



19.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“El Régimen de las Compensaciones en
Materia Fiscal”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

Licenciado en Derecho

P R E S E N T A :

ROSENDO ALBORES LOPEZ

MEXICO, D. F.

1979
11712



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E :

I N T R O D U C C I O N :

CAPITULO I

Pág.

LA COMPENSACION Y SUS ANTECEDENTES:

- | | |
|------------------------|----|
| 1.- Concepto..... | 2 |
| 2.- Generalidades..... | 7 |
| 3.- Origen..... | 12 |

CAPITULO II

LOS PROCEDIMIENTOS ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES:

- | | |
|--|----|
| 1.- La aplicación de la forma HISR-128 solicitándose la compensación o la devolución..... | 21 |
| 2.- La competencia de las Oficinas Federales de Hacienda y las Administraciones Fiscales Regionales en materia de compensaciones y devoluciones..... | 29 |
| 3.- La finalidad que se tuvo para la creación de las Administraciones Fiscales Regionales..... | 39 |

CAPITULO III

ANALISIS DE LOS ARTS: 28 y 29 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y FACULTADES DE LA TESORERIA - DE LA FEDERACION EN MATERIA DE COMPENSACION Y - DEVOLUCION.

- | | |
|--|----|
| 1.- Competencia de la Tesorería de la Federación en materia de compensaciones y devoluciones- de acuerdo al Código Fiscal de la Federación | 53 |
| 2.- Las obligaciones que tiene el fisco federal- para efectuar la compensación por pagos inde- bidos. | 58 |
| 3.- Bases que se han fijado en los convenios ce- lebrados entre los Estados y la Federación - en la recaudación del Impuesto de Ingresos - Mercantiles en materia de compensaciones. | 69 |
| 4.- De las devoluciones que se hacen por errores aritméticos en materia aduanera..... | 76 |
| 5.- De las devoluciones y compensaciones que se- llevan a cabo ante el I.M.S.S., provenientes de alguna excepción que interponga el patrón de la Ley relativa..... | 81 |
| 6.- De las deudas que el fisco las considera - - como líquidas y exigibles..... | 88 |

	Pág.
7.- Del pago al efectuarse las compensaciones y devoluciones.....	96

CAPITULO IV

CONCLUSIONES.....	103
B I B L I O G R A F I A	109

I N T R O D U C C I O N :

De los ensayos realizados en este trabajo, en contramos que la historia de la ciencia de las finanzas - públicas no va mas allá de la revolución francesa, donde el fenómeno financiero del estado surge con las necesidades colectivas y para satisfacerse es necesario cubrirse, no por un solo individuo sino por todos aquéllos que forman la colectividad. De esta manera el fenómeno financiero adquiere la solidaridad social que mas tarde adquiere su autonomía con los estudios sistemáticos que se realiza ron.

Uno de los fenómenos que mas se distinguió - para efectos impositivos fue la renta bruta, considerada - como el ingreso total percibido sin deducción alguna y -- como un ejemplo podemos citar aquel impuesto que grava - los ingresos del trabajo o del capital.

Citado lo anterior, sustraemos a la renta -- como uno de los elementos que dió origen a nuestro tema a desarrollar porque en la actualidad es uno de los fenóme - nos que más aportaciones hace, dentro del derecho tributa - rio, por ser el elemento cédular, o sea que clasifica a - los causantes en distintas cédulas según el origen de su - renta.

Nuestro análisis, no trata de competir con - las mejores tesis que se han elaborado por generaciones - pasadas, sino que trata de aportar un capítulo mas dentro del derecho fiscal y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que me he permitido escribir un tema - que despertó en mí el deseo de conocerlo con mas profundidad y porque estoy seguro que me ha llevado a realizar - algo nuevo, debido precisamente por el alcance conque cuenta actualmente la figura que trataré en adelante.

Me estoy refiriendo a la compensación y su régimen.

Confieso que mi osadía el haber resuelto realizar el trabajo en cuestión, obvio es que, para profundizar el tema de por sí arduo, requiere no solo un claro total, sino también de la naturaleza del criterio que se - tenga como consecuencia del estudio sistemático y tenaz - del mismo.

De esos atributos, de los que carezco por desgracia que me provoca esta rama de nuestra ciencia jurídica y que he dejado asentado en párrafos anteriores, darán lugar a nuevas fuentes de investigación en este trabajo, - en el que he puesto todas mis energías aunado a mis escasos conocimientos y casi nula experiencia sobre este problema.

Con la carencia de profundidad, mi trabajo no incluye ideas originales sobre el particular; abriga la - pretensión de haber culminado un análisis completo y conclusiones del todo verdaderas. No así, me atrevo a afirmar que de los estudios y las investigaciones hechas, despreñí puntos de vista como un mero examen general sobre- las figuras jurídicas de la compensación y las devolucio-

nes de que trato mas adelante, y respecto de ellas me he colocado desde su origen, evolución y estado actual en - que se encuentran, las que estudié en nuestra legislación positiva y demas normas que las regulan.

Así al coordinar y determinar la naturaleza - de la compensación y las devoluciones, es importante esta- blecer que éstas no solo pueden figurar en el Derecho Fis- cal, sino que también en el Derecho Civil, donde la com- pensacion juega también una situación importante a través de ella se puede compensar una deuda mayor por una menor y saldar así obligaciones contraídas con anterioridad y - en ocasiones ajenas a nuestra voluntad. Por lo que siem- pre a base de un examen acomodado a mi alcance intelec- - tual pude hacer deducciones y finalizar conclusiones.

Es por ello que bien se puede comprender que - sufre errores y defectos que serán analizados y refutados por los honorables miembros de mi jurado pero la idea cen- tral que encierra este ensayo es de que tanto la compensa- ción como las devoluciones no tengan vicios de carácter - administrativo y que el día de mañana se les dé su verda- dera finalidad para la que fueron creadas y que sustenton- con fé y convicción y el esfuerzo sincero y modesto que - he puesto al servicio de un problema tan poco conocido y - de gran interés como el que aquí trato.

A V R E V I A T U R A S :

- A.F.R.- Administración Fiscal Regional.
- C.C.- Código Civil.
- C.F.F.- Código Fiscal de la Federación.
- D.O.- Diario Oficial.
- I.I.M.- Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- I.M.S.S.- Instituto Mexicano del Seguro Social.
- I.S.R.- Impuesto sobre la Renta.
- S.H.C.P.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- V. gr. Ejemplo.
- R.F.C. Registro Federal de Causantes.

C A P I T U L O I.

LA COMPENSACION Y SUS ANTECEDENTES.

a).- Concepto y Generalidades.

b).- Su origen.

C O N C E P T O :

La compensación es una figura que extingue -- deudas por partida doble y se puede entender como "la forma admitida o establecida por la Ley, en virtud de la cual se extinguen por ministerio de la ley dos deudas hasta por el importe de la menor y en la que los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente". (1)

La palabra compensar, deriva del vocablo latino "compensatio" que está formada por los términos "pensare cum", que significa "pesar con", denotando con ello la acción de balancear una deuda con otra".

Otras obras sostienen que:

"La compensación es un modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra". (2)

El Derecho Privado también hace referencia a la compensación tratándola de una manera ligera, considerándola como:

(1).- GUTIERREZ Y GONZALEZ.- Teoría de las Obligaciones. Pág. 843.- IV Edición. Edit. Cajica. México 1971.

(2).- CASTAN TOBEÑAS.- Derecho Común Foral. Pág. 560. VI. Edición.- Tomo II. Madrid, 1952.

"un medio normal de extinción de las obligaciones". (3)

Analizando el Código Civil, nos dá una definición de lo que es la compensación en el texto de dos de sus artículos que dice:

"Art. 2185.- La compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho". (4)

"Art. 2186.- El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la Ley dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor". (5)

En la vida interna y externa de un país, la compensación cumple con una función jurídico.- económica, en virtud de que simplifica los pagos, porque en lugar de hacerse dos, se realiza uno, cuando las deudas se balancean.

El Derecho Bancario, también hace su aportación respecto del concepto que se quiere encontrar acerca

-
- (3).- DE LA GARZA.- Derecho Financiero Mexicano. Pág. 585 V. Edición.- Editorial Porrúa.- México, 1974.
- (4).- CODIGO CIVIL.- Pág. 384.- Art. 2185.- XXXV.- Edición. Edit. Porrúa.- México, 1973.-
- (5).- CODIGO CIVIL.- Pág. 384.- Art. 2186.- Ob. cit.

de la compensación, estableciendo el siguiente:

En estas Instituciones es patente la utilidad de la compensación y diariamente funciona una cámara con este nombre, que tiene por objeto evitar el desplazamiento inútil de moneda entre los distintos Bancos, a efecto de liquidar las operaciones de los que son acreedores y deudores entre sí. En nuestro país existe en el Banco de México, S.A., la cámara de compensación que cumple diariamente con este cometido esencial para la rapidez de las transacciones y la facilidad del crédito.

Como un ejemplo de lo anterior lo encontramos en las entidades federativas, en este caso, todos aquellos cheques que fueron expedidos a favor de dichos Bancos en contra de los depósitos bancarios de los diversos clientes que éstos tienen de otros bancos". (6)

A manera de comentario, solamente daremos una explicación acerca de la función que desempeña en esta figura la compensación. Los saldos son cubiertos en el mismo acto en que se está efectuando la compensación de todos aquellos títulos de crédito expedido por diversos bancos, de tal manera que con este acto se está obteniendo el ahorro de una serie de trámites administrativos, ya que si se optara en realizarse tales trámites, se tendría como consecuencia la pérdida de trabajo, tiempo y dinero, que iría en perjuicio de dichas Instituciones Bancarias.

(6).- SALVAT.- Tomo III.- 5a. Edición.- Pág. 387.- México, 1963.

Sin embargo como ha quedado señalado, la función que desarrolla la compensación en el campo del Derecho Bancario, es importante como en las demás ramas de nuestra legislación positiva y de la vida económica y política de nuestro país.

El concepto que contempla el Derecho Internacional en cuanto a la compensación, es el siguiente:

"Hace su aparición en aquellos convenios internacionales de compra y venta de mercancías que se realizan entre países comerciales, estableciendo así lo que ellos llaman la balanza de pagos, operando ésta a cierto tiempo en que se hace el cálculo de lo que un país debe al otro, cuando la operación se realiza a crédito, compensándose así la deuda uno con la del otro y de esta manera se liquidan entre sí las diferencias que resulten de las operaciones mercantiles". (7)

Giuliani Fonrouge, opina que:

La compensación "es principio universalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas" y que "la naturaleza especial del crédito fiscal, su pertenencia al derecho público y el carácter -

(7).- LEY ORGANICA DEL BANCO DE MEXICO, S.A.- Publicada -
D. O.- 31-V-FXXVI.- México, 1941.

de deber cívico inherente a la obligación de su pago, -- son circunstancias que no hacen factible la compensación como modo ordinario de extinción, aún cuando en ciertos países se admite un derecho limitado del Estado a invocar la a su favor". La excepción de que nos habla este autor, se refiere a la del derecho alemán, "cuyo ordenamiento fiscal autoriza la compensación de los créditos fiscales del Reich con los derechos indiscutidos o liquidados con sentencia definitiva en su contra". (8)

En México, el Código Fiscal de la Federación regula la compensación de manera general, así como en la Ley del Impuesto sobre la Renta que contiene una adecuada reglamentación, de donde se ha tomado como base ciertas modalidades que mas adelante explicaremos y que se ha venido reformando año con año.

(8).- EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.- Derecho Financiero de S.F. de la Garza.- Págs. 585, 586.- Ob. cit.

GENERALIDADES:

Hasta hoy día se ha considerado a la teoría - de las obligaciones como parte inmutable del derecho.

En la actualidad hay diversos autores que siguen un método mas lógico y que consiste en construir una teoría separada de las obligaciones, dedicando títulos especiales a los contratos en general; el estudio de las obligaciones a través de sus diferentes especies; las formas de extinción, de rescisión y nulidad de cada uno de los contratos nominados; cuya finalidad es estudiar sus efectos, modos de transmisión y extinción de las obligaciones.

Un método más lógico y científico es aquel - que encontramos en el código de 1928 porque es más acorde con las corrientes doctrinarias y jurídicas, ya que dividió su libro de las obligaciones en dos partes: la primera, que se refiere a las obligaciones en general, su estudio, modalidades, transmisión efectos y extinción de las obligaciones; la segunda, lo destinó para la fuente mas importante y detallada como es el contrato, que estudia - por separado a cada uno de aquellos que transfieren, producen y extinguen derechos y obligaciones.

Sin embargo los romanos señalan a la obligación como un vínculo jurídico formado por un acreedor y - un deudor.

Este vínculo fue tal, que llegó un momento en que el acreedor no solo podía disponer de los bienes del-

deudor, sino que también podía disponer de su persona - cuando no cumplía con sus obligaciones a los que se había comprometido.

También se argumenta que la teoría de las - obligaciones es "la traducción jurídica de las relaciones económicas y morales entre los hombres. Por lo que se en encuentra expuesta a sufrir las modificaciones necesarias - a medida que las relaciones van evolucionando y la propia sociedad se va transformando".

En particular nosotros solamente haremos referencia a una de las modalidades de la obligación, que se encuentra plasmada en la doctrina y en nuestro derecho vigente, como un modo de extinguir obligaciones.

Nos referimos a la compensación.

El Derecho Romano la define como "el saldo recíproco de crédito contrarios".

Planiol, la considera como el "modo especial- de extinguir obligaciones recíprocas que dispensa mútua- mente a los deudores de la ejecución efectiva".

Este concepto lo acepta nuestra legislación - vigente en sus Arts. 2185 y 2186. De igual manera lo hace el Código de 1884 en sus Arts. 1571 y 1579 respectivamente.

El anterior nexo se ha ido mejorando a medida

que va transcurriendo el tiempo.

Y las relaciones jurídicas que une tanto al acreedor como al deudor debe ser de carácter patrimonial— esto es, que sea en dinero y represente una ventaja para el acreedor que sea convertible en dinero.

Respecto de lo anterior, nuestro Código Civil vigente dispone que la persona que vaya a obligarse — y pueda disponer de sus bienes es necesario que desaparezcan ciertos vicios y formalidades para que sean sustituidos por procedimientos y formas mas sencillas inspiradas en la justicia y la equidad, a fin de que se encuentren — al alcance de todos los niveles sociales.

La doctrina por su parte, distingue en el — campo del Derecho Civil, cuatro variedades de compensación, que son:

- a) la legal.
- b) la judicial.
- c) la convencional y
- d) la facultativa.

La primera de ellas, es la más importante y la que nuestro Código consagra la reglamentación principal.

La segunda, es aquella que pronuncia el juez, cuando falta algún requisito que la producirían de pleno derecho, o sea que 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 estaba sujeta a plazo y que al iniciarse el juicio no era compensable.

La tercera, ocurre cuando las partes, de común acuerdo, declaran compensables dos créditos que no lo eran en virtud de que no satisfacían los requisitos legales necesarios a que nos hemos referido.

La cuarta figura, 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 líquido a pesar de su indeterminación.

Es importante señalar que la trascendencia que tienen estos cuatro tipos de compensaciones es de que suprime procedimientos inútiles para extinguir obligaciones y evita desplazamientos inútiles de dinero o bienes fungibles en la medida en que las relaciones económicas y sociales de los hombres y las instituciones se van haciendo más complejas.

Como se ha visto la compensación en su aspecto general, es amplia y nuestro tema, no es precisamente en el campo del Derecho Civil, que bien vale la pena mencionarlo es donde nace nuestra figura, la compensación en el área fiscal indudablemente que es un tema de actualidad.

Pocos tratadistas hablan de ella.

Esperamos que el análisis que dejamos establecido en líneas anteriores, nos lleve a obtener más detalles y aclarar ciertas dudas que desconocemos, y que trataremos con más ahínco y profundidad en adelante.

ORIGEN :

Para conocer el origen de la compensación, - hemos tenido que recurrir a las principales fuentes del - Derecho Romano.

A partir del derecho preclásico y en la primera época del clásico, las obligaciones se extinguían me diante el "actus contrarius", y el deudor nunca podía ale gar en su defensa, que tenía una contrareclamación respec to del acreedor. En esta misma época no llegó a operar - "ipso iure", sino que era menester que el demandado la in vocara por vía de excepción a efecto de que el juez la de clarara, si las partes previamente no habían llegado a un acuerdo para que ésta funcionara independientemente de la declaración judicial. (9)

En épocas de Gayo, la compensación descubrió una actitud mas favorable porque había encontrado un avan ce en los contratos de buena fé, ya que un crédito por - arrendamiento con otro por compraventa no se podía compen sar; también se decía que en los casos de créditos contra un quebrado el acreedor quebrado solamente recibiría un - porcentaje de su crédito, si éste era al mismo tiempo deu dor del quebrado, entonces sí tenía derecho a pedir la - compensación.

(9).- ROJINA VILLEGAS.- Teoría General de las Obligacio-
nes.- Pág. 483.- IV.- Edición.- Tomo III.- Edito-
rial.- Antigua Librería Robredo.- México, 1962.

Haciendo recordación a Marco Aurelio, la compensación se fue extendiendo al campo de los contratos - "stricti iuris" y a créditos mutuos "ex dispari causa".

Esta ampliación del derecho de pedir la compensación, se inspiró en la regla de que: "dolo facit qui petit quod satimredditures est", actúa con dolo el que reclama algo que luego tendrá que devolver por alguna otra causa.

Justiniano trasladó el ascenso que ya tenía la compensación (desde el campo de los modos exceptiones-ope) a los que operaba "ipso iure"; y excluía determinados créditos, así como fiscales, de pensiones de alimentos (Art. 2192 del C. C.), como sucede también con nuestro de recho vigente.

Se discute si la compensación llegó a operar "ipso iure", es decir, de pleno derecho como ocurría en - el Código de Napoleón, en el Italiano y en nuestra propia legislación. En el derecho clásico, la compensación no - fue apta para extinguir obligaciones en forma necesaria y obligatoria, solamente se aceptó la compensación en el - caso del banquero (argentarius) que podía accionar sola- mente por el saldo de cuenta contra su cliente y el adqui rente de los bienes del quebrado, estaba obligado a dedu- cir lo que al deudor del quebrado debía éste a su vez. - (10)

(10).- ROJINA VILLEGAS.- Pág. 484.- Ob. cit.

Analizar esta situación, sobre la naturaleza de la compensación en la época de Justiniano, y el alcance de la misma para extinguir las obligaciones "ipso iure" la opinión mas aceptada entre los romanistas es la que propuso Justiniano, de introducir la compensación legal como un medio necesario y forzoso de extinción de las obligaciones compensables hasta la concurrencia de la menor. Es decir en tanto que la compensación no operaba en forma legal e independiente de la voluntad de las partes en el Derecho Clásico, a partir de Justiniano si funcionó en esa forma pero esto no quiso decir que el demandado se viera libre de no invocarla como excepción para que el juez de oficio la hiciera valer. (11)

Siguiendo con nuestra investigación, también encontramos que: compensar quiere decir resarcir a alguien de un daño o perjuicio, ofensa, agravio, etc. por medio de una cosa capaz de reponerlo (causar males, perjuicios, ofensas) devolver bien por bien, pagar un mal con otro mal. (12)

Durante la legis acciones eran incompatibles los deberes del juez, después se va transformando, en que

(11).- TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES.- Rojina Villegas, Pág. 484.- Ob. cit.

(12).- PRIMER DICCIONARIO ILUSTRADO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Luis de Bustamante y Rios y José del Villar.- Tomo I.- Pág. 326.- Letra "C".- Editorial A. Elias y Cía.- Barcelona España.

el juez compensaba al acreedor cuando su acción era de buena fé y el crédito también, si procedía de buena fé, por lo que las deudas fueron exigibles y el deudor no era obligado a pagar antes del vencimiento de su obligación.- (13)

El Diccionario de Legislación y Jurisprudencia, nos explica, que la compensación es también la extinción de una deuda con otra entre dos personas que se deben mutuamente alguna cosa; o también el descuento de una deuda por otra entre dos sujetos recíprocamente acreedores.- Este modo de extinguir las obligaciones está fundado en la utilidad común de las partes, pues cada una de ellas tiene más interés en compensar que en pagar lo que debe y demandar luego el pago de lo que es debido.

Cada una de las deudas sirve de pago a la otra y desde que ambas coexisten quedan extinguidas del todo si son iguales y solo en parte o hasta la concurrente cantidad si fueren desiguales; de manera que la compensación se verifica y produce sus efectos por derecho desde el momento en que dos individuos llegan a ser a un mismo tiempo acreedor y deudor el uno del otro, aún antes de oponerla en juicio, por que la compensación se asemeja a-

(13).- COMPENDIO DE DERECHO ROMANO.- A. Bravo González y Sara Bialostoski.- Pág. 117.- Editorial Pax Mex.- Librería Carlos Cesarman, S.A.- 2a. Edición.- México, 1968.

un verdadero pago que quita la acción del acreedor contra su deudor. (14)

El maestro Rafael de Pina, opina que:

La compensación es un modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentre comprendida en el de la otra Art. 2185, 2203. (15)

Hemos considerado que el Derecho Fiscal, Art. 49 del Código Fiscal de la Federación manifiesta que: los créditos que se compensen deberán reunir en lo que fuese aplicable, las condiciones que exige el Código Civil del Distrito Federal. (16)

Lo anterior es un caso de aplicación del derecho común en materia fiscal de conformidad con lo dispuesto por el Art. 11 del Código Fiscal.

También el Art. 46, inciso III y el 47 del Código Fiscal dispone que cuando se trata de obligaciones

(14) DICCIONARIO RAZONADO DE LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA Joaquín Escriche.- Pág. 474.- Letra "C".- Barcelona-España.

(15) DICCIONARIO DE DERECHO.- Rafael de Pina.- Pág. 66.- Letra. "C".- 1a. Edición.- Editorial Porrúa.- México.- 1965.

(16) DERECHO FISCAL MEXICANO.- Luis Martínez López.- Pág. 134.- 4a. Edición.- 1a. Reimpresión.- Ediciones Contables y Administrativas, S.A.- México, 1965.

de derecho privado y establecimientos públicos con créditos a cargo del gobierno federal, la compensación se practicará de oficio, por lo que el efecto de la compensación en el derecho civil es extinguir por ministerio de Ley — las deudas hasta la cantidad que importe la menor, o sea que para que opere la compensación no se necesita que — haya declaración expresa de alguna autoridad. (17)

Sin embargo, puesto que las dos deudas deben ser líquidas, es indispensables que las autoridades encargadas de liquidar los créditos fiscales determinen el importe de las deudas compensables. Esa atribución está reservada a los organismos fiscales, por lo que las Oficinas Federales de Hacienda como meras ejecutoras, no pueden declarar la compensación a no ser que la Ley las autorice expresamente.

El Art. 29 del Código Fiscal, nos habla de — que podrán compensarse deudas y créditos del Fisco Federal cuando provengan de la aplicación de Leyes Tributarias y se satisfagan los requisitos que para esta forma, — señala el derecho común. Cuando el crédito y la deuda no provengan de la aplicación de la misma Ley, la deuda del fisco solo se considerará líquida y exigible si previamente ha sido reconocida por la autoridad que corresponda. — (18)

(17).— LUIS MARTINEZ LOPEZ.— Pág. 134.— Ob. cit.

(18).— CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.— Pág. 19. Art. 29.
Edit. Porrúa.— XX.— Edición.— México, 1974.

El origen de la compensación en el derecho romano no operó de pleno derecho sino que solamente se aceptó obligatoriamente y era menester que el obligado la invocara por vía de excepción, a efecto de que el juez la declarara, si las partes habían llegado a un acuerdo para que ésta funcionara independientemente de la declaración-judicial.

La compensación en el Derecho Civil, lo refiere de cuatro tipos, siendo la mas importante y la que el código consagra la reglamentación principal, es la legal. El requisito de homogeneidad en la compensación legal tiene importancia porque las cosas que se van a compensar puedan ser sustituidas recíprocamente, como es el caso de las obligaciones de dar, cuando se trate de cosas fungibles y equivalentes. En cuanto a las obligaciones de hacer o no hacer, éstas no se pueden compensar, en virtud de que la exactitud en la substancia es fundamental en el pago; o sea que un acreedor no puede ser obligado a recibir cosa distinta de la que es debida, por lo que las prestaciones deben ser equivalentes e intercambiables.

La compensación en el Derecho Fiscal, se regula en los artículos 28 y 29 del Código Fiscal de la Federación; el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás relativos.

Del análisis realizado, concluimos que tanto la doctrina como la Ley señalan en primer término a las devoluciones, como un medio de poder recuperar las cantidades pagadas indebidamente; y en segundo lugar a la com-

pensación, como la forma mas común que tienen las autoridades fiscales para compensar créditos de los particulares o de las autoridades, según sea el caso; por lo que hecha la diferencia de ambas figuras, se desprende que ambas son totalmente diferentes y que por razones de análisis y estudio hemos hecho mención en primer término a la compensación, debiendo ser las devoluciones como se establece en las disposiciones legales.

C A P I T U L O II.

LOS PROCEDIMIENTOS ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES.

- a).- La aplicación de la forma HISR-128 solicitándose la compensación y - devolución.
- b).- La competencia de las Oficinas Federales de Hacienda y las Administraciones Fiscales Regionales en materia de compensaciones y devoluciones.
- c).- La finalidad que se tuvo para la creación de las Administraciones Fiscales Regionales.

- a).- La aplicación de la forma HISR-128 solicitándose la compensación o la devolución.

Cuando el causante opte por recuperar el Impuesto sobre la renta pagado en exceso mediante compensación del saldo que tenga a su favor, contra su propio impuesto o contra el entero del impuesto que hubiere retenido a terceros, como lo señala el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la compensación se efectúa por pagos provisionales o definitivos, o cubrir diferencias a su cargo, deberá hacerse en la forma Oficial HISR-128 que fue creada por el C. Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en Acuerdo 102 -592, publicada en el Diario Oficial de 26 de julio de 1976 con fundamento en los artículos 6o. y 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 96 del Código Fiscal de la Federación, para ser utilizada obligatoriamente en las solicitudes de compensaciones y devoluciones de impuestos, que presenten los causantes del Impuesto sobre la Renta, tanto del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas como al Global de las Empresas.

Uno de los propósitos para lo cual fué creada la forma HISR-128, es el de facilitar y agilizar el trámite de las solicitudes de compensaciones y devoluciones de impuestos.

La aplicación que tiene esta forma, es sumamente importante al efectuar el procedimiento de compensaciones y devoluciones, en virtud de que ambas solicitudes se rigen por medio de un Instructivo de recepción, distribución y trá

mite de devoluciones y compensaciones, publicado en la — misma fecha en que se creó la forma HISR-128 y en el caso de las compensaciones, se presentará la solicitud por — quintuplicado con los documentos y datos que la misma requiera cuando se efectúe total o parcialmente, ante la — Oficina Federal de Hacienda que corresponda; si la compensación que se efectúe es parcial, el causante podrá continuar aplicando el saldo que tenga a su favor en pagos futuros, del ejercicio fiscal correspondiente.

El criterio que norma el Instructivo en cuestión, respecto de la presentación y recepción de la forma HISR-128 y documentos anexos para la compensación, señala el siguiente:

".....Si la compensación se solicita ante la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio del contribuyente, se hará con la forma HISR-128 por quintuplicado y documentos anexos. En este caso la exactora remitirá — cuatro ejemplares de dicha forma y documentos motivo de la compensación, a la Dirección General de Administración Fiscal Central o a la Administración Fiscal Regional, según se trate, devolviéndose al particular el ejemplar — de la forma que en el reverso dice: "ACUSE DE RECIBO PARA EL CONTRIBUYENTE", debidamente sellada de recibido.

LOS DOCUMENTOS ANEXOS A LA FORMA HISR-128 QUE EN TODOS LOS CASOS EXIGIRAN LAS AUTORIDA—

DES ADMINISTRADORAS Y EXACTORAS, SON:

a).- Declaración sellada, en la que conste - el saldo a favor (en su caso, si ésta es complementaria, también fotocopia de la definitiva).

b).- Se acompañarán en originales los comprobantes de pago de impuesto, hasta por el total consignado en la declaración o resolución, (pagos provisionales, definitivos, recibos oficiales, certificación de las retenciones que hayan efectuado, talones de los - timbres adheridos cuando el pago se haya hecho, cancelando estampillas, etc.), a excepción del pago en estampillas y recibos oficiales, en los comprobantes de pago deberá - constar la operación de caja de la Oficina - Federal de Hacienda o el sello de la Institución Bancaria que recibió el pago.

Se requiere además una fotocopia de los documentos comprobatorios anteriores, excepto de los recibos cuando el impuesto se haya cubierto cancelando estampillas, sustituyéndose este requisito con la certificación que formule la autoridad administradora del impuesto encargada de la resolución.

LOS DOCUMENTOS ORIGINALES ANEXOS A LA FORMA HISR-128, EN EL CASO DE COMPENSACION SOLO SE EXHIBEN PARA VERIFICACION Y EN EL DEVOLUCION DEBERAN CONSERVARSE ANEXOS A LA FORMA:

Para estos trámites, jamás se requerirá la—
compensación de deducciones y exclusiones, —
ya que esta labor se deberá realizar solo —
por las áreas de revisión y liquidación, o —
en su caso por el área de fiscalización". —
(19)

El Instructivo de referencia analiza también el trámite de las compensaciones de acuerdo a la forma — HISR-128, ante las autoridades fiscales correspondientes.

El trámite se realiza de la siguiente manera:

".....El contribuyente al presentar su solicitud — de compensación, ante la Administración Fiscal Central o Dirección General de Administración Fiscal Central cuando así lo haya señalado en la forma HISR-128, se entenderá — que los trámites se harán a través de la Dirección del Im puesto sobre la Renta, Subdirección de Servicios al Con tribuyente, Departamento de Autorizaciones, ubicado ac— tualmente en calle de Izazaga No. 89-9o. Piso Col. Centro

(19).- INSTRUCTIVO DE RECEPCION, DISTRIBUCION Y TRAMITE DE SOLICITUDES DE DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES. D.F. 26-Julio-1976.- Págs. 9, 10, 12 y 13.

D.F., o si se refiere a la Administración Fiscal Regional del Centro, ubicada en Av. Cuauhtémoc No. 614, D.F., el trámite se hará a través de la Secretaría Técnica de Administración Tributaria, Unidad de Servicios al Contribuyente, Oficina de Devoluciones y Compensaciones." (20)

En cada una de las Administraciones, que se mencionaron anteriormente, existe un técnico encargado de analizar, en primer lugar, la competencia y en segundo lugar, la documentación aportada. Para el primer caso, cuando la tramitación de solicitudes corresponda a otra autoridad administradora, de inmediato se turnará, a fin de que ésta le dé el trámite procedente. En el segundo caso, se presentan dos situaciones: a) cuando la documentación es completa y b) cuando es incompleta". (21)

Veamos lo que sucede:

"Si se trata de documentación incompleta, se girará oficio al contribuyente por correo certificado con acuse de recibo, requiriéndole detalladamente los documentos que omitió al efectuar la compensación, para esto, se le concederá un plazo de quince días hábiles a partir de la fecha en que reciba el oficio, (el acuse de recibo indicará la fecha), a fin de que remita dicha documentación para estar en posibilidad de estudiar si fue correcta o no la aplicación".

(20).- INSTRUCTIVO.- Pág. 32.- Ob. cit.

(21).- INSTRUCTIVO.- Pág. 29.- Ob. cit.

"Cuando la documentación es completa, se procederá llevando un control de compensaciones en orden alfabético, por contribuyente en apellido paterno, materno y nombre o en su caso, razón social, registrando cada aplicación en una tarjeta. El control que se hace mención es necesario para conocer el avance que ha tenido cada compensación solicitada y de esa manera, facilitar su localización en caso de alguna aclaración. (22)

".....Cuando se afecte por primera vez el saldo a favor, motivo de la compensación, se determinará mediante revisión aritmética si éste es correcto. En caso afirmativo, verificará si la aplicación se hizo en los términos señalados por la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento (no confundir esta función con la que deberá realizar el área correspondiente de revisión y liquidación y en su caso fiscalización). Si con motivo de la compensación se agota el saldo a favor y el contribuyente aún cubre diferencias en efectivo, ésta deberá asentarse en el renglón de efectivo que aparece en el reverso de la tarjeta de control. Por el contrario, si el saldo a favor no se agota en la primera compensación, en las subsecuentes solo se vigilará que el contribuyente las haya realizado correctamente. Para este efecto es de utilidad el uso de la de control, en donde se anotarán todas las aplicaciones hasta su finiquito; también en el renglón de aprobación, del reverso de dicha tarjeta, por cada compensación deberán firmar los funcionarios facultados de la Dirección General de Administración Fiscal Central o de la Administración Fiscal Regional, según se trate.

(22).- INSTRUCTIVO.- Pág. 30.- Ob. cit.

Cuando se determine que existe irregularidades en la aplicación del saldo a favor se hará del conocimiento del Departamento o Unidad de Revisión, según corresponda o en su caso el área de fiscalización con el fin de que se requiera el importe de la cantidad compensada en exceso o indebidamente, precisando en el oficio de envío en qué consisten dichas irregularidades, para la revisión en los términos de Ley, remitiéndole para este efecto el expediente proporcionado por el contribuyente; de otra forma, satisfechos los requisitos anteriores, la forma HISR-128 y la documentación que se le anexó, se enviará al archivo de la autoridad administradora, según corresponda. Con esto, en forma tácita se estará aceptando la compensación sin que se remita oficio de aprobación reservándose dicha administradora el derecho de la revisión posterior". (23)

Consideramos que la compensación en los términos que señala el Instructivo en cuestión, para su reconocimiento y validéz, es necesario fundamentar sus principios, de conformidad con lo que establecen los artículos 26, 29 y 96 del Código Fiscal de la Federación; 6o., 10 - Fracciones I, II y 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; además deberán satisfacerse las reglas establecidas en los Acuerdos: 102-592, 102-591 de 5 y 22 de julio de 1976, que fueron emitidos por el C. Subsecretario de Ingresos y publicados en los Diarios Oficiales en la fecha de los Acuerdos.

(23).- INSTRUCTIVO.- D. O.- 26-Julio-1976.- Págs. 31 - 32 de las Devoluciones.- Ob. cit.

En el mismo Instructivo se habla de las devoluciones de diferencias a favor del contribuyente por concepto de Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas o Global de las Empresas. Al igual que las compensaciones, para solicitar las devoluciones, deberá usarse la forma - HISR-128.

En cuanto a su tramitación, se sigue el mismo procedimiento que para las compensaciones de acuerdo al oficio - circular que se menciona con anterioridad, así como los artículos: 26 y 27 del Código Fiscal de la Federación; 4o, 10, 17, 19 y 20 de la Ley de la Tesorería de la Federación.

- b).-- La competencia de las Oficinas Federales de Hacienda y las Administraciones Fiscales Regionales en materia de compensaciones y devoluciones.

Originalmente las facultades y competencias que tienen las Oficinas Federales de Hacienda, en materia de impuesto sobre la renta, están señaladas en diversos acuerdos, decretos, etc., cuyas disposiciones son publicadas en los diarios oficiales de la federación.

A este respecto, señalaremos que las primeras instrucciones para las Oficinas Federales de Hacienda en materia de compensaciones de oficio se localiza en la Circular 102-114, expedida por la Subsecretaría de Ingresos, publicada en el Diario - oficial de 7 de octubre de 1955. En esta circular, se dispone los procedimientos que deben observar las Oficinas Federales, para efectuar compensaciones de saldos a favor o en contra, de los causantes comprendidos en Cédulas I, II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954, así como en las tasas de utilidades excedentes del Impuesto sobre la Renta que provinieran de calificaciones y liquidaciones, bajo una serie de reglas, que autorizaban los artículos 46-F-III y 47 del Código Fiscal de la Federación de 1938; 12 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 2188 del Código Civil para el Distrito Federal, y la Circular 306-3-35 de 9 de abril de 1940.

Otra facultad la localizamos en el Instructivo de recepción Distribución y Trámite de Devoluciones y Compensaciones, que hemos dejado analizado en el inciso -

(a) del presente Capítulo.

En Acuerdo 101-578 emitido el 6 de septiembre de 1973, publicado en el diario - oficial de 14 del - mismo mes y año, dirigido al Subsecretario de Ingresos, - quien a su vez envía otro similar No. 120-1829 al Director de Oficinas Federales de Hacienda relativo a la reintegración de los grupos del I.S.R. que establece:

"..... Con fecha 20 de septiembre de 1965 esta Secretaría aprobó una proposición del C. Director General de Oficinas Federales de Hacienda para centralizar los grupos del Impuesto sobre la Renta de las diecisiete Oficinas Federales de Hacienda que en esa época existían en el Distrito Federal a fin de formar con ellos una nueva Oficina, a la que se le asignó el número 18, pretendiendo, mediante la creación de esta dependencia, "unificar la diversidad de opiniones y procedimientos que seguían en la recepción de declaraciones, compensaciones de saldos, aplicación de sanciones y exigibilidad de obligaciones fiscales" en las diversas Oficinas del Distrito Federal. Posteriormente, en agosto de 1970 fue expedido el Instructivo para el control centralizado de los causantes del Impuesto sobre la Renta domiciliados en el D.F., por medio de sistemas mecánicos en la Oficina Federal de Hacienda No. 18. La experiencia obtenida en este proyecto fue totalmente negativo porque no se lograron los propósitos -

que inspiraron su creación. Por la razón anterior y congruente con la política trazada en materia de descentralización burocrática se ha considerado pertinente proceder desde luego a reintegrar a las Oficinas Federales de Hacienda ubicadas en el Distrito Federal los Grupos del Impuesto sobre la Renta correspondiente, sin perjuicio de que se mantengan y perfeccionen los controles al través del procesamiento de datos y la computación electrónica con los sistemas que al efecto ha iniciado la Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda y la Coordinación de Procesamiento de Datos de esta Secretaría". (24)

Transcrito lo anterior, hemos querido dejar anotado, las facultades que le otorgan, las autoridades fiscales, a las Federales de Hacienda respecto de los grupos del I.S.R. para la unificación de procedimientos en la recepción de declaraciones, compensaciones de saldos a favor, etc., y con ello se está tratando de darle un mejor enfoque a nuestra figura de referencia, porque desde 1965 se han venido realizando las compensaciones al Impuesto sobre la Renta, que en la actualidad ha empezado a dar buenos resultados, aún mejores, con la creación de la

(24).- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Págs. 545 y 546.- XX Edición.- Editorial Porrúa.- México, 1974.

forma HISA-128.

El artículo 2o., de la Ley de la Tesorería de la Federación señala en su fracción V, que ésta podrá hacer los pagos autorizados con cargo al presupuesto de Egresos de la Federación y los demás que conforme a las Leyes y otras disposiciones deben efectuarse por el Gobierno Federal; y como organismo subalterno de la Tesorería de la Federación, encontramos que las Oficinas Federales de Hacienda, son las encargadas de efectuar las devoluciones y compensaciones a través de los grupos del Impuesto sobre la Renta que en cada una se encuentra; cuyas facultades estén contenidas en el artículo 86 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, publicado el 23 de mayo 1977.

Por consiguiente, concluimos nuestro análisis a este tema, que las Oficinas Federales de Hacienda son competentes para conocer de las compensaciones y devoluciones que se efectúan, acorde con el grupo del Impuesto sobre la Renta, adscritos a las Oficinas Federales de Hacienda en el Distrito Federal, por disposiciones expresas de las autoridades fiscales, como se ha señalado en lo expuesto anteriormente.

Hecha la conclusión anterior, pasamos a conocer la competencia, integración y funcionamiento de las Administraciones Fiscales Regionales respecto de las compensaciones, de lo cual, deducimos lo siguiente:

Para mejorar la administración fiscal, en beneficio de los contribuyentes y de las propias autorida-

des, se crean como dependencias de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, - los siguientes organismos:

- a).- La Dirección General de Administración Fiscal Regional, y
- b).- Las Administraciones Fiscales Regionales.

Con la creación de éstos organismos se pretende descongestionar otros organismos de la misma competencia, que nacen mediante Decreto de 13 junio 1973 publicado en el Diario Oficial de 20 junio del mismo año; y de esta manera se estará en la posibilidad de cubrir las necesidades del país en su actual etapa de desarrollo económico y social, por lo que es imperativo elevar la recaudación y disminuir la evasión fiscal, mediante la introducción de reformas en las estructuras y sistemas administrativos que mejoren la descentralización de la administración fiscal, logrando con esto, el acercamiento de la autoridad a los causantes en sus localidades, facilitándoles de esta manera, el cumplimiento de sus obligaciones para lograr una mejor coordinación entre la Administración Federal, Estatal y Municipal. (25)

(25).- ESTUDIO DEL I.S.R. PARA 1976. DE LAS PERSONAS FÍSICAS.- ENRIQUE DOMINGUEZ MOTA y CALVO NICOLAU. Pág. 68.- 3a. Edición.- Editorial Docal.- México, 1976.

De esta manera, vemos que los esfuerzos que realiza la Administración Federal en el área tributaria, van encaminados a promover el aumento de la recaudación y a formar una nueva imagen de los objetivos y procedimientos de la Administración Fiscal.

En 1974 se habían creado cinco Administraciones Fiscales Regionales. En 1977 aparecen trece, de las que hasta hoy conocemos, formando parte de las Unidades Administrativas Regionales como lo previene el artículo 82 del Reglamento Interior de la S.H.C.P., y señaladas en Acuerdo 101-389 de 19 septiembre 1975, enunciadas el 8 de octubre, por el Diario Oficial del mismo año. La creación de estas Administraciones Fiscales Regionales, se conoce como la parte primaria del programa de desconcentración administrativa, logrando con ello el acercamiento de los centros de decisión a los lugares en que surgen los problemas de la masa de contribuyentes y aprovechando paralelamente el desarrollo técnico y administrativo de la Tesorería Estatal, delegándoles facultades de Administración Tributaria, logrando así aligerar a las autoridades centrales un gran volumen de operaciones que ya se estaba haciendo habitual y que hoy gracias a dicha desconcentración, ya se pueden realizar regionalmente. Determinándose así la necesidad de fijar nuevos objetivos a las dependencias centrales del área de la Subsecretaría de Ingresos".
(26)

(26).- Diario Oficial de la Federación.- 3er. Considerando.- Pág. 2. 8 octubre.- 1975.

De las Administraciones Fiscales Regionales dependen las Oficinas Federales de Hacienda, cuyas facultades se señalaron en diversos informes que fueron publicados en los diarios -oficiales de 1973 a 1975, cuyos -Acuerdos y disposiciones administrativas se dejaron sin efecto.

Las facultades que se les delegan a los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales, están contenidas en la fracción VIII del artículo 85 del multicitado Reglamento Interior de la S.H.C.P. Solamente como referencia a nuestra exposición, transcribiremos el texto de la fracción antes señalada y que a la letra dice: "... F-VIII:- Resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco en relación con las materias a que se refiere la fracción anterior, así como reconocer la existencia de créditos en contra de éste para efectos de compensación y resolver sobre la procedencia de compensaciones efectuadas en dichas materias".(27)

El Decreto que dió origen a las A.F.R., señala la la competencia que tiene cada una y a efecto de unificar criterios, se establecen también las facultades que les corresponde. Esta competencia se refiere a numerosos impuestos y derechos federales, pero solamente haremos re

(27).- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Art. 85.- D.O.- 23- mayo-1977.- Pág. 22.

ferencia de aquéllos que traten del Impuesto sobre la Renta, de las Personas Físicas y Global de las Empresas, - bajo el siguiente orden".

- a).- Controlar y supervisar funciones de las Oficinas Federales de Hacienda:
- b).- Ordenar el trámite de la aplicación de diferencias o compensaciones de impuestos; y
- c).- Ordenar la devolución de impuestos".
(28)

En Acuerdo 101-389 de 19 septiembre 1975, en su artículo 4o. de los Transitorios, se delegan facultades a las Administradoras, siendo las principales:

"Se derogan los Acuerdos que con anterioridad se han expedido, delegando facultades a las A.F.R., subsistiendo aquéllas relativas a: devoluciones, compensaciones, dispensa de la garantía del interés fiscal y pago en parcialidades". (29)

(28).- ESTUDIO DEL I.S.R. DE LAS PERSONAS FISICAS 1976.- Págs. 72 - 73.- Ob. cit.

(29).- ART. 4o. TRANSITORIO DEL ACUERDO PUBLICADO.- D.O. 30-VI-1975.

Con lo anterior es de establecerse que las - A.F.R., sí tienen facultades y competencia para conocer, tramitar y firmar solicitudes de compensaciones y devoluciones, provenientes de impuestos pagados indebidamente, como lo menciona el oficio-circular 102-957 de 15 noviembre 1976, que establece: "...En virtud de lo dispuesto en el Oficio - circular número 101-227 de fecha 25 agosto - del presente año, expedido por el C. Secretario del Ramo, por el que se delega en las Direcciones Generales de Im- puesto sobre la Renta y en las Administraciones Fiscales Regionales, dependientes de esta Subsecretaría, la facultad de firmar las órdenes de devoluciones de impuestos pa- gados indebidamente por aquéllos causantes que sean de - sus respectivas competencias se giran para el trámite re- lativo en el caso de los impuestos especiales, las siguien- tes instrucciones que deberán cumplimentarse a partir de- la fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Fe- deración". (30)

La Fracción IX de la circular que se mencio- na anteriormente, establece que: "...Tratándose de solici- tudes de compensación, además de observarse todas las instrucciones antes indicadas, se- estará a lo dispuesto por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación. Independien- temente de lo anterior, en todos los casos - deberán satisfacerse además, las reglas esta- blecidas en los Oficios - circulares 102-C- 1569 de 31 julio 1974 y 4 octubre último, -

(30).- Oficio - Circular 102-957.- 15-Noviembre-1976.

respectivamente". (31)

Concluyendo nuestro estudio a este tema, establecemos que las facultades que tienen las Administraciones Fiscales Regionales, les fueron delegadas en diversos Acuerdos y demás disposiciones oficiales, así como del Reglamento Interior de la S.H.C.P., determinándose que son competentes para conocer y tramitar compensaciones y devoluciones de impuestos pagados indebidamente al fisco y resolver sobre la procedencia de compensaciones efectuadas, en las materias de su competencia.

(31).- FRACCION IX.- Oficio - Circular.- 102-957-15 Noviembre 1976.- Ob. cit.

c).- La finalidad que se tuvo para la creación de las Administraciones Fiscales Regionales.

El gobierno federal, a través de sus órganos competentes, está desarrollando una reforma administrativa en todo el sector público, como una labor primordial - para lograr un ordenamiento a las estructuras, sistemas - y procedimientos que tienen ciertas dependencias, propiciando conocer de esta manera, el avance y desarrollo de todos nuestros recursos naturales, económicos, con que - cuenta nuestro país, especialmente, en aquellas que se re - fiere a la justa distribución del ingreso.

El proceso de reforma de las estructuras y - métodos de trabajo de la administración pública, tiene - como objetivo básico disminuir el trámite y decisiones de los asuntos, que hasta ahora han sido atendidos en las - principales oficinas gubernamentales de la capital.

Esta reforma se ha planeado, mediante el pro - grama de la descentralización administrativa que ha sido - trazada por el gobierno federal, conjunta o separadamente y en colaboración con los gobiernos de las entidades fede - rativas y municipales. Es por ello que, como un antece - dente a la descentralización, la encontramos en la crea - ción de las trece Administraciones Fiscales Regionales - que se encuentran agrupadas geográficamente por la Direc - ción General de Administración Fiscal Regional mediante - zonas regionales; y como ejemplo: podemos señalar a la Ad - ministración Fiscal Regional de Occidente, con sede en la

ciudad de Guadalajara y jurisdicción en los Estados de: - Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit, respectivamente.

Aunque la competencia de las Administraciones Fiscales Regionales se refiere a numerosos impuestos y derechos federales, solamente haremos referencia a los que corresponden a la materia del Impuesto sobre la Renta, contenidas en el Reglamento Interior de la S.H.C.P., y - para efectos de nuestro análisis, transcribiremos algunas de ellas:

- a).- Ejercer las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas por el Código Fiscal de la Federación y otras Leyes Fiscales. En la materia de su competencia con excepción de la de revisar dictámenes sobre estados financieros formulados por contador público autorizado y - la de practicar visitas domiciliarias - de auditoría e inspecciones.
- b).- Recibir de los particulares y en su caso, exigir los avisos, manifestaciones y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales y que, conforme a las mismas, no deban presentarse, ante las Oficinas Federales de Hacienda o a otras autoridades fiscales y aplicar cuando proceda las medidas de apremio respectivas.

- c).- Informar a la Subprocuraduría Fiscal Auxiliar que corresponda de las infracciones a Leyes Fiscales y a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la presunta comisión de delitos fiscales de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, para que dichas autoridades puedan ejercer sus atribuciones.
- d).- Dirigir administrativamente y ejercer la supervisión técnica de las Oficinas Federales de Hacienda, ubicadas en la circunscripción territorial que se les señale".

Existen otras facultades, pero son exclusivas de las Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación; de las Unidades Administrativas Regionales y de las Aduanas, como lo señala el citado ordenamiento de referencia.

Una de las finalidades que tienen las Administraciones Fiscales Regionales es el de elevar el nivel de eficiencia en la realización de esta tarea que se ha propuesto la Secretaría de Hacienda, que por supuesto es cada vez mas compleja y numerosa, a medida que nuestro país va creciendo y desarrollándose en el área tributaria, como es el de definir los criterios generales de interpretación y aplicación de las normas jurídicas y revisar las decisiones concretas que la contravengan; definir masivamente las disposiciones legales de dichas Administracio--

nes Fiscales para hacer llegar al contribuyente la información necesaria y lograr el respeto de sus derechos e intensificar la capacitación de sus funcionarios y empleados fiscales; y perfeccionar los procedimientos de auditoría sobre bases, tanto prácticas como técnicas.

Ahora bien, las facultades que no tienen las administradoras, establecido así por el Diario - oficial de 30 junio de 1975, señala que no corresponden a las Administraciones Fiscales Regionales, la facultad de emitir reglas, instructivos, acuerdos o resoluciones de carácter general ya que ésta se reserva a las Direcciones Administradoras de los impuestos". (32)

Por lo que respecta a la jurisdicción a la que quedará sometido el causante como consecuencia de alguna modificación de su situación o sea en cuanto a sí le corresponde tratar sus asuntos ante la Administración Fiscal Regional o ante las propias direcciones administradoras, deberán observarse las siguientes reglas:

- "1.- Cuando el cambio sea por razón de la - cuantía de los ingresos del causante, - el cambio surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que presenten su declaración por el ejercicio regular del impuesto sobre la renta, o-

(32).- Estudio del I.S.R.- Enrique Mota Domínguez.- Pág. 74.- Ob. cit.

sea por un ejercicio de 12 meses. En - otras palabras, si un causante al ingreso global de las empresas rebasa la cantidad de \$20,000.000 de ingresos acumulables en el ejercicio de 1977, deberá presentar su declaración en el ejercicio de 1978 y será hasta el de 1979 - cuando dejará de sujetarse a la jurisdicción de la Administración Fiscal Regional a la que pertenecía para pasar a la jurisdicción de la Dirección del Impuesto sobre la Renta. De lo anterior, consideramos que lo más adecuado sería que el cambio de competencia jurisdiccional ocurriera precisamente en el año siguiente a aquél en que los ingresos - acumulables excedieran de \$ 20,000.000. Este mismo comentario es aplicable a -- los causantes del impuesto al ingreso - de las personas físicas, cuando en un año determinado sus ingresos acumula--- bles exceden de \$ 500.000.

"2.- Si el cambio de jurisdicción ocurre por cualquier otra causa, el cambio surtirá efecto de inmediato. Esa otra causa puede ser, por ejemplo, el cambio de domicilio." (33)

(33).- Estudio del I.S.R.- Pág. 70 Tomo I.- 1978.- Ob...
cit.

Consecuentemente el control y vigilancia de los causantes, se continuará ejerciendo por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, esta excepción se encuentra contenida en el Diario Oficial de 30 de junio de 1975.- Todas las personas físicas cuya situación no coincida con la excepción anotada, se sujetarán a la jurisdicción de las A.F.R. que les corresponda en razón de su domicilio.

De esta manera, se ha dado el primer paso en fortalecer el federalismo, cumpliéndose con ello la primera etapa de la reforma administrativa de la que hemos hecho alusión con anterioridad; y por ende, se ha facultado en todo este proceso, al C. Secretario de Hacienda para la creación de las Administraciones Fiscales que fuesen necesarias.

Es por ello, que a partir de la creación de las Administraciones Fiscales Regionales, la evaluación que podemos hacer es de que el avance que se ha logrado durante ese período, ha sido óptimo con base en los recursos actuales, y haber contado con el plan que contienen los lineamientos y sistemas que se aplicaron para dar cumplimiento a los programas básicos de la Subsecretaría de Ingresos; "así como de aquéllos programas que tiendan a optimizar la recaudación, intentando con esto un mayor cumplimiento en el pago de los impuestos por parte de los causantes y retenedores, ya que si bien es cierto que las cifras de recaudación obtenidas fueron significativas, se tiene el propósito de mejorar los índices y alcanzar las-

metas de recaudación en forma permanente". (34)

(34).- FOLLETO DEL ORGANO DE DIFUSION FISCAL INTERNA DE LA ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL DEL CENTRO DEL DF.- Pág. 15-Vol. I.- Año 2.- No. 4.- México, - 1977.

T E M A III.

ANALISIS DE LOS ARTICULOS 28 Y 29 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y FACULTADES DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION EN MATERIA DE COMPENSACIONES Y DEVOLUCIONES.

- a).- Competencia de la Tesorería de la Federación en materia de compensaciones y devoluciones.
- b).- Las obligaciones que tiene el fisco federal para efectuar la compensación por pagos indebidos.
- c).- Bases que se han fijado en los convenios celebrados entre los Estados y la Federación en la recaudación del Impuesto de Ingresos Mercantiles, en materia de compensación.
- d).- De las devoluciones que se hacen por errores aritméticos en materia Aduanera.
- e).- De las devoluciones y compensaciones que se llevan a cabo ante el I.M.S.S., provenientes de alguna excepción que interponga el patrón de la Ley relativa.
- f).- De las deudas que el fisco las considera como líquidas y exigibles.
- g).- Del pago al efectuarse las compensaciones y devoluciones.

ANALISIS A LOS ARTICULOS 28 y 29 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION:-

ANALISIS DE LOS ARTICULOS 28 y 29 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CONCEPTOS Y GENERALIDADES:

En cuanto a los sujetos de derecho público,- "el Código Fiscal de la Federación regula la compensación cuando los acreedores y deudores recíprocos son entidades de derecho público". (35)

El artículo 28, se refiere a la compensación entre el fisco federal y el local.

La compensación a que hace referencia este artículo... "En 1941 el Congreso Federal expidió un Decreto que fue publicado en el diario oficial del 10. agosto del mismo año, por virtud del cual se declararon compensables los adeudos que la federación tenga a su favor y a cargo de los Estados, Territorios y el D.F. con los créditos que, a su vez, y cualquiera que fuera su origen, tuvieran las entidades federativas en contra del gobierno federal. Se dispuso que para determinar los adeudos a cargo del gobierno federal se tomarían en cuenta las contribuciones que causen los inmuebles no destinados al servicio público o al uso común hasta el 31 de diciembre de dicho año. Cuando el saldo que arrojaré la compensación-

(35).- Extinción de la obligación.- De la Garza.- Pág. -
586.- Ob. cit.

fuere contrario a la entidad federativa, procedía su condonación en los términos del decreto, con excepción de -- los adeudos que derivaren de anticipos a cuenta de participaciones en los impuestos federales y de adeudos a favor de terceros, garantizados por el gobierno federal o -- que éste hubiere asumido y no tuviere liquidados. Des-- pués se estableció un requisito para las legislaciones de los Estados, que en el plazo de un año a partir de la vigencia de la Ley se desisitieran en los términos del artículo 132 constitucional, que todos aquéllos inmuebles -- propiedad de la federación o poseídos por ésta, sea a título de propietario o destinados a prestar un servicio público o al uso común, estuvieren exceptuados de toda contribución local. De lo anterior, se desprende que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quedaba facultada para celebrar convenios y dictar las medidas administrativas, para su celebración con los Estados, Territorios y -- el Distrito Federal los convenios respecto de saldos que resultaren a su favor o en contra de dichas entidades y -- que no quedaren comprendidos en la compensación o en la condonación que se concedió mediante el referido decreto." (36)

Respecto a los sujetos de derecho privado y el Estado, el código fiscal establece, además, que procede la compensación cuando se trate de obligaciones fiscales de personas de derecho privado y de créditos de ellos en contra del erario federal, siempre que dichas obligaciones y créditos, se hayan originado por la aplicación --

(36).-- Idem.-- Pág. 586.

de leyes tributarias y se satisfagan los requisitos que - para la compensación señala el derecho común". (37)

Bien, si hacemos referencia al texto original del artículo 28 veremos que en su texto, contiene condiciones que se anteponen para que opere la compensación, frente a créditos y deudas que sean líquidas y exigibles, como lo manifiestan los artículos 2185 y 2186 del Código-Civil vigente, como primera condición.

En cuanto a la segunda condición, se considera que no es preciso que el acuerdo sea previo para que opere la compensación ya que en cualquier tiempo puede celebrarse el convenio para la compensación. Es mas, podemos aplicar el principio de que "la voluntad de las partes es la Ley suprema de los contratos". (38)

Del texto del artículo 29 del Código Fiscal, decimos que regula la compensación de manera general, respecto de los créditos fiscales y en otras leyes se hace manifiesta la tendencia a extender y facilitar la operación de esta institución extinguidora de los créditos fiscales. Así la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 10 contiene una adecuada reglamentación. Los créditos del contribuyente hacía el Estado pueden derivar úni-

(37).- Idem.- Pág. 586.

(38).- Código Fiscal Anotado.- Lerdo de Tejada.- Art. 28.
Pág. 72. Ob. cit.

camente de pagos indebidos o excesivos.

"En este artículo se acepta expresamente la compensación de créditos y deudas del fisco federal, aún cuando provengan de la aplicación de diferentes leyes tributarias; esto es, que si un causante tiene créditos a su favor por cantidades pagadas indebidamente por concepto de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, puede compensar - por créditos a cargo por Impuesto sobre la Renta." (39)

Esto es en cuanto al primer párrafo del artículo de referencia. Por lo que se refiere al segundo párrafo, se.. "señala que si el crédito y la deuda provienen de leyes diferentes, es preciso se demuestre ante la dependencia correspondiente, la liquidez y exigibilidad - del crédito a cargo del Estado, para que opere la compensación. El párrafo final, exige que la compensación sea declarada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a petición del interesado, en virtud de que resultaría - casi imposible que las diversas autoridades administrativas tuviesen conocimiento de las obligaciones y derechos - que el sujeto pueda tener por diferentes conceptos fiscales. Al respecto, el segundo párrafo del artículo 166 del mismo ordenamiento señala que: "las instancias de compensación o condonación, darán lugar a la suspensión del procedimiento ejecutivo, si así se solicita y se garantiza - el interés fiscal o se dispensa su garantía".

(39).- Ob. cit. Pág. 72.- Art. 29.

La última parte del tercer párrafo, sin embargo establece que: "las autoridades fiscales, si llegasen a tener conocimiento de que se han satisfecho los requisitos para la compensación, podrán declararla de oficio". Parece ser que el legislador, con la redacción citada, otorga facultades discrecionales a las autoridades fiscales, pues el término "podrá" en ninguna forma implica obligación." (40)

(40).-- Ob. cit.

a).- Competencia de la Tesorería de la Federación en materia de compensaciones y devoluciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con la Ley de la Tesorería de la Federación, cuya denominación fue modificada en Diario Oficial de 30 de diciembre 1977, que en nada afectó tal modificación, el enunciado de nuestro tema a desarrollar, para conocer la competencia que tiene la Tesorería de la Federación en materia de compensaciones y devoluciones, - la que haremos a través de su Reglamento.

Bien, la Tesorería de la Federación en primer lugar conoce de aquéllas compensaciones por pago de participaciones a Entidades Federativas y Municipales, - como lo determina el tercer párrafo del Art. 110 del Reglamento de la Tesorería de la Federación, que a la letra nos dice:

"ART. 110.- P-III.- "Cuando el anticipo sea por compensación o retribución que deba calcularse con base en la recaudación de impuestos de conformidad con los convenios que el Gobierno Federal haya celebrado con las entidades coordinadas para su cobro, el monto de dicho anticipo será fijado por el órgano administrador del impuesto respectivo, de acuerdo con la Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios". (41)

(41).- REGLAMENTO DE LA LEY DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION.- Art. 110.- P-III.- Pág. 235.- Código Fiscal XX Edición.- Ob. cit.

La compensación de que habla este artículo, - se refiere a la participación que tienen ciertos Estados - con el Gobierno Federal, cuando éste haya celebrado convenios para el cobro de impuestos y que mas adelante hablaremos de ello.

Ahora bien, la competencia que tiene la Tesorería de la Federación en materia de devoluciones, el Reglamento de la propia Tesorería nos dice en su artículo - 113 lo siguiente:

"ART. 113.- En los casos de devolución de ingresos percibidos indebidamente, sobre los - cuales se hubieren anticipado o pagado total o parcialmente participaciones, o bien cuando por error en cálculo de dichas liquidaciones o cualquiera otra rectificación resulten diferencias a cargo de los participes, la Tesorería de la Federación les hará la deducción como lo previene el artículo anterior.- Si las diferencias por error de cálculo o - rectificaciones son a favor de los participes, les hará el pago correspondiente".(42)

Para conocer en que consiste la devolución - de que habla este artículo, es importante analizar algunos conceptos y para ello es necesario desprender del propio enunciado, lo siguiente:

(42).- Reglamento.- Art. 113.- Pág. 62.- Ob. cit.

Las "participaciones" son una parte de ingresos federales que reciben las entidades federativas, en el rendimiento de impuestos federales de acuerdo con las Leyes especiales. El pago de estas participaciones, lo hace directamente la Tesorería de la Federación. Una de las obligaciones que tiene la Tesorería, es la de suministrar un anticipo a cuenta de sus participaciones a los Estados, dentro de los diez primeros días de cada mes. Cuando el anticipo de referencia sea por compensación o retribución que deba calcularse con base en la recaudación de impuestos de acuerdo con los convenios celebrados para su cobro el monto de dicho anticipo será fijado por el órgano administrador del impuesto respectivo, de acuerdo con la Comisión Ejecutivo del Plan Nacional de Arbitrios.

Quando no se pueda determinar la entidad o municipio que tenga derecho a la participación, la Tesorería tomando en cuenta las liquidaciones determinará las diferencias que resulten a favor o a cargo de los partícipes cuando les haya hecho anticipos. Si las diferencias son a favor de los partícipes, la propia Tesorería les hará el pago dentro de los tres días siguientes de aqué- en que se conozca la liquidación.

De lo anterior, solamente nos queda por aclarar que en el caso de diferencias por errores de cálculo, la propia Tesorería es la encargada de efectuar la devolución y hacer su pago correspondiente.

Otros tipos de devoluciones, de las que es competente la Tesorería, lo podemos localizar en los ar-

tículos: 121, 122 y 123 del Reglamento que hemos venido estudiando y para ello se hace el siguiente análisis:

- a).- Señala el artículo 121, las devoluciones de cantidades percibidas indebidamente por el Gobierno Federal, de acuerdo a lo establecido por los artículos 44 y 45 del Código Fiscal, siempre y cuando la acción para exigir tal reclamación no se encuentre prescrita como lo previene las tres fracciones de dicho artículo que se analiza.
- b).- El Art. 122 nos habla de aquellas devoluciones que se llevan a cabo por resoluciones que se dictan cuando la reclamación del interesado se funda en errores y omisiones en que se ha incurrido al examinar un crédito hecho efectivo y constituya órdenes de devolución de ingresos percibidos indebidamente; y
- c).- Por último, se trata de aquellas facultades que le concede el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, respecto de ingresos registrados en años anteriores o de sentencias ejecutoriadas. -
(43)

(43).- Reglamento.- Arts. 121, 122, 123.- Pág. 66. Idem.

Como podrá observarse que en el campo de com
pensaciones no es muy amplia la competencia que tiene la-
Tesorería, mas bien, lo es de las devoluciones como lo he
mos dejado asentado y de acuerdo a nuestra investigación-
en el Reglamento de la propia Tesorería.

b).- Las obligaciones que tiene el fisco federal para efectuar la compensación por pagos indebidos.

Decimos que obligación fiscal es: "aquella - que nace cuando se realizan situaciones jurídicas y que - estén previstas en las leyes fiscales y se determinará o liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento de acuerdo a las normas procedimentales que sean expedidas con posterioridad". (44)

El maestro Rojina Villegas, establece que: - "obligación es un estado de subordinación que impone al - deudor la necesidad de ejecutar en favor del acreedor un hecho o una abstracción". (45)

Borja Soriano, dice que: "obligación, es la relación jurídica entre dos personas, en virtud de la - cual una de ellas, llamada deudor queda sujeta para con - otra, llamada acreedor, a una prestación o a una absten-- ción de carácter patrimonial, que el acreedor pueda exi-- gir al deudor". (46)

(44).- Código Fiscal Anotado y Comentado.- Art. 17.- Pág. 49.- Ob. cit.

(45).- Rojina Villegas Rafael.- Tomo V.- Vol. I.- Pág. - 44.- Ob. cit.

(46).- Borja Soriano Manuel.- Teoría General de las Obligaciones. Editorial Porrúa.- Tomo III.- Pág. 25. México, 1971.

En el Derecho Tributario, el fisco es el sujeto activo o acreedor de la relación jurídica y se encuentra en una situación de preminencia respecto del deudor ya que posee la facultad de exigir la prestación." (47)

Flores Zavala considera que existe una clase mas de obligaciones que la denomina "de tolerar", como es la de permitir visitas de inspección".

Otro tipo de obligaciones tributarias, es la que nos dá la propia ley, de conformidad con lo establecido por los artículos 14-II-párrafo; 31-F-IV constitucionales y el 1o. del Código Fiscal de la Federación.

Al analizar el precepto que contiene el artículo 17 de nuestro Código Fiscal, que la obligación fiscal se presenta cuando se realizan situaciones jurídicas o previstas en las leyes fiscales. Al respecto, Andreozzi afirma que: "la obligación tributaria es una figura de derecho, que nace como una manifestación de imperio, que tiene su órbita dentro del derecho público. Es una relación jurídica de voluntades, tiene como fuente la ley y es aplicada por la potestad tributaria, a la que la constitución ha dado atribución suficiente". (48)

(47).- Lerdo de Tejada Francisco.- Pág. 58. Ob. cit.

(48).- Flores Zavala Ernesto.- Finanzas Públicas Mexicanas.- Pág. 56. Editorial Porrúa.- México, 1965.

La segunda parte de este artículo, tiene - como antecedentes el artículo 6o. de la Ley de Ingresos - de la Federación para 1966 en donde declara que la existencia y monto de la obligación tributaria quedan definitivamente establecidos por la ley vigente en el momento - en que nace la obligación, aún cuando el texto de la norma varíe con posterioridad. Sin embargo, las normas sobre procedimientos aplicables, serán aquéllas vigentes en el momento en que el particular recurra o impugne la resolución, aún cuando sean de expedición posterior al nacimiento de la obligación.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal, - para el maestro Flores Zavala, es la persona a quien la - Ley obliga el pago de un gravamen; en consecuencia se puede afirmar que sin la verificación legal de la existencia de tales hechos, no puede existir la obligación tributaria. Si se realizan las situaciones jurídicas de acuerdo con las leyes fiscales que den origen a una obligación - tributaria, ésta nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal sin que sea necesaria ninguna actuación por parte del fisco.

Ahora bien, en cuanto a la obligación que - tiene el fisco de efectuar compensaciones y devoluciones - por pagos indebidos, éstas, son el reconocimiento del legislador de una situación anormal que puede presentarse - en la relación tributaria, o sea el pago de más y pago de lo indebido que el sujeto pasivo o responsable solidario - efectúan sin estar obligados a ello, aunque la ley que comentamos solo se refiere al pago de más.

En esta exposición, se puede advertir que - existe una diferencia entre dichas figuras, en virtud de lo siguiente:

El pago de más supone la obligación de cubrir el gravamen en la cantidad fijada por la ley, según los - ingresos gravables obtenidos por el contribuyente pero - que por un error cubre en mayor cantidad; el pago de lo - indebido, fundado también en un error, es el que se verifica sin estar obligado a ello. Un v.gr. de lo anterior, lo encontramos cuando una persona que percibe sueldos menores de la cantidad de \$ 100,000.00 anuales por las cuales cubre el impuesto sobre productos del trabajo, lo que es correcto, estima que debe pagar el impuesto global sobre personas físicas, lo que es también erróneo, en este caso no ha pagado de más sino indebidamente ya que la ley solo obliga al pago del gravamen citado si los ingresos - son de \$ 100,000.00 anuales en adelante.

Indudablemente que la figura que opera en es estos casos es la devolución de impuestos a que obliga la - ley, y que se funda en un principio de justicia, apoyándo se en el pago de lo indebido y enriquecimiento sin causa, considerada como una vieja institución del derecho romano que aún conserva nuestra legislación civil consignada en los artículos 1882, 1883, 1884 y siguientes, por los cuales origina para el que hizo el pago por error, la acción de devolución de lo pagado de más o indebidamente, ya que nadie puede enriquecerse sin causa legítima en perjuicio de otro.

Como también es cierto que, ejercitar la acción de devolución se hará mientras no prescriba el derecho a la devolución, plazo que es el de cinco años como lo establece el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Además, quien se enriquezca sin justa causa en detrimento de otro, tiene la obligación de resarcir los daños y perjuicios ocasionados cuando se ejercita la acción de devolución dentro del término legal, si se niega a devolver lo que no le pertenece, será porque el solicitante no demuestre la procedencia de su acción; en estos casos, la ley señala tres requisitos para que se efectúe la devolución del pago de más en el Impuesto sobre la Renta; como son: a) que haya una solicitud del interesado. (En este caso la autoridad puede hacer la devolución de Oficio), b) la comprobación del pago de más; y c) el ejercicio de la acción dentro del término legal.

Todo lo anterior tiene validez de acuerdo a lo que establece el artículo 27 del Código Fiscal, que contiene una adecuada reglamentación al respecto.

Pero vayamos a nuestro tema en cuestión, que es la compensación. Esta figura se encuentra dentro de las siete formas de extinción de las obligaciones tributarias en materia fiscal.

Las siete figuras que se mencionan como formas de extinción obligaciones fiscales, encontramos a: el pago, la compensación, la prescripción, la condonación, la cancelación, y como agregados a estas figuras, está el convenio y la resolución judicial.

Siguiendo con nuestra figura en desarrollo, - la compensación se considera como una forma de extinguir obligaciones fiscales porque se funda en la circunstancia de que se reúnan en dos personas por su propia voluntad, - las calidades de deudores y acreedores recíprocamente por su propio derecho, según se desprende de los artículos - 2185 y 2186 ya comentados del Código Civil; en virtud de que la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 10- y 29 del Código Fiscal comentado con anterioridad, no define esta figura jurídica. Es por ello que cualquier problema que se presente en materia de compensaciones no resuelto por el Código Fiscal de la Federación, se resolverá conforme a las normas del derecho civil, inclusive así lo autoriza el artículo 11 del código fiscal vigente, que permite la supletoriedad del derecho civil; igualmente lo señala el artículo 29 del mismo código fiscal, en su segundo párrafo". (49)

Ahora bien, lo que hemos observado en forma práctica respecto de aquella compensación que se efectúa a favor del causante por pagos indebidos, cuando éste - haya presentado sus declaraciones parciales o definitivas, para ello existen dos cosas; o bien opta por la devolución de esos pagos indebidos, o bien por la compensación-

(49).- TRATADO PRACTICO DEL I.S.R.- Juan Escorza Ledezma- Prof. de la Escuela Bancaria y Comercial.- Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor.- Pág. 116, - 117, 118, 119 y 120.- México, 1971.

del saldo a favor contra su propio impuesto sobre la renta, sin necesidad de obtener autorización de la S.H.C.P.- Para estos casos, las autoridades fiscales han adoptado - la práctica de autorizar a los causantes a que dicha compensación se efectúe contra el entero que tuviere que hacer el causante por impuestos retenidos a terceros.

El artículo 10 de la Ley d l Impuesto sobre la Renta, al no definir lo que es la compensación, establece en uno de sus párrafos que el contribuyente se le podrá compensar cantidades cuando tenga que hacer pagos - provisionales o definitivos o cubrir diferencias a su cargo, cuando operada la compensación queda algún saldo a - cargo del causante, éste lo enterará al presentar su de- claración correspondiente o bien se hará constar el pago- en la declaración mediante la impresión de la máquina re- gistradora.

Concluyendo con nuestro análisis, hemos en- contrado que la obligación que tiene el fisco para con el contribuyente de efectuar la compensación por pagos inde- bidos, encontramos que: desde "1962 la Ley del I.S.R., se ñaló que si la devolución o compensación del impuesto por parte de las autoridades fiscales no se efectúa dentro de los tres meses siguientes a aquél en que se hubiere pre- sentado la declaración definitiva que muestre el sobrepago de impuestos, el contribuyente tiene derecho a que se le paguen intereses computados a razón del 9% anual desde el vencimiento de dichos tres meses hasta el mes anterior, inclusive a aquel en que se efectúe la devolución o la - compensación. Aún cuando son contados los casos en que -

esta disposición se ha llevado a la práctica, consideramos que es de justicia que el contribuyente perciba intereses del fisco federal durante el tiempo en que éste tuvo en su poder el impuesto pagado de más por el causante, ya que por contra, éste tiene que pagar recargos cuando efectúa impuestos de menos. Esta obligación de pago de intereses al causante por impuestos a su favor que se inició en la Ley del Impuesto sobre la Renta y fue recogido por el Código Fiscal del 10. de abril de 1967, para aplicarse a todos los impuestos federales. Esta disposición quedó plasmada en el artículo 27 del citado código".(50)

"...La S.H.C.P., ha interpretado y resuelto que solo procede el pago de los intereses en cuestión, — cuando el causante, en su declaración que arroja el saldo a su favor, manifiesta su deseo de que le sea devuelto, — Asimismo se ha señalado que no procede el pago de los intereses cuando el causante ha optado por compensar el saldo de impuesto a su favor, ya que estando dicho impuesto a su disposición, la S.H.C.P., se ve imposibilitada para efectuar su devolución. El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que si procede el pago de intereses en el caso anterior, por disposición expresa del artículo 10 de la Ley". (51)

(50).— Of. No. 311-50032 de 5-septiembre-1968.—Expedido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.— Juicio de Nulidad 6162/68.— Resuelto por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la Federación.

(51).— Estudio del I.S.R.— Para 1978. Tomo I.— Págs. 81-82.— Ob. cit.

Consideramos que para que esta disposición - fuera de ágil aplicación, se debería establecer en la Ley la posibilidad de que el propio causante determine el importe de los intereses a que tuviere derecho, de manera - que su monto se pudiera compensar en la misma forma como se compensan las cantidades que por concepto de impuesto, el causante tiene a su favor. De ser el caso, también se podría establecer, como ocurre con la devolución y la compensación de saldos de impuestos a favor del causante, - que si posteriormente resultare que no se tenía derecho a la percepción de los intereses, la S.H.C.P., procedería - al cobro de los recargos y, en su caso, a la aplicación - de las sanciones que correspondieran.

Respecto de lo último, encontramos un ejemplo en donde no procede cobrar recargos. Es el caso de los pagos extemporáneos que se efectúan mediante la compensación, que en ocasiones los causantes tienen saldos - de impuestos a su favor por haber pagado impuestos en exceso.

Esto quiere decir, que si estos últimos pagos se liquidan extemporáneamente mediante la compensación de un impuesto a favor del causante, no deberán pagarse recargos. Esta situación se deriva de lo dispuesto por el Art. 12-F-I del Reglamento del I.S.R. En él se señala que no se causarán recargos cuando el causante, al - presentar en forma extemporánea su declaración provisio-nal o definitiva, compense un saldo anterior a su favor, - hasta por el monto de dicho saldo.

Esta disposición nos parece justa y apegada a derecho, ya que si el fisco tiene un impuesto que corresponde al causante, el cual se va aplicando al pago de impuestos a cargo del mismo o de impuestos que hubiere retenido, aún cuando la declaración que se presente para el pago de tales impuestos se efectúe extemporáneamente, el fisco no sufre perjuicio financiero alguno, ya que con anterioridad a la fecha en que debía presentarse la declaración, ya tenía en su poder el monto del impuesto correspondiente.

Debe hacerse notar, que la no causación de recargos opera hasta el límite del saldo a favor que tenga el causante, por lo que sí se tendrán que pagar recargos sobre la cantidad que el causante tuviere que enterar en efectivo, como consecuencia de que sea superior el impuesto que tenga que pagar, en comparación con el saldo de impuesto que tuviere a su favor. Y para que no proceda la causación de recargos, es requisito indispensable que el saldo a favor que tenga el causante se haya generado con anterioridad a la fecha en que el impuesto que se vaya a pagar haya sido exigible.

El criterio que hemos dejado expresado en el transcurso de nuestra exposición, lo podemos confirmar con el fallo pronunciado por el Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito que señala:

"Es cierto que las autoridades fiscales no pueden cobrar a un causante multas relativas a omisión de pago de impuestos cuando dicho causante tiene, a su vez, saldos a su favor-

y a cargo de la S.H.C.P., pues sería ilógico e ilegal que quien resulte deudor multe a su acreedor mediante el procedimiento de no hacer compensación de ambos adeudos, a más de que se traduciría en uso desorbitado de la facultad económico-coactivo que el Art. 31 constitucional en su fracción IV, otorga al fisco, y que debe ser ejercitada con la mayor ponderación y legalidad".

- c).- Bases que se han fijado en los convenios celebrados entre los Estados y la Federación en la Recaudación del Impuesto de Ingresos Mercantiles en Materia de compensaciones.

Desde el punto de vista doctrinario, los convenios que celebran las Entidades Federativas con el Gobierno Federal, y las razones económicas y administrativas para encomendar la recaudación al poder Federal son indiscutibles por el grado de conveniencia que existe en la centralización, según lo tiene probado la experiencia internacional en esta materia. Pero las razones financieras que la nación ha tenido para la absorción del porcentaje mayor de las recaudaciones no se justifican, pues las compensaciones que obtienen las provincias por obras que están a cargo de la nación son débiles retribuciones en el reparto que en justicia les corresponde.

Se dirá en favor de este reparto que el gobierno nacional compensa a las provincias con escuelas, caminos, universidades, obras públicas y de fomento en general, etc., etc., pero no es menos cierto que la eficacia de estas ayudas no guardan relación con los recursos de que las provincias se privan, fuera de las razones de oportunidad y de eficacia de las mismas organizadas por un poder que se encuentra tan obligado y ajeno a las necesidades de las provincias.

Si la absorción y centralización de funciones pudiera explicarse en momentos de graves peligros y para el logro de objetivos comunes que interesan a la na-

ción, la permanencia de un régimen que anula el económico de las provincias, redundando en perjuicio de las mismas y - las condena a vegetar, estancadas en espera de las ayudas federales. No es que se defiendan una postura de federalismo ni que la historia y el tiempo han dejado como sedimento de nuestra nacionalidad; pensamos que si las modernas experiencias prueban la eficacia administrativa financiera económica, social y política de la centralización de la recaudación en manos de la nación, de aquellos impuestos que como el de la renta escapan a las jurisdicciones locales por sus manifestaciones económicas a veces interracionales, esa eficacia debe estar supeditada al reparto del producido en una forma más equitativa. (52)

Ahora bien, respecto a la recaudación del impuesto de Ingresos Mercantiles y de los convenios que se celebran, podemos manifestar que uno de los objetivos de la Reforma Administrativa es la de superar el excesivo centralismo en el trámite y resolución de problemas que afectan a la población en todo el país y adoptar sistemas que acerquen a las autoridades al lugar de los hechos donde surgen los problemas.

Así tenemos que, en base a lo anterior, los convenios pueden ser celebrados por diferentes conceptos: por concesiones mineras, por la administración y recauda-

(52).- TRATADO DE FINANZAS PUBLICAS.- Guillermo Ahumanada De la Compensación de Quebrantos con beneficio.- - Pág. 742, 743.- Tomo II.- Córdoba, Veracruz.- México, 1956.

ción del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas; de inscripción de los causantes, personas físicas, a impuestos federales, como el impuesto sobre la renta, etc.

En cada convenio que sea celebrado, se hará mediante las declaraciones de rigor con sus respectivas cláusulas, las que determinarán en última instancia bajo qué condiciones y forma se efectuarán dichos convenios, y respecto de qué impuestos o gravamen se llevará a cabo.

Por lo que se refiere al fundamento legal de estos convenios, al analizar esta figura, lo podemos localizar a partir del Art. 15 de la Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y que establece que: "La S.R.C.P., podrá celebrar con los Estados de la República, convenios de coordinación en lo que respecta al I.I. Mercantiles a condición de que no mantengan en vigor impuestos locales ni municipales sobre el comercio y la industria, diversos a los autorizados en el Art. 81 de la Ley y en el convenio respectivo". (53)

Por su parte el Art. 81 nos dice: "Que los Estados y el Distrito Federal en los términos del artículo 15 de la Ley que se cita, tengan derecho a la participación de lo recaudado por la aplicación de la tasa gene-

(53).- Art. 15 LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS. MERCANTILES.- Subsecretaría de Ingresos.- Evolución Histórica.- Recopilación de la L.F. del I. - sobre Ingresos Mercantiles.

ral del 4% y las especiales del 5, 10, 15 y 30% así como recargos y multas, de acuerdo con las bases que se consigue en el convenio que se celebra". (54)

Las bases sobre la cual pueden celebrar convenios las Entidades Federativas con el gobierno federal en el caso de los Ingresos Mercantiles, lo podrán hacer de conformidad con lo establecido por la Ley de la materia; quienes percibirán una participación que no excederá del 1.2% como cuota adicional que fije la legislatura local sobre el importe de los ingresos gravables con la tasa general del 1.8% percibidos dentro de su territorio". (55)

Ahora bien, cuando una entidad federativa celebra convenio con la federación, percibirá el 40% de lo que se recaude en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa especial del 10%

La tasa especial del 10% es aquella que se refiere a los ingresos derivados de la enajenación o de la venta con reserva de dominio de los bienes, que bien pueden ser: automóviles y sus accesorios, armas de fuego y sus accesorios; relojes, diamantes, etc.

(54).- Art. 81.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.- Ob. cit.

(55).- I. Párrafo comentado del Art. 15.- Ley Federal de Ingresos Mercantiles.- Ob. cit.

El artículo 77 de la Ley que se cita, también es parte de la fundamentación de los convenios y que a la letra dice:

"ART. 77.- La Secretaría podrá celebrar convenios con las entidades federativas para la recaudación de este impuesto, en los términos del artículo 15 de acuerdo con las siguientes bases:

I.- Cuando la entidad federativa tenga la administración del impuesto serán sus oficinas recaudadoras locales, las competentes para recibir las solicitudes de empadronamiento.

II.....

III.....

IV.....

V.- Los municipios de los estados coordinados tendrán derecho a recibir como mínimo el 20% de la participación de este impuesto, que se distribuirá exclusivamente entre los mismos Municipios, en los términos que disponga la legislatura local respectiva". (56)

(56).- Art. 77.- Ley de Ingresos Mercantiles.- Ob. cit.

Como ya hemos dejado escrito en páginas anteriores, el objeto de firmar convenios con la federación es la de hacer más expedita el trámite y resolución de los problemas que afectan al país en esta rama del Derecho Fiscal, por lo que de acuerdo con la Reforma Administrativa que se ha verificado efectuando, podemos manifestar que son competentes en liquidar las participaciones a las entidades federativas, las Oficinas Federales de Hacienda y las Administraciones Fiscales Regionales, como coadyuvantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo que establece el Art. 110 del Reglamento de la Tesorería de la Federación.

Por último citaremos, a la Ley que otorga -- compensaciones adicionales a los Estados que celebren convenios de coordinación en materia del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, como parte básica y fundamental a nuestra exposición, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1953, que a la letra dice: "...Art. 1o. Se crea en favor de los Estados de la República una compensación adicional equivalente al 10% del importe total que perciben a título de participaciones y cuotas adicionales en el rendimiento de los impuestos federales que las conceden, con excepción de las relativas a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.- Art. 2o.- Los Estados de la República, que tienen celebrado convenio de coordinación con la Secretaría de Hacienda para el cobro del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, tendrán derecho a la compensación a que se refiere el artículo que antecede, desde la fecha en que entre en vigor la presente Ley. Los Estados restantes solo podrán

recibirla cuando implanten los convenios de coordinación- que celebren para el mismo efecto.- Art. 3o.- Los Estados que perciban las compensaciones que se establecen deberán allanarse a la revisión de sus leyes fiscales, de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y - los Estados.- El Ejecutivo reglamentará la aplicación de la presente Ley."

La reglamentación de que habla esta Ley en - su artículo 4o., la encontramos localizada en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y sus Reformas a partir de su artículo 77 y demás relativos.

d).- De las devoluciones que se hacen por errores aritméticos en materia Aduanera.

Las devoluciones a que se refiere nuestro inciso de referencia, son aquéllos que se llevan a cabo por cantidades pagadas indebidamente por error en las operaciones aritméticas o por inexacta aplicación de precios oficiales; o de las cuotas específicas o ad-valorem; así como por los bultos faltantes, siempre que no alteren las fracciones declaradas o establecidas en los documentos correspondientes, serán devueltos por las Aduanas a petición de parte, excepto cuando se trate de ingresos percibidos en años anteriores.

Igualmente procederán estas devoluciones, cuando el solicitante se apoye en una inexacta aplicación arancelaria, ya sea que se trate por una diferencia de peso o en el número de unidades que deban servir de base para la liquidación de los impuestos.

Las devoluciones a que nos hemos venido refiriendo, solo podrán hacerse, si las mercancías no han salido del dominio fiscal, mediante nuevo reconocimiento en donde se establezca las diferencias que se están reclamando.

El lugar en que se lleve a cabo este tipo de devoluciones, será la Aduana en que el ingreso se haya efectuado o recaudado, salvo disposición expresa en con-

trario por la S.H.C.P., en cuyo caso la Oficina que haga la devolución dará aviso a la Aduana respectiva". (57)

De lo anterior, haremos una ligera observación del fondo de este inciso que se comenta.

De conformidad con la Circular 301-5-88 de - 22 enero de 1962, publicada en el Diario Oficial de 30 - enero del mismo año nos señala las instrucciones para facilitar la clasificación arancelaria que corresponda a - mercancías que se encuentran en el dominio fiscal, para - aquellos interesados que tengan duda en que si les fue o - nó, bien aplicada los precios oficiales, cuotas específicas o ad-valorem, etc.

Por lo que transcribiremos parte de dicha - Circular, que dice:

....."Fracción III, inciso e).- Si el interesado - presenta el pedimento antes de que se resuelva en definitiva sobre la clasificación aran celaria de la mercancía, deberá declararla - de acuerdo con lo que le haya proporcionado - la Aduana a reserva de que si la resolución - definitiva la modifica, se cobre o devuelva - la diferencia que resulte según corresponda.

....."Fracción VI.- En relación con lo que dispone

(57).- CODIGO ADUANERO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
Art. 515.- Pág. 168.

el primer párrafo del Art. 515, esta Secretaría podrá acordar en vista de las pruebas - que exhiban los interesados, la rectificación del despacho y la devolución en su caso, de los impuestos pagados en cantidad mayor - de la debida, tratándose de mercancías plenamente identificables, en los casos en que - las promociones respectivas sean presentadas dentro del término de 15 días siguientes a - la fecha en que se hubiere efectuado el retiro de la mercancía.

....."Fracción VII.- Para los efectos de la Fracción II del artículo 570 no se reputarán introducidas al país, aquellas mercancías cuya importación esté prohibida o sujeta a permiso de autoridad competente, cuando las propias mercancías arriban a los recintos fiscales para ser despachada al amparo de los documentos correspondientes, aunque los interesados carezcan del permiso de autoridad competente a que están sujetas las propias mercancías, pues en tal hipótesis solo deberán quedar retenidas mientras se satisface el requisito que corresponda o se permite su retorno al extranjero.

.....Fracción VIII.- Cuando al practicarse el reconocimiento aduanero o con motivo de un segundo reconocimiento, el vista descubra diferencias en calidad que impliquen presunta in

fracción al Art. 212, sancionada por la Fracción XXIV del Art. 626". (58)

De lo anterior se deduce, que cuando los interesados en una importación o exportación, en tráfico maritimo o terrestre, tendrán acceso a sus mercancías antes de que sea designado el vista para el reconocimiento aduanaro. En este momento es cuando tiene duda el interesado acerca de la clasificación arancelaria que corresponda a su mercancía y que se encuentre en el dominio fiscal, en estos casos, las aduanas podrán emitir opinión oficial al respecto, de acuerdo con ciertas reglas, mismas que ya fueron transcritas anteriormente.

Ahora bien, cuando una mercancía entre por tráfico marítimo o terrestre ya que se trate de una importación o exportación, de acuerdo al Código Aduanero, (Art. 209) se le deberá practicar un reconocimiento, que consiste en examinar las mercancías que se internen a nuestro país y así poder establecer su correcta clasificación arancelaria, y evitar causar deterioros a dichas mercancías.

El reconocimiento deberá llevarse a cabo en presencia del Jefe de las Aduanas para evitar futuras reclamaciones o se lesione el interés fiscal.

(58).- CIRCULAR, 301-5-88 de 29-enero-1962.- Publicada en D.O. de 30-enero-1962, del Código Aduanero.- Pág. 248-1 Ob. cit.

Un segundo reconocimiento se lleva a cabo, - cuando en un tipo de mercancías haya habido robo o violación de sellos y no se haya hecho constar en el Recibo de las mercancías de exportación o se presuman cometidos tales delitos, los administradores de las aduanas están facultados para ordenar tal reconocimiento y a solicitud - del interesado y cuando así lo estime necesario, en cualquiera que sea la operación aduanera y el tráfico por el que se llevó a cabo la operación.

Si por el contrario, la mercancía sufrió deterioro por algún accidente durante el trayecto hacia su destino, que bien podría ser nuestro país, entonces se le concederá un descuento en los impuestos aduaneros, en forma proporcional al demérito sufrido.

Por lo que, los demás casos de devolución se sujetarán a lo preverido por el Código Fiscal de la Federación y que ya fueron tratados en temas anteriores.

- e).- De las devoluciones y compensaciones - que se llevan a cabo ante el I.M.S.S. - provenientes de alguna excepción que in terponga el patrón de la Ley relativa.

Haciendo una investigación de todas las fuentes de información que pudimos consultar acerca del tema que nos toca resolver, hemos podido constatar de manera personal y directa, ante las autoridades administrativas correspondientes del Instituto Mexicano del Seguro Social, en este caso, ante las Agencias Administrativas que se encuentran diseminadas por todo el Distrito Federal, como parte de la reforma política que el gobierno federal viene realizando para agilizar los trámites correspondientes a este Instituto, en favor de los derechohabientes, que la compensación en el importe de las cuotas obrero - patronales no se efectúa, en virtud de que esta figura no presenta los requisitos fundamentales, para que se tome como tal y que lo hemos señalado en el capítulo lo. de nuestro tema en desarrollo.

Lo que si opera en este caso, es el descuento de prestaciones realizadas, que bien puede ser por el pago de salarios a trabajadores en donde el patrón efectúa los descuentos de cuotas que a éstos corresponde; y cuando no lo haga en tiempo oportuno solo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, quedando las restantes a su cargo, por lo que de esta manera el patrón será el depositario de las cuotas que descuenta a sus trabajadores y que deberá enterarlas al Instituto en los términos señalados por esta Ley y su regla-

mento. (59)

Como podrá observarse la compensación en la Ley del Seguro Social no opera por las razones antes mencionadas.

En cuanto a las devoluciones provenientes, de alguna excepción que interponga el patrón como consecuencia de duda para asegurar al trabajador, según el artículo 7o. de la Ley, ésta nace a partir del aviso de baja y cuando exista duda acerca de las obligaciones que tiene dicho patrón, las que podrán ser expresadas por escrito, fundará los motivos de su excepción, sin que por ello quede relevado de pagar las cuotas correspondientes.

Ahora bien, respecto de lo anterior, el Instituto al resolver estos casos de duda y encuentre que no existe tal obligación, efectuará la devolución de las cuotas que se hubieren recibido dentro del plazo de treinta días siguientes a la fecha de la resolución correspondiente previo descuento del costo de las prestaciones que se hubieren otorgado, debiendo a su vez devolver el patrón a los trabajadores las cantidades que procedan. (60)

Si la respuesta es adversa a los intereses de los patrones éstos pueden acudir en recurso de inconformidad ante el Consejo Técnico de la Institución. Trans

(59).- Artículo 44.-LEY DEL SEGURO SOCIAL.- Pág. 55.-Ja-
vier Moreno Padilla, Prof. Fac. Derecho.-UNAM. Edi-
torial Trillas. México, 1973.

(60).- Art. 18.- REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS Y CON-
TRIBUCIONES AL REGIMEN DEL SEGURO SOCIAL.-Pág. 151
Ley Seguro Social.- XXVIII Edición.-Edit. Porrúa.-
México, 1978.

currido el plazo mencionado sin que se dicte la resolución respectiva, se puede presentar un escrito a la Jefatura de Orientación y Quejas para que se comine a la dependencia respectiva a que lo dicte de inmediato.

Cuando por alguna causa o razón el patrón no presente al Instituto el aviso de baja del trabajador, - tendrá que cubrir las cuotas obrero - patronales respectivas. Por el contrario, si se comprueba que dicho trabajador fue inscrito por otro patrón, entonces el Instituto - devolverá al patrón omiso, a su solicitud, el importe de las cuotas obrero patronales pagadas en exceso. (61)

Los motivos por los que se debe presentar la baja de un trabajador son varios de acuerdo a la Ley del Seguro Social; así tenemos que bien puede ser, porque - haya dejado de trabajar en la compañía por espacio de más de quince días y no esté incapacitado por el I.M.S.S., o porque se haya separado definitivamente de la Empresa.

En cuanto al tiempo en que debe presentarse la solicitud de devolución, será dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente, de lo - contrario se extingue la prerrogativa de los particulares para hacerla valer por lo dispuesto en el artículo 278 de este ordenamiento.

Debemos hacer notar que en los casos a que - se refiere el párrafo anterior, dichas cuotas enteradas -

(61).- Art. 20.- Ley del Seguro Social Comentada.- Pág. -
43.- Ob. cit.

sin justificación legal, serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, siempre que sean reclamadas dentro de los cinco años que establece el artículo antes señalado. En este caso, el Instituto estará en condiciones de descontar el costo de las prestaciones que hubiere otorgado. (62)

Los casos en que debe efectuarse la devolución de cuotas pagadas en forma indebida, son los siguientes:

- a).- Porque se haya practicado erróneamente el cálculo de las cuotas;
- b).- Porque las personas que el patrón consideró como trabajadores no tengan este carácter;
- c).- Porque se está cubriendo un período en que el trabajador estuvo ausente o incapacitado; y
- d).- Porque el patrón que pagó no es el deudor del impuesto.

El Instituto Mexicano del Seguro Social, de conformidad con lo establecido en el artículo 33, procede

(62).- Art. 278.- LEY DEL SEGURO SOCIAL.- Pág. 151.- Ob.- cit.

a efectuar la devolución de cantidades pagadas sin justificación legal, entendiéndose como tales aquéllas que se enteren sin que exista obligación fiscal a cargo de los reclamantes o causa legal que justifique o que, existiendo obligación fiscal, ésta sea en menor cuantía que las liquidadas, bien por tratarse de errores de los patronos al elaborar sus liquidaciones, bien por errores cometidos por el Instituto, que afecten la emisión de liquidaciones por parte del mismo, o bien porque éste deje insubsistente la resolución que dió origen al cobro, mediante la expedición de otra posterior que la revoque o modifique.

Para ello, las devoluciones se sujetarán a las siguientes normas:

- PRIMERA.- La solicitud de devolución deberá ser presentada por escrito y dentro de los cinco años siguientes a la fecha del pago, sin importar que éste se haya hecho lisa y llanamente o bajo protesta.
- SEGUNDA.- En los casos en que se haya otorgado prestaciones, deberá deducirse el costo de las mismas.
- TERCERA.- A las cantidades cuya devolución se ordene, no se abonarán intereses.
- CUARTA.- La Tesorería General llevará a cabo los trámites necesarios para efectuar las devoluciones, pero requerirá a los interesados para

que, independientemente de que exhiban los originales o, en su caso, las copias al carbón de los documentos probatorios correspondientes, entreguen copias fotostáticas de los mismos, con objeto de conservarlas como antecedentes en los expedientes respectivos.

QUINTA.- Se faculta al Tesorero General para autorizar la devolución de cuotas pagadas sin justificación legal, cuando el pago de lo indebido sea consecuencia de errores aritméticos o numéricos, siempre que la cantidad cuya devolución se ordene en cada caso no exceda de la suma de \$ 50,000.00. Cuando exceda de esta cifra, la devolución deberá ser autorizada por el Subdirector General Administrativo.

SEXTA: Se faculta al Subdirector General Administrativo para autorizar la devolución de cuotas pagadas sin justificación legal, cuando su pago se haya debido a error manifiesto en la aplicación de las bases legales para determinar la obligación de cubrir las prestaciones a que se refiere el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, siempre que la cantidad cuya devolución se autorice en cada caso, no exceda de la suma de \$ 50,000.00. Cuando exceda de esta cifra la devolución deberá ser autorizada por el Director General.

SEPTIMA.- El Director General del Instituto dictará las medidas administrativas internas que considere pertinentes para el mejor cumplimiento de este acuerdo. (63)

Nuestro comentario al margen de la exposición que antecede, radica en que: las devoluciones que se llevan a cabo por el Instituto Mexicano del Seguro Social, operan desde el punto de vista práctico, técnico y teórico, de acuerdo a lo que en forma real y objetiva tuve a la vista y de conformidad con lo que establece la Ley de la materia.

Uno de los puntos que no concuerda con las devoluciones de impuestos sobre la renta o de personas físicas, es de que en éstos, y de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal, artículo 27, Fracción III, párrafo II, al ser devueltos se cobra un interés cuando la autoridad ante quien se solicite tal devolución no se efectúe dentro de los noventa días a la fecha en que quede reconocido el derecho del petionario. En cambio en las devoluciones de cuotas enteradas sin justificación legal ante el Instituto del Seguro Social, éstas serán devueltas sin causar ningún interés como se ha señalado en el transcurso de nuestra exposición.

(63).- ACUERDO No. 311 255/14/julio/1971.- Art. 278.- Pág. 170. Sección azul.- Ley del Seguro Social Comentada.- Ob. cit.

f).- De las deudas que el fisco las considera como líquidas y exigibles.

Una de las innovaciones que contiene el Código Fiscal de la Federación, es sin duda, la diferencia en obligación, crédito y exigibilidad. Respecto de la primera ya dijimos que es: "la que nace cuando se realizan situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales."

En cuanto al crédito, es: "la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas". (64)

Por su parte, la exigibilidad consiste en: - "que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecidos en las disposiciones respectivas, determina que el crédito sea exigible". (65)

Para determinar que un crédito es líquido, - lo haremos a partir de la realización de las situaciones jurídicas de hecho, con base en un documento, notificación o prestación, que dá lugar a la determinación y liquidación en cantidad líquida del crédito, como en estricto

(64).- Art. 18.- Código Fiscal.- Pág. 15.- Ob. cit.

(65).- Art. 19.- Código Fiscal.- Pág. 15.- Ob. cit.

to derecho debiera ser. Un V.gr., de lo anterior lo podemos señalar de acuerdo al III párrafo del artículo 18 del Código Fiscal, de la siguiente manera.

Un contrato ha sido firmado a partir del día primero de enero de 1968, por el cual se concede a un particular la explotación de recursos naturales".

De conformidad con dicho párrafo III, el particular está obligado a realizar el primer pago el día 16 de enero del mismo año, a pesar de que en esa fecha no ha podido explotar tales recursos y por tanto, no ha podido determinar el crédito en cantidad líquida.

Este ejemplo denota confusión, ya que una vez determinado el crédito, la ley debe fijar un plazo de pago, finalizado el cual, será exigible por el fisco, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 108 y siguientes del Código Fiscal.

Una vez confirmado lo establecido por el artículo 18 y afirmado por el 19, en el sentido de que, determinado el crédito la ley debe fijar un plazo de pago, finalizado el cual será exigible por el fisco, en los términos del artículo 17, el fisco lo hará efectivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Analizado el artículo 108 del Código Fiscal encontramos que la falta de pago dentro del plazo legal consiste en que:

"No satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución".
(66)

La parte relativa a la obligación fiscal que nace al producirse el presupuesto establecido por la ley como determinante de la sujeción al gravamen y tanto el deber de satisfacerla como el correlativo a exigirla, no pueden estar condicionados a ningún acto sustancial posterior, bastando al efecto que transcurran los términos o fechas señalados con carácter general por las leyes especiales". (67)

En cuanto a la obligación pecuniaria, que ya lo hemos visto y que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes del Estado y cuya recaudación debe destinarse a satisfacer los gastos públicos y la exigibilidad del pago responde coactivamente el imperio de la ley, ya que no está en manos del contribuyente decidir si lo paga o nó, si se llenan las condiciones fijadas por la ley para su cobro.

El carácter obligatorio del impuesto procede,

(66).- Art. 108.- Código Fiscal Comentado.- Pág. 179.- Ob. cit.

(67).- Fonrouge, Giuliane, Ob. cit.- Tomo I, pág. 431.- p.p. del Código Fiscal Comentado.- Pág. 174.- ob. cit.

económicamente, de la necesidad pública y no de la necesidad individual, jurídicamente se funda en el hecho de que todo impuesto existe en virtud de una ley". (68)

Para Sergio Francisco de la Garza, las normas jurídicas fiscales no se diferencian, por su estructura, del resto de las normas jurídicas. La norma es el mandato expresivo de deber ser. "La disposición jurídica es la señal o signo sensible mediante el cual se manifiesta algún mandato". (69)

Ahora bien, el Estado tiene el derecho de constituirse en propietario de un conjunto de riquezas - cuyo origen fundamental lo constituyen las aportaciones - que deben efectuar los miembros del propio Estado, no en forma voluntaria, sino obligatoria derivada del imperativo legal, capaces de hacerse efectivas a través de la facultad económica coactiva, o en otras palabras, a través de la acción del Estado, a fin de que éste pueda allegarse a los recursos pecuniarios indispensables para su sostenimiento y funcionamiento.

"Los procedimientos rápidos de ejecución - constituyen lo que nosotros hemos llamado fase ejecutiva del procedimiento tributario, o ejercicio de la facultad económica - coactiva". (70)

(68).- Martínez Sobral, Enrique.- p.p. del Código Fiscal Comentado. Pág. 180.- Ob. cit.

(69).- De la Garza, Francisco.- Ob. cit.- Pág. 39.

(70).- Flores Zavala, Ernesto.- Ob. cit. Pág. 274.

"Los créditos fiscales, esto es, los originados por impuestos, derechos, aprovechamientos y los productos que deba percibir la Federación con motivo del ejercicio de sus atribuciones de derecho público y de la explotación de los bienes del dominio público que no hayan sido satisfechos dentro del plazo que para el efecto señalen las leyes, se exigen mediante el procedimiento administrativo de ejecución, regulado por los artículos 108 a 137 del Código Fiscal de la Federación". (71)

Por su parte el artículo 108 expresamente señala que se exigirá el pago de un crédito no efectuado dentro del plazo legal, mediante el procedimiento administrativo de ejecución y como puede apreciarse el contenido de este artículo en exámen, es extensivo para la totalidad de los créditos fiscales, aún los provenientes de contratos o concesiones.

La ejecución forzosa a que se refiere el artículo en cuestión, es una manifestación de la función administrativa y tiene lugar ante la omisión o negativa del sujeto pasivo a efectuar el pago de un crédito, y se traduce en hacer efectivo éste contra los bienes de aquél, - incluyendo recargos, gastos de ejecución, etc., por lo que es preciso indicar que para que el procedimiento administrativo de ejecución se realice, es necesario que se lleven a cabo una serie de requisitos subjetivos y objetivos. Si del procedimiento resultare alguna multa, su

(71).- De la Garza, S. F., Ob. cit.- Pág. 176.

aplicación deberá sujetarse al orden que establece el artículo 24 del Código en cuestión; y las sanciones administrativas por infracciones a las disposiciones fiscales se sujetarán a lo dispuesto por el artículo 86.

Nuestra figura que hemos venido analizando - a lo largo de varios capítulos que han quedado anotados, - es la compensación. Ahora bien, dentro del derecho civil, también encontramos las figuras de "liquidez" y "exigibilidad" como consecuencia de la compensación legal, que es uno de sus requisitos respecto de deudas que sean líquidas y exigibles.

Así pues, dice el Derecho Civil, que los créditos compensables deben ser líquidos. Esto significa - que tengan un importe determinado o que pueda determinarse dentro del plazo o de nueve días, como lo establece el Art. 2189.- "Se llama deuda líquida, aquella cuya cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días". (72)

En el Derecho Romano se decía que el crédito debe ser cierto en la cuantía, "quum certum est quantum - debeatur".

La exigibilidad, consiste en que los créditos sujetos a condición, término o afectados de nulidad o

(72).- COMPENDIO DE DERECHO CIVIL.- Teoría General de las Obligaciones. - Rojina Villegas.- Tomo II.- Pág. - 486.- Ob. cit.

inexistencia no son exigibles conforme a derecho. Así lo establece el Art. 2190.- "Se llama exigible un crédito, - aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho".

Este precepto, al referirse a la deuda exigible, se está refiriendo a la posibilidad de requerir su pago y se sobre entiende 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". (73)

Con lo anterior hemos querido dejar asentado que desde el punto de vista fiscal, todo crédito es exigible mediante requisitos establecidos por la ley de la materia. Y su liquidez de estos créditos, se deriva precisamente en el momento en que sea determinado dicho crédito.

Ahora bien, desde el punto de vista del derecho civil, se habla de una exigibilidad y liquidéz de los créditos cuando éstos son compensables y para que sea compensable una deuda debe ser existente y válido porque de lo contrario cuando se encuentre afectado por una inexistencia o nulidad no podrá operar dicha compensación.

(73).- ROGINA VILLEGAS.- Teoría General de las Obligaciones. Pág. 486.- Ob. cit.

Haciendo otro análisis, encontramos que el - Código del Estado de Nuevo León, establece los mismos preceptos, en sus artículos 2083 y 2084, que señala el Código Civil para el Distrito Federal en los artículos 2189 y 2190 respectivamente y que se refieren al concepto de deuda "líquida" y "exigible".

Por lo tanto, las deudas que el fisco las considera como líquidas y exigibles son aquéllas que en el - momento de realizar situaciones jurídicas o de hecho, que den lugar a la determinación de un crédito, serán líqui- das y una vez determinado dicho crédito, podrán ser exigibles mediante un plazo que señale la ley.

g).- Del pago al efectuarse las compensaciones y devoluciones.

La instancia de devolución de impuesto, se debe presentar por escrito ante la S.H.C.P. El solicitante debe ser el particular que hizo el pago indebido excesivo de impuestos o la persona que represente legalmente--debiéndose comprobar adecuadamente tal representación.

El término para presentar dicha solicitud -- puede ser en cualquier momento antes de que se haya consumado el plazo de prescripción de 5 años.

El plazo empieza a correr desde el momento -- en que se hizo el pago, si el pago se hizo como consecuencia de una determinación por el sujeto pasivo del impuesto ya sea por adeudo o por deuda ajena.

En cambio, si el pago de lo indebido, total o parcialmente se hizo en cumplimiento de una resolución de alguna autoridad que determine el crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o de las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace únicamente cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente por alguna causa legal. (74)

Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos,

(74).- Art. 26-F-I-del C.F. Federación.- Derecho Financiero Mexicano.- Pág. 710.

el derecho a la devolución solo corresponderá a éstos. —
(75)

No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución. (76)

Y los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo. (77)

Ahora bien, la legitimación para exigir la devolución procede de la siguiente manera:

A).- Cuando se trata de impuestos que hubieren sido retenidos en la fuente por el sujeto pasivo sustituto, el derecho a la devolución le corresponde a los sujetos pasivos principales y por tanto, el único legiti-

(75).- Art. 26 Fracc. II.- Código Fiscal.- Ob. cit.

(76).- Art. 26 Fracción III.- Código Fiscal de la Federación.- Ob. cit.

(77).- Art. 26 Fracción IV.- Código Fiscal de la Federación.- Ob. cit.

mado para solicitar la devolución es el sujeto pasivo — principal. El sustituto puede reclamarla como apoderado o representante del sujeto pasivo principal, pero no como gestor de negocios porque no permite el Art. 97 del Código Fiscal de la Federación, y que a la letra dice:

"ART. 97.- La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se acreditará en los términos de la legislación común.

En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios.

Los interesados podrán autorizar por escrito, en cada caso, a persona que en su nombre reciba notificaciones, ofrezca y rinda pruebas e interponga recursos dentro del procedimiento administrativo". (78)

B).- Cuando el impuesto hubiere sido recaudado por un sujeto pasivo sustituto de los sujetos principales, según la fracción III del artículo 26, que ya fue señalado, no procede la devolución de cantidades indebidamente pagadas, suponemos que ello se debe a que en la generalidad de los casos el sujeto pasivo principal que paga a través de la recaudación realizada por el sujeto sustituto recaudador queda en el anonimato. Sin embargo cuando no es así, a pesar de la deficiente redacción de -

(78).- Art. 97 del Código Fiscal.- Pág. 54.- Ob. cit.

la fracción III de dicho artículo 26, que habla de repercusión expresa y no de recaudación, como debía hacerlo el derecho de devolución, debe reconocerse al sujeto principal recaudado. En efecto tomemos el ejemplo del impuesto al consumo de energía eléctrica o al impuesto del consumo de servicio telefónico.

Ambos impuestos se recaudan por las Empresas que prestan dichos servicios. Cuando cobran sus servicios, las Empresas expiden a los consumidores, sujetos pasivos principales de dichos impuestos, recibos en los que aparecen el importe de los consumos y el importe del impuesto que los grava, de manera que están perfectamente identificados tanto el sujeto pasivo principal, el sujeto pasivo sustituto recaudador, la base del impuesto y el crédito fiscal, que paga el consumidor, sujeto pasivo principal del impuesto.

C).- Cuando el impuesto hubiere sido trasladado o repercutido por el sujeto pasivo principal, ya sea porque la Ley expresamente ordene la traslación, como sucede con el impuesto a la compraventa de primera mano de anhídrido carbónico, o porque voluntariamente se hubiere arreglado entre el tercer repercutido y el sujeto pasivo principal. Ahora bien, lo que dispone la fracción III del artículo 26 tantas veces aludido, dispone que, habiéndose repercutido en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal trasladado dice "cargado", el Código Fiscal, el tercero o repercutido es el acreedor del Fisco Federal, el legítimo de la acción de devolución y por consecuencia, es quien tiene derecho a la devolución.

D).- En los casos en que habiendo habido recaudación, ésta se hizo de terceros anónimos (como sucede en los impuestos de espectáculos públicos, en que las empresas de espectáculos son los sujetos pasivos por vía de recaudación y los sujetos pasivos principales son los expectadores, los cuales quedan siempre en el anonimato, — así como en el caso de que hubiere habido repercusión, — pero no se hubieren hecho en forma expresa, el titular de derecho de repetición y legitimado frente al Fisco es — quien hubiere efectuado el entero respectivo, como lo — establece la fracción IV del artículo 26 del C.F.F., tantas veces señalado; en otras palabras, es decir, que hubiere entregado el importe del crédito fiscal indebidamente o en exceso de lo debido.

En cuanto a la instancia de la compensación, podemos decir lo siguiente: la solicitud de la compensación debe hacerse también por escrito dirigido y presentado a la S.H.C.P. Esta debe presentarse en cualquier tiempo antes de que se hubiere consumado la prescripción de — cualquiera de los dos créditos que traten de compensarse. Desde luego la presentación de la solicitud es interruptiva de la prescripción que esté corriendo. Esta solicitud — está legitimada para presentar la instancia al acreedor — del fisco por un crédito fiscal líquido y exigible, o bien su representante constituido en los términos del artículo 97 del Código Fiscal de la Federación.

La instancia debe ser escrita y contener los datos necesarios tales como son el nombre del sujeto que solicita la compensación, su domicilio, número en el R.F.

C., y acompañar los documentos que acrediten su personalidad en caso de que sea representante.

El artículo 29 del Código Fiscal hace una distinción respecto a los créditos si proceden o no a la aplicación de la misma ley tributaria cuando los créditos tienen su origen en distintas leyes tributarias y se exige como requisito de fondo, que dá derecho de crédito al solicitante en vs. del Fisco Federal, para que se considere líquida y exigible, y que haya sido reconocida por la autoridad que corresponda. Generalmente se trata de créditos fiscales resultantes de pagos bajo protesta, cuya existencia y exigibilidad proviene de una resolución de un recurso administrativo que el solicitante haya obtenido en forma favorable, o de una sentencia de nulidad del Tribunal Fiscal de la Federación.

Durante la tramitación del procedimiento, el solicitante debe proporcionar a la autoridad fiscal todas las pruebas que sean necesarias y demostrar la existencia de los créditos compensables, su liquidéz en su caso, la resolución que reconozca el crédito fiscal a su favor y las demás circunstancias que hagan precedente la instancia.

La resolución debe ser dictada en un plazo de 90 días. De lo contrario se considera resuelta en forma negativa, por aplicación del artículo 92 que dice:

"ART. 92.- Las instancias o petición que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en el -

término que la ley fija o, a falta de término establecido, en noventa días. El silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa, cuando no den respuesta en el término — que corresponda". (79)

Quando la resolución sea desfavorable a la instancia de compensación ésta será impugnabile mediante juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación y el compensante para conocerlo deberá abstenerse a lo establecido por el artículo 22-F-III de su Ley de dicho Tribunal, cuyo texto es el siguiente:

"ART. 22.- Las salas del Tribunal conocerán de los juicios que se inician en contra de las resoluciones definitivas que se indican:

Fracción III.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las fracciones anteriores". (80)

(79).- ART. 92.- Código Fiscal de la Federación.- Pág. 51 Ob. cit.

(80).- ART. 22.- Fracción III, de la Ley del Tribunal Fiscal de la Federación.- Pág. 113.- XX Edición.- Editorial Porrúa. México, 1974.

CAPITULO IV.-

CONCLUSIONES:-

PRIMERA.- El concepto de la compensación, contemplado desde el derecho civil, es la que extingue deudas por partida doble y se puede entender como la forma establecida por la Ley; el derecho fiscal lo señala como el medio de compensar créditos, deudas y la extinción de obligaciones.

SEGUNDA.- En el Derecho Romano encontramos el origen de la compensación, a partir de la época clásica, con la extinción de las obligaciones "actus contrarius"; luego Gayo, en los contratos de buena fé; - después Marco Aurelio en los contratos "strictiuris"; por último Justiniano, quien excluye determinados créditos tanto fiscales como civiles.

TERCERA.- En nuestra legislación civil aparece como mera forma de extinguir obligaciones; en el derecho fiscal como la extinción de créditos fiscales; - en el derecho bancario en las cámaras de compensación a liquidar cheques u otros instrumentos de créditos de los bancos entre sí; en el derecho internacional en los convenios de compra y venta de mercancías entre sí.

CUARTA.- La doctrina por su parte, analiza cuatro tipo de compensaciones: la legal, la judicial, la convencional y la facultativa. Para el derecho civil la más importante es la legal porque consagra la - reglamentación principal.

QUINTA.- La forma como opera la compensación, lo en - contramos en el Instructivo que ha girado el Subsecretario de Ingresos a todos los funcionarios de la Dirección del Impuesto sobre la Renta y las Adminis - traciones Fiscales Regionales, el que utilizará en for - ma obligatoria el particular que solicite compensacio - nes a favor por concepto del impuesto al Ingreso de - las Personas Físicas o Global de las Empresas.

SEXTA.- La creación de la forma HISR-128 es con la fi - nalidad de ofrecerle una mejor forma de ayuda al contribuyente en el trámite de compensaciones y de - voluciones de impuestos, ya sea reteridos o pagados de más indebidamente. Además con dicha forma las autori - dades fiscales podrán agilizar mejor el trámite y se - le está brindando a la vez, a dicho particular, un es - tímulo de confianza y buen criterio por parte de las - autoridades fiscales correspondientes.

SEPTIMA.- La política fiscal que ha venido a revolu - cionar la Administración Pública Federal, en

su afán por mejorar cada día la recaudación de sus impuestos, y de acuerdo a las instrucciones giradas a las Oficinas Federales de Hacienda en el Distrito Federal, así como a las Administraciones Fiscales Regionales, diseminadas por todo el Territorio Nacional, con sus respectivas áreas de competencias, mediante Decreto Presidencial, a través de la Subsecretaría de Ingresos, son competentes para conocer de compensaciones y devoluciones de impuestos cuando éstos hayan sido pagados de más o en forma indebida.

OCTAVA.- Por lo que es necesario hacer notar, que no solamente tienen facultades, para conocer de compensaciones y devoluciones de impuestos, sino que son competentes para efectuarla. Las Administraciones Fiscales Regionales también fueron creadas para mejorar la Administración Fiscal y abreviar tiempo en los trámites burocráticos de los que en realidad son pésimos.

NOVENA.- El comentario hecho a los artículos 28 y 29 del Código Fiscal de la Federación respectivamente, es parte de nuestra introducción al tema respectivo. Con lo cual se hace notar que las pequeñas diferencias que hay entre uno y el otro; además se hace incapié que también entre el Distrito Federal, los Estados y el Municipio, se puede compensar cualquier clase de créditos, siempre que exista un acuerdo, lo -

cual es un error, porque muy bien se pueden compensar dichos créditos sin acuerdo previo y con cualquier Estado y en cualquier tiempo. Además podrán compensarse créditos que provengan de leyes diferentes, no necesariamente de leyes especiales.

DECIMA.- Las compensaciones que se efectúan con ciertos Estados y la Federación, es también competente la Tesorería de la Federación para conocerlas y efectuarlas, así como de aquellas devoluciones que se deriven por concepto de impuestos de leyes especiales. Esta facultad, también la tienen las Administraciones Fiscales Regionales.

DECIMA PRIMERA.- Encontramos un error que se está cometiendo con el contribuyente al solicitar compensación de saldos a favor, ya que la autoridad fiscal en infinidad de ocasiones nunca llega a dar respuesta correcta dentro del término de tres meses siguientes a la fecha estipulada por la ley. En cambio si el causante por no haber pagado con puntualidad un crédito que le fue fincado, de inmediato se hace acreedor a un recargo, y si para su mala fortuna no lo hizo en tiempo correcto entonces se le cobra una multa. De tal manera que siempre sale perdiendo el contribuyente. Por ello es de justicia que se le pague cierto interés cuando no se le dé correcta contestación a lo solicitado por el particular en los términos que establece la ley. Esta última situación es -

muy pocas ocasiones ha operado.

DECIMA SEGUNDA.- En los convenios que celebra por una parte, la Federación y por la otra, los Estados en coordinación, las bases que se fijan las encontramos un tanto relativas ya que todo se deriva de acuerdo con los recursos naturales o económicos, con que cuenta dicho estado para establecerse las bases, materia del convenio.

DECIMA TERCERA.- Las devoluciones aduaneras, las encontramos en materia de Importaciones y Exportaciones de mercancías, que por un error aritmético se aplicó mal la tabla arancelaria de impuestos. En ocasiones se devuelven impuestos porque haya sufrido algún accidente la mercancía, misma que se encontraba en el recinto fiscal, o en la travesía por territorio nacional, siendo responsable la autoridad. En estos casos de devolución, solamente se considera un descuento de impuestos, cuando se compruebe que efectivamente fue error del fisco.

DECIMA CUARTA.- La exigibilidad de un crédito se da, precisamente cuando la falta de pago en la fecha establecida no se haya hecho, hasta entonces la autoridad podrá exigir que se cumpla esa obligación. Ahora bien, si el crédito es originado por im -

puestos, derechos y aprovechamientos, y lo que deba percibir la federación en el ejercicio de sus atribuciones no se cumplió en el plazo correspondiente, entonces podrá exigirlos mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

DECIMA QUINTA.- Los efectos que produce el pago al efectuarse las devoluciones y compensaciones, es la de extinguir la obligación tributaria y por consecuencia la liberación del deudor; y las ventajas que se obtienen con dicho pago, es demostrar ante las autoridades fiscales, de estar al corriente, tanto en el I.S.R., sobre el que verse la devolución o compensación como de aquellos impuestos federales sobre Ingresos Mercantiles, o de cualquier otro gravamen con motivo de la actividad que desarrollen los contribuyentes.

B I B L I O G R A F I A .

- AHMADA, GUILLERMO.- Tratado de Finanzas Públicas.- De la Compensación de Quebrantos con beneficio.- Tomo II.- Córdoba, Ver.- México, 1956.
- BORJA SORIANO, MANUEL.- Teoría de las Obligaciones Tomo III. Editorial Porrúa 1971.
- BRAVO GONZALEZ, AGUSTIN.- Y Sara Bialostoski.- Editorial Pax-Mex.- Librería-Carlos Cesarman, S. A.- II Edición.- México, 1968.
- CASTAN TOBEÑAS.- Derecho Común Foral.- VI Edición.- Tomo II. Madrid, 1952.
- DE BUSTAMANTE Y RIOS, LUIS y José del Villar.- Primer Diccionario Ilustrado de la Lengua Española.- Tomo I.- Letra "C".- Editorial-A. Elías y Cía.- Barcelona España.
- DOMINGUEZ MOTA, ENRIQUE y Calvo Nicolău.- Estudio , -

- del Impuesto sobre la Renta para 1976 y 1978 de las Personas Físicas.- III Editorial Docal.- México, 1976
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.- Derecho Financiero Mexicano V Edición.- Editorial Porrúa.
- DE PINA, RAFAEL.- Diccionario de Derecho.- Letra "C",- 1a. Edición.- Editorial Porrúa.- México-1965.
- ESCORZA LEDESMA, JUAN.- Tratado Práctico del Impuesto sobre la Renta.- Editorial Camas.- Editor y Distribuidor.- México, -1971.
- ESCRICHE, JOAQUIN.- Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia Letra "C".- Barcelona, España.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO.- Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa.- México, 1965.

- GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO.-Derecho de las Obligaciones.- IV Edición.- Editorial Cajica.- México, - 1971.
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS.- Derecho Fiscal Mexicano.- IV Edición.- 1a. Reimpresión.- Ediciones Contables y Administrativas, S. A. - México, 1965.
- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL.- Teoría General de las Obligaciones.- IV Edición.- Tomo III.- Editorial Antigua Librería Robredo.- México- 1962.
- SALVAT.- Tomo III.- V Edición.- México, 1963.

LEGISLACION

- CODIGO ADUANERO.- De los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones. Editorial Andrade.- México, 1951

- CODIGO CIVIL.- Para el Distrito Federal.- XXXV.- Edición.- Editorial Porrúa.- México, 1973.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- XX Edición.- Editorial Porrúa México, 1974.
- CODIGO FISCAL COMENTADO Y ANOTADO.- Lerdo de Tejada.- III Edición.- México, 1977.
- FOLLETO DEL ORGANO DE DIFUSION FISCAL REGIONAL DEL CENTRO DEL D. F. Vol. I.- Año 2.- No. 4.- México, 1977.
- INSTRUCTIVO DE RECEPCION DISTRIBUCION Y TRAMITE DE SOLICITUDES DE DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES.- Diario Oficial del 26 de julio de 1976.
- LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.- Evolución Histórica.- Recopilación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.- Subdirección de Ingresos.
- LEY ORGANICA DEL BANCO DE MEXICO, S.A. Diario Oficial del 31 de mayo de 1941.

LEY DEL SEGURO SOCIAL COMENTADA .- Javier Moreno Padilla. Editorial Trillas. México, 1973.

REGLAMENTO INTERNO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Diario Oficial de 23 de mayo-1977.

REGLAMENTO DE LA LEY DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION.- Subsecretaría de Egresos.- México, 1964.

REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS Y CONTRIBUCIONES AL REGIMEN DEL SEGURO SOCIAL.- Ley del Seguro Social.- Editorial Porrúa.- XXVIII Edición.- México, 1978.