a la obligación tributaria hasta el momento en que se dan las situaciones jurídicas o de hecho que marca la ley y de acuerdo con su naturaleza accesoria, ese vínculo está vigente mientras el crédito no se haya cubierto o extinguido.



Consecuentemente, se precisó que en el ámbito de las obligaciones tributarias los dos elementos (deuda y responsabilidad) sólo concurrían en el caso de los responsables por deuda propia; mientras que a los responsables por deuda ajena sólo les era atribuible la responsabilidad cuando el contribuyente directo no había cumplido con su obligación.

Por ello, se dijo que resultaba inexacto que en términos del artículo 26, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, la asunción de la responsabilidad solidaria por parte de un tercero no se condicionara al hecho de que las autoridades fiscales hayan liquidado o determinado el crédito fiscal o hayan exigido su pago, en virtud de que si bien de la literalidad de dicha fracción no se advertía condicionante alguna, también era verdad que la conclusión a la que se arribaba obedecía a la naturaleza propia de la institución analizada.

Conforme a lo anterior, se sostuvo que no era factible acudir a lo dispuesto en la Ley Federal de Derechos al Contribuyente para concluir en sentido diverso al que se proponía, puesto que los derechos de los contribuyentes que dicho ordenamiento normativo hacía extensivos a los responsables solidarios, se referían a los expresamente enunciados en el artículo 2º de esa ley, más no a instituciones que se encontraban cabalmente reguladas en otras disposiciones fiscales.

Se hizo notar que tampoco asistía la razón a la agraviada en cuanto atribuía una confusión de las figuras que operan en materia civil por parte del Tribunal Colegiado de antecedentes, en virtud de que la solidaridad tiene su fuente en el derecho civil y el referido órgano jurisdiccional acudió a él para explicitar el alcance



que tiene en esa materia y sus notas distintivas en la materia tributaria.

Por lo que hizo al argumento vertido por la quejosa en el sentido de que la compensación que se solicitó se refiere a contribuciones completamente líquidas, exigibles, de plazo vencido y que al momento no habían sido cubiertas, se señaló que el mismo resultaba inatendible por referirse a cuestiones de mera legalidad cuyo estudio escapaba al medio impugnativo que se analizaba.

En tal virtud, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación corroboró la interpretación que sobre el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación realizó el Tribunal Colegiado.

Por otra parte, se estimaron infundados los agravios formulados en torno a que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación violó en perjuicio de la quejosa las garantías de proporcionalidad y equidad que rigen en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Lo anterior, en virtud de que, como ya lo ha venido determinando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los principios de proporcionalidad y equidad se encuentran vinculados, única y exclusivamente, con las contribuciones, esto es, la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos y no así con la



forma en que se pueden extinguir las obligaciones fiscales, como sucede con la figura de la compensación.⁴

Finalmente, también se estimó infundada la transgresión a la garantía de igualdad en términos de lo dispuesto en el artículo 1º de la Constitución Federal, en virtud de que el hecho de que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación acote la procedencia de la compensación a los *adeudos propios*, no implica un trato discriminatorio para aquellos que la pretenden respecto de adeudos ajenos, en tanto que la situación jurídica de ambos sujetos es distinta.

Así las cosas, por mayoría de cuatro votos de los **señores Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Luis María Aguilar Morales** se confirmó la sentencia recurrida y se negó el amparo a la parte quejosa respecto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, atendiendo al sentido de la resolución, se declaró sin materia la revisión adhesiva. El Presidente de la Segunda Sala del Alto Tribunal, **señor Ministro Sergio A. Valls Hernández** votó en contra.

⁴ Al respecto, la Segunda Sala invocó la tesis de jurisprudencia 2a. LXXXV/2003 (registro 184201), del siguiente rubro: "COMPENSACIÓN. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES APLICABLE A LAS CONTRIBUCIONES, NO ASÍ A LAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL."