

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

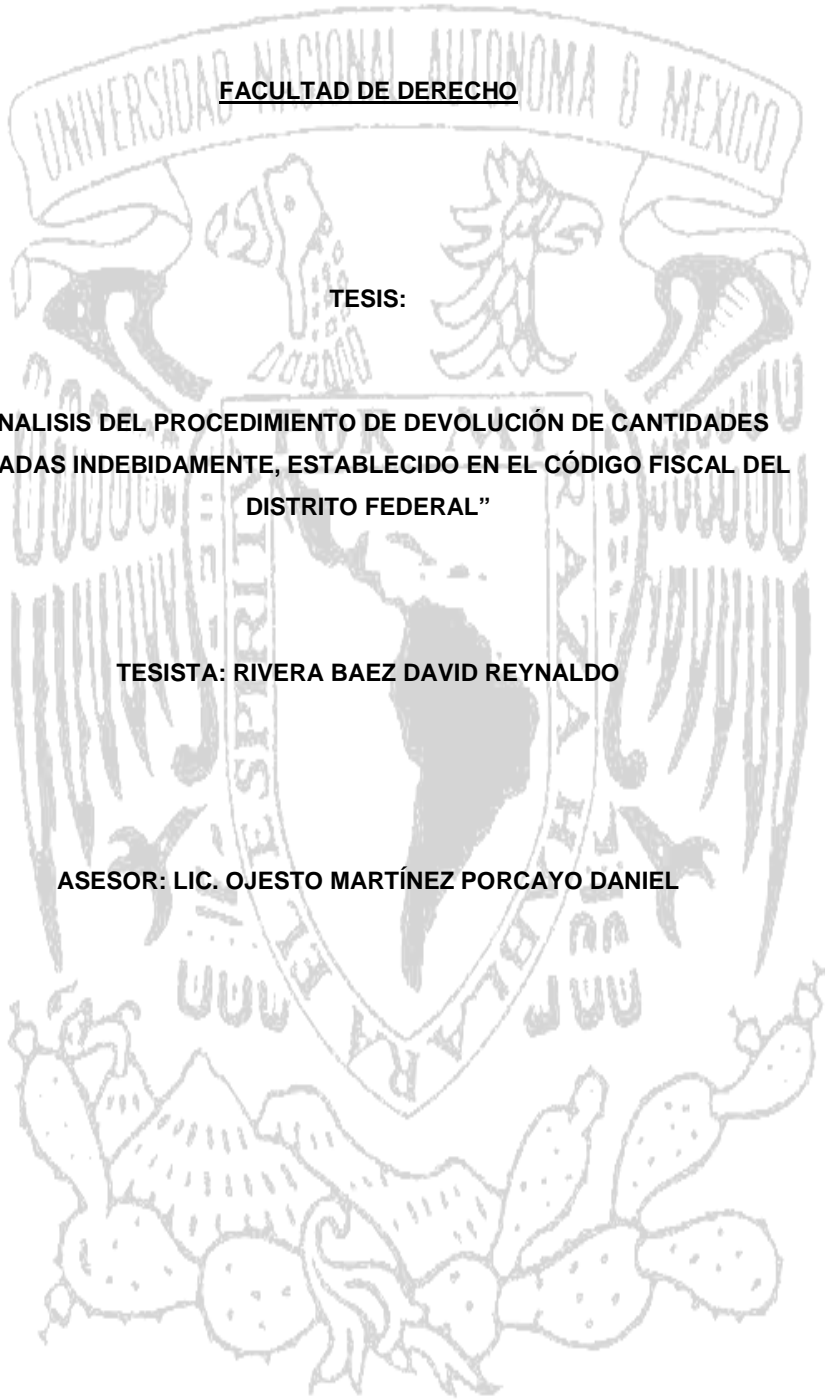
FACULTAD DE DERECHO

TESIS:

**“ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES
PAGADAS INDEBIDAMENTE, ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DEL
DISTRITO FEDERAL”**

TESISTA: RIVERA BAEZ DAVID REYNALDO

ASESOR: LIC. OJESTO MARTÍNEZ PORCAYO DANIEL





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Para Diana y Lupita, mis dos grandes amores y mi mayor motivación para seguir adelante, gracias por todo, las amo.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco primeramente a Dios por ser mi mejor amigo, mi fortaleza, pues me ha dado todo lo que tengo y nunca me ha dejado solo.

Con mucho cariño a mis padres, pues cuando se trata de agradecer el amor, los valores, el impulso, la motivación, el cuidado, la protección, los desvelos, y el sacrificio que han tenido para mí, las palabras se evaporan, el nudo que me atraviesa la garganta me impide hablar, solo siento una gran emoción y un profundo agradecimiento de tenerlos a ustedes como padres, no hay manera... Ni una sola palabra que pueda expresar el infinito agradecimiento que tengo hacía ustedes por todo lo hermoso que me han dado.

Con la preparación que he obtenido a lo largo de mi carrera profesional que hoy finaliza, el día de mañana les recompensaré el esfuerzo el amor y el sacrificio que me han brindado, gracias viejos por tanto y tanto amor.

Su hijo que los adora.

Son muchas las personas especiales a las que me gustaría agradecer su amistad, apoyo, ánimo y compañía en las diferentes etapas de mi vida, que necesitaría otra tesis para enunciarlas, algunas están aquí conmigo y otras tantas se encuentran ahora en mis recuerdos y en mi corazón. Sin importar en donde estén, quiero darles las gracias por formar parte de mí, por todo lo que me han brindado y por todas sus bendiciones.

De igual forma me siento con la obligación de agradecer a mi Universidad, misma que ha sido el escalón de cientos de compañeros que como yo, hemos puesto el espíritu, cuerpo y alma para alcanzar nuestros más grandes sueños...

Hoy, concluyo un proyecto más en mi vida, y no hay nada más satisfactorio que ver mi objetivo realizado. Siempre que se logra un proyecto, me hago una pregunta, y estoy seguro que todos nos la hemos hecho algún día:

¿Valió la pena? En mi caso, tengo la plena seguridad de que sí valió la pena, pues durante la estancia en la Universidad he logrado desarrollar mi potencialidad y me di cuenta que soy capaz de afrontar los retos más grandes y así alcanzar lo que me proponga.

El resultado de lo que he logrado, no solamente es un motivo de satisfacción, sino que me debe impulsar para trabajar arduamente, para lograr el éxito.

Quiero y debo agradecer a cada uno de mis profesores, por su tiempo, dedicación y entusiasmo, al enseñarme el secreto de amar a nuestra profesión. Por su gran calidad humana, por su capacidad académica.

Por el estímulo brindado para seguir adelante, por sembrar en mi, raíces profundas, el deseo y la pasión por mi carrera, pero sobre todo por la exigencia para dar lo mejor de mí.

Finalmente quiero que sepan que de alguna u otra forma siempre seguiré siendo, alumno de esta facultad, porque parte de mi vida ha quedado plasmada dentro de cada una de sus aulas, en cada uno de sus rincones, y será testigo de que puedo afrontar con responsabilidad y capacidad los retos que me ponga la vida.

Solo me queda decir:

¡MÉXICO! ¡PUMAS! ¡UNIVERSIDAD!

¡GOYA! ¡GOYA!

¡CACHUN, CACHUN, RA, RA!

¡CACHUN, CACHUN, RA, RA!

¡GOYA!

¡¡UNIVERSIDAD!!

Atentamente

“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU”

DAVID REYNALDO RIVERA BAEZ

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO 1. LA POTESTAD JURÍDICO TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	6
1.1 Principios Constitucionales, artículo 31 fracciones IV (obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipios).....	11
1.2 Transición del Departamento del Distrito Federal a Gobierno del Distrito Federal (justificación constitucional para imponer contribuciones).....	13
1.3 Elementos esenciales de las contribuciones, sujetos, objeto, tasa, base gravable y época de pago (Seguridad Jurídica).....	26
1.3.1 Principio de Legalidad Tributaria.....	29
1.3.2 Principio de Proporcionalidad Tributaria.....	34
1.3.3 Principio de Equidad Tributaria.....	41
1.3.4 Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y el Principio de Equidad.....	45
1.3.5 Principio de vinculación al Gasto Público.....	49
CAPITULO 2. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.....	53
2.1 Concepto.....	54
2.1.2 La obligación tributaria.....	55
2.2 Hecho imponible y hecho generador.....	58

2.3 Determinación de la Obligación Tributaria.....	60
2.3.1 Clases de Determinación.....	61
CAPITULO 3. EL PAGO COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.....	66
3.1 Definición y formas de pago.....	67
3.1.1 Principios que rigen el pago (identidad, indivisibilidad, oportunidad, espontaneidad, disponibilidad, lugar).....	74
3.1.2 Efectos del pago.....	82
3.1.3 Los diferentes tipos de pago (provisional, definitivo, liso y llano, extemporáneo, a plazos, de lo indebido).....	83
3.1.4 Diferencias entre el pago de lo indebido y el enriquecimiento sin causa.....	91
CAPITULO 4. EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU CONSECUENCIA.....	96
4.1 Concepto.....	96
4.2 La devolución como efecto del pago de lo indebido.....	98
4.2.1 Elementos de la obligación de devolver.....	101
4.3 Regulación jurídica en el Código Fiscal del Distrito Federal.....	104
4.3.1 Derechos y obligaciones con los que cuenta y debe cumplir el contribuyente dentro del procedimiento de devolución.....	110

4.3.2 Supuestos de la devolución.....	112
4.3.3 Medios de devolución.....	116
4.4 Substanciación del actual procedimiento de devolución.....	116
CAPITULO 5. LA DETERMINACIÓN DE LAS CANTIDADES A DEVOLVER.....	122
5.1 Calculo del importe a devolver.....	122
5.1.2 La figura de la actualización en la devolución de cantidades.....	126
5.1.3 Naturaleza de los intereses en la devolución de cantidades.....	131
5.2 La devolución como consecuencia de una ejecutoria de amparo (Análisis del artículo 80 de la Ley de Amparo).....	134
5.2.1 Propuesta para la modificación del artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal.....	141
CONCLUSIONES.....	150
BIBLIOGRAFÍA.....	156

INTRODUCCIÓN

Como consecuencia de la actividad financiera del Distrito Federal, éste puede allegarse de los medios necesarios para alcanzar los fines que tiene asignados.

Una de las formas de allegarse de dichos medios es ejerciendo su potestad tributaria, la que consiste en la facultad con la que cuenta en este caso el Distrito Federal, para poder percibir de las personas sujetas a su jurisdicción, contribuciones para sufragar el gasto público; los límites de este poder tributario se encuentran en la misma fuente que le da origen “la Constitución mexicana”, en concreto el artículo 31 fracción IV, mismo que impone las limitaciones de las contribuciones al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, es decir la ley que las imponga a cargo de los contribuyentes debe señalar el sujeto, objeto, base, tasa y tarifa.

Así, al actualizarse los supuestos jurídicos de hecho previstos en las leyes fiscales por el sujeto pasivo, surge la obligación jurídico tributaria a cargo de éste, misma que sólo quedará extinta a través de su cumplimiento.

En ocasiones, el enterado de tales contribuciones, ya sea por un error de hecho o de derecho, se efectúa sin que exista una obligación legal para el sujeto que lo realizó, o existiendo obligación ésta se enteró en exceso, dando como resultado un pago de lo indebido, cuya consecuencia será el derecho de los contribuyentes a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, siempre que cumplan con los términos y requisitos establecidos para tal efecto en la ley.

Derivado de la importancia que tiene dicha garantía para los contribuyentes, el objeto de la presente tesis es analizar desde una perspectiva jurídica el procedimiento de devolución del pago de lo indebido en materia tributaria local, previsto en el artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal, a fin de destacar la falta de equidad en el tratamiento de diversos aspectos del mismo, y la violación a los principios de simplificación, agilidad y economía en el

trámite para hacer valer el derecho de los contribuyentes a la restitución de las cantidades pagadas en forma indebida.

Ahora bien, la figura del pago de lo indebido, no se encuentra regulada en la legislación tributaria, pues en ésta sólo se ocupa de la consecuencia, es decir, del procedimiento de devolución, es por eso que debemos recurrir a otras legislaciones para poder definir dicha figura, en el caso que nos ocupa acudimos a la Legislación Civil, que es en la que se regula la institución del pago de lo indebido, por lo que dichos conceptos y definiciones utilizados en la materia civil son aplicables de igual forma a la materia tributaria.

En atención a lo anterior, se realizan un par de propuestas de modificación al citado Código Tributario Local, dirigidas a promover una actuación de la autoridad más eficiente y equitativa, y buscar una justicia en materia tributaria, de tal manera que el fisco conserve lo suyo cuando así le corresponda, y en caso contrario se llegue a un sistema más respetuoso de los derechos de los contribuyentes.

En el presente trabajo se realizará un breve análisis del procedimiento de devolución de las cantidades pagadas indebidamente y previsto en el Código Fiscal del Distrito Federal, y del estudio de éste surgirán diversas interrogantes, como las siguientes:

1. Primeramente se hace notar que al señalarse en el artículo 49 del mencionado código que **“Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con este Código y demás leyes aplicables...”**, por lo que, se considera que lo correcto sería hablar únicamente del procedimiento de devolución de cantidades, independientemente de la causa que dio origen a dicha devolución, pues como veremos algunas devoluciones no derivan necesariamente de un pago de lo indebido.
2. Por otra parte, en mi opinión, debe existir una distinción entre el procedimiento de devolución, cuando es por la vía administrativa

(legalidad) y cuando se genera en virtud de la existencia de una ejecutoria de amparo (constitucional), lo anterior toda vez que al existir dos vías (legal y constitucional) por las que los contribuyentes pueden obtener la devolución de cantidades, es que se estima prudente que el Código Fiscal prevea estos dos supuestos.

Lo anterior es así, toda vez que en la actualidad existen infinidad de conflictos, en virtud del incumplimiento de sentencias en materia de amparo, y pues si bien es cierto, esta problemática que existe, tratándose de devolución de cantidades, no es originada por cuestiones de legalidad, no menos cierto es que las autoridades responsables se escudan en la complejidad, así como en los múltiples requisitos que se encuentran previstos en un manual administrativo, emitido por las propias autoridades, en el que se prevé actualmente el procedimiento de devolución de cantidades, para no incurrir en responsabilidad al evadir el cumplimiento de las ejecutorias de amparo, lo que torna lento y ocioso el actual procedimiento de devolución de cantidades, tratándose de cumplimiento de sentencias.

En esencia, en el manual administrativo citado, se encuentra previsto el procedimiento de devolución de cantidades tratándose de ejecutorias de amparo, pero en la realidad éste no resulta del todo eficiente, debido a la falta de regulación de tiempos y términos con que cuenta la autoridad para llevar a cabo los actos que les competen, tendientes a la devolución de cantidades.

3. El actual procedimiento de devolución de cantidades, no contempla la figura de la actualización lo que se considera totalmente inequitativo, toda vez que en términos del artículo 41 del ordenamiento fiscal en cita, cuando los contribuyentes no cubran los créditos fiscales dentro del plazo establecido por las disposiciones fiscales, deberán actualizar su monto desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

4. Se considera que el plazo de 120 días con que cuenta la autoridad fiscal (en los que no se generan actualizaciones ni intereses), para realizar la devolución es excesivo, debiéndose reducir dicho plazo; de igual forma se indica que al contribuyente no se le otorga un plazo de gracia (sin que se generen recargos y demás accesorios por mora), como acontece con la autoridad para repetir el pago indebido que en su caso reciba por parte del Distrito Federal.
5. Finalmente, por lo que hace a la prescripción de la obligación de devolver cantidades por parte del fisco local, se considera inequitativo el hecho de que el derecho a solicitar la devolución de cantidades prescriba en el término de tres años, mientras que de conformidad con el artículo 50 del ordenamiento fiscal en cita, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

En este tenor, el primer capítulo se enfoca al estudio de los principios constitucionales tributarios, comprendidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, disposición que constituye la columna vertebral de nuestro sistema jurídico tributario, y sustento legal de la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El capítulo segundo se dirige al estudio de la relación jurídico tributaria de la cual deriva la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, que se cumple a través del pago de la contribución de que se trate.

Por tanto, en el capítulo tercero se analiza el pago como medio de extinción de las obligaciones, señalando los principios rectores del pago, que son: identidad, indivisibilidad, oportunidad, espontaneidad, disponibilidad y documentación del pago, además de las formas de realizarlo y sus efectos.

En el capítulo cuarto se hará énfasis en el estudio del pago de lo indebido, el cual no se encuentra definido en el Código Fiscal del Distrito Federal, razón por la cual se acudirán a los conceptos que existen en materia civil y algunos doctrinarios de la materia, así como las consecuencias que se producen al estar en presencia del u n pago de lo indebido.

De igual forma se abordará al tratamiento que la ley local da al procedimiento de devolución de las cantidades pagadas indebidamente al fisco.

Finalmente, en el capítulo quinto se realiza un análisis respecto de la determinación de las cantidades a devolver como consecuencia de una ejecutoria de amparo y se concluirá si estas, deben o no considerarse como un pago de lo indebido, y para el caso de no ser considerado como tal, el tratamiento que debe darse a fin de obtener la devolución solicitada a consecuencia de una ejecutoria de amparo, de igual forma se proponen un par de modificaciones al artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal.

CAPITULO 1.

LA POTESTAD JURÍDICO TRIBUTARIA DEL ESTADO.

Para iniciar con la presente investigación es preciso hacer referencia a la definición de Estado que ha realizado el maestro Serra Rojas el cual señala que *“El Estado es un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada; es un ente público, soberano y coactivo”*.¹ El Estado desde sus orígenes ha perseguido fines y estos son los que justifican la existencia del mismo.

Así uno de los objetivos fundamentales del Estado es precisamente procurar y proporcionar a sus gobernados los medios necesarios para su subsistencia en sociedad; esto es, el Estado en cumplimiento a las obligaciones y deberes que le impone la Constitución General de la República, debe realizar diversas tareas para la procuración de sus fines una de ellas es la actividad financiera, la cual es considerada como el medio de que vale el Estado para obtener recursos que aseguren la cobertura de gastos suficientes y necesarios para la realización de los servicios públicos que satisfagan las necesidades públicas.

La actividad financiera del estado es definida por Joaquín B. Ortega, como “La actividad que desarrolla el estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”²

En la actividad financiera del Estado, por su importancia se destacan tres momentos como son:

- La obtención de Ingresos;
- La gestión o manejo de recursos obtenidos; y

¹ Serra Rojas Andrés; Teoría del Estado; Ed. Porrúa, México, 1996, p.167.

² Ortega Joaquín B, Apuntes de Derecho Fiscal, citado en De la Garza Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano; Ed. Porrúa, México, 25ª edición, 2003, p.5

- La realización de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, prestación de servicios públicos y la realización y obtención de sus fines.

El Estado para dar cumplimiento y llevar a cabo la ejecución de sus finalidades desarrolla actividades a través de medios personales, materiales y jurídicos para hacerse llegar de recursos, por lo que recae en el pueblo mexicano, la obligación de contribuir para los gastos públicos, por lo que las manifestaciones de voluntad del Estado, en el campo de la administración y las relaciones con los particulares encuentran en la ley su fundamental disciplina.

Así pues la potestad tributaria se refiere a la facultad del Estado para crear contribuciones a través del órgano legislativo, mediante normas de carácter y observancia general.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, señala que "...La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los electos esenciales de los mismos; en segundo lugar a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo"³

³ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 2ª edición, 1986, p. 6.

El momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es aquel en que “el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuales son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, hará que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de contribuciones.”⁴

En la Constitución es en donde se expresa esta potestad como la facultad de imponer contribuciones y se ejerce cuando el órgano correspondiente, (el poder legislativo) establece las contribuciones mediante una ley, como lo señala el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer:

ARTÍCULO 73.- El Congreso tiene la facultad:

(...)

VII.- Para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto.

Por lo anterior es que el Estado tiene la necesidad de obtener recursos y por ello exacciona a los particulares para que contribuyan al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, del estado o Municipio en que resida (el contribuyente) de manera proporcional y equitativa que disponga la ley, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, que al efecto prevé:

ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El poder legislativo en el sistema tributario mexicano, se ejerce de conformidad con lo previsto en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, de la Constitución General de la República, debiendo sujetarse a los procedimientos que para la

⁴ De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p.208.

creación de leyes prevé la ley, por lo que una vez aprobada ésta deberá contener las características de generalidad y abstracción, los hechos o situaciones que al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de contribuciones, además de considerar los principios constitucionales que rigen la materia tributaria como son el de equidad, proporcionalidad, legalidad y que dichas contribuciones estén destinadas al gasto público.

De conformidad con lo expresado podemos concluir que en México, tanto la Federación como las entidades Federativas y el Distrito Federal poseen potestad tributaria, al devenir ésta de la constitución, ejercida a través del poder Legislativo en cada uno de sus ámbitos de gobierno, siendo el municipio el único ente que carece de ésta.

CARACTERÍSTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LA FEDERACIÓN.

El régimen federalista es una forma de Estado, cuyas premisas son la coexistencia de cuatro ámbitos de competencias tanto de gobierno como de la normatividad: federal, distrito federal, estatal y municipal.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza señala que “El principio Federal consiste en que “los gobiernos central y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados, al otro, aun que actúen coordinados entre sí” o es “el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes.”⁵

La coexistencia de la Federación y los Estados-miembros, cada uno en su ámbito, sin preeminencia de ninguna de las partes, y respetando la autonomía de cada una de ellas es lo que distingue al sistema federal.

⁵ De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p.210

Las distintas facultades que se consigan a cada uno de los cuatro órdenes de gobierno (Federación, Entidades Federativas, Distrito Federal y Municipios), se encuentra en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, único ordenamiento al que se encuentran subordinados tanto la Federación como los Estados-miembros, advirtiendo las siguientes características:

Facultades Expresas.- Son aquellas facultades literalmente establecidas por la Constitución a uno o varios órganos del gobierno, son precisamente éstas las que sirven de base al principio de competencias previsto por el artículo 124 constitucional, que establece que las facultades no señaladas expresamente a favor de la Federación, se entienden reservadas a los estados.

De acuerdo con el artículo 73, fracción XXIX Constitucional, el Congreso tiene facultad para establecer contribuciones:

I. Sobre el comercio exterior.

II. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional.

III. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

IV. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

V. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.

Asimismo, esta disposición también señala que las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria Federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Facultades Ilimitadas de conformidad con el artículo 73, fracción VII Constitucional, el Congreso tiene la facultad para imponer todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, por esta razón es que se consideran además ilimitadas, sin que implique que las contribuciones a que alude el artículo 73, fracción XXIX, sean las únicas que la Federación pudiera establecer para cubrir sus necesidades.

Al respecto el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que "...no está por demás apuntar que la interpretación comúnmente aceptada de la fracción VII del artículo 73 Constitucional, si bien refleja lo que sucede en nuestra práctica tributaria, reconoce la amplitud a la competencia fiscal de la Federación, que puede afirmarse que, dentro del contexto a que da origen, prácticamente no existe ningún recurso económico generado en el País que no pueda ser objeto gravado de un gravamen federal."⁶

1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, ARTÍCULO 31 FRACCIONES IV (OBLIGACIÓN DE LOS MEXICANOS DE CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE LA FEDERACIÓN, DEL DISTRITO FEDERAL O DEL ESTADO Y MUNICIPIOS)

Entendida la Constitución como el conjunto de normas que expresan directa e inmediatamente las aspiraciones y tendencias de un pueblo, original titular de la soberanía, debe tener una característica que la coloque por sí, ante sí, frente a los hombres y frente a los gobernantes, en un plano de superioridad. La

⁶ Arrijo, Vizcaíno, Adolfo; Derecho Fiscal; Ed. Themis; México, 18ª edición, p 155.

Constitución es la Ley suprema del país, y como tal garantiza su seguridad a la respetabilidad que le es debida.

“Como lo afirma Miguel Villoro Toranzo: Dentro de un sistema nacional (por ejemplo, el del Derecho Mexicano), el grado superior máximo corresponde a la Constitución, que podrá ser escrita (la mayor parte de los países, incluso México) o consuetudinaria (Gran Bretaña). Kelsen la llama “norma fundamental” porque sirve de fundamento a la validez de todas las demás normas del sistema nacional. El maestro Herrera Lasso la llama “Ley Primaria” porque tiene primacía sobre todas las demás que son las Leyes Secundarias.”⁷

En el gran mundo del deber, es posible la violación de las normas por aquellos a quienes se ha encomendado su aplicación por ello, la propia constitución proporciona los medios para impedir esa violación, o bien efectuada a ésta, para volver las cosas al estado que debieron ocupar antes de la infracción.

Así una vez analizada la potestad tributaria del Estado, corresponde ahora el estudio y análisis de los límites de este poder los cuales se encuentran perfectamente delimitados en la misma fuente que le da origen: la Constitución.

La justificación de éstos límites se haya en la imperiosa necesidad de sujetar a las autoridades a un estado de derecho, evitando así los abusos y arbitrariedades en la aplicación de contribuciones, asegurando la debida creación, aplicación y ejecución de las normas fiscales que imponen obligaciones tributarias a los sujetos pasivos de la relación tributaria.

El fundamento constitucional del Derecho Tributario en México se encuentra en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece los límites a las contribuciones, al imponer a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

⁷ Arrijoa, Vizcaíno, Adolfo; ob. Cit, p.25

Los principios esenciales que se desprenden de dicha fracción, son los que a continuación se señalan:

- **Seguridad Jurídica.**
- **Legalidad Tributaria.**
- **Proporcionalidad.**
- **Equidad.**
- **Vinculación al Gasto Público.**

1.2 TRANSICIÓN DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL A GOBIERNO DEL DISTRITO FEDERAL. (JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONAL PARA IMPONER CONTRIBUCIONES)

En el sexenio del presidente Luis Echeverría Álvarez se terminó por convertir todos grandes los territorios federales en estados de la unión, quedando solo pequeñas islas como Las Revillagigedo en estatus de territorio, por lo que se procedió a modificar varias leyes y reglamentos, que como el Código Civil para el Distrito Federal tenía alcance a estos territorios.

En el caso del Distrito Federal se modificó su ley orgánica en diciembre de 1970. De estas modificaciones la más importante fue la que igualaba los términos "Distrito Federal" con "Ciudad de México" ya que se preveía y de hecho era para las delegaciones más inmediatas a la ciudad, que las ciudad terminaría por crecer y aglutinar en una sola urbe todo el territorio del Distrito Federal, como consecuencia el territorio antes denominado Ciudad de México, dejó paso cuatro delegaciones nuevas, que junto con las 12 existentes conforman las actuales 16 delegaciones del Distrito Federal.

En agosto de 1987 por decreto del entonces presidente Miguel de la Madrid Hurtado se dio al Distrito Federal una especie congreso estatal llamado Asamblea de Representantes del Distrito Federal o **A.R.D.F.**, que se basaba en la reforma al Art. 73 fracción VI de la Constitución Federal, al cual se le dio un carácter de órgano de representación ciudadana.

La Asamblea era en realidad un intento de brindar un congreso estatal al Distrito Federal con miras a convertirlo en estado de la unión, por razones históricas como las discusiones dadas en 1824 para su creación se considero que era demasiado hacerlo estado, ya que por un lado debía ser un territorio neutral para todos los estados de la unión, por otro que el Distrito Federal no tenía la capacidad en recursos para sostenerse por sí solo.

Por esto las capacidades jurídicas de la asamblea quedaron reducidas a dictar bandos, ordenanzas y reglamentos de policía y buen gobierno, aprobar nombramientos de magistrados del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal e iniciar ante el Congreso de la Unión leyes o decretos en materia relativa al Distrito Federal. Además el Ejecutivo federal continuaba teniendo la responsabilidad del poder ejecutivo local, por lo que continuó nombrando y destituyendo libremente al Jefe del Departamento del Distrito federal y los Delegados.

En octubre de 1993 se modifico de nuevo la Ley Orgánica del Distrito Federal, que agregado a una serie de modificaciones constitucionales federales otorgo a la A.R.D.F. un nuevo carácter y nombre, denominándose desde entonces Asamblea legislativa del Distrito Federal o **A.L.D.F.**, que al contrario de la anterior tuvo mayor capacidad para dictar leyes internas del Distrito Federal, sin tener que recurrir al Congreso de la Unión.

Aunque se mantuvo la responsabilidad del gobierno en el ejecutivo federal, pero con la salvedad de acuerdo al Art. 122 de la Constitución Federal de que el Jefe del Departamento del Distrito Federal sería nombrado de entre los miembros de la A.L.D.F., senadores o diputados del Distrito Federal pertenecientes al partido que tuviera la mayoría de curules en la A.L.D.F.; nombramiento que debería ser sancionado por la misma Asamblea, y si fuera dos veces rechazado por el Senado.

En el gobierno del presidente Ernesto Zedillo Ponce de León, se realizaron otra serie de reformas las cuales llevaron a la elección directa del ejecutivo del D.F. por sus ciudadanos, el cual cambio su nombre a Jefe de Gobierno del Distrito

Federal, ya que se había considerado el nombre de Gobernador a lo cual por no ser un estado se considero incorrecto.

Este quedaría subordinado al ejecutivo federal, por lo que podría ser solicitada su remoción al Senado por parte de Presidente. En este caso se dispuso que los Delegados fueran nombrados por el presidente a solicitud del jefe de Gobierno. **Además se amplió la capacidad legislativa de la A.L.D.F. por lo que pudo emitir leyes, reglamentos y códigos, separados de los que emitía el Congreso de la Unión, así por ejemplo el Código Civil tenía el título de " Código Civil para el Distrito Federal en Materia Local y Federal" y a partir de entonces existe un Código civil Federal y otro separado para el Distrito Federal.**

Por este proceso fue electo por solo tres años el Ing. Cuauhtémoc Cárdenas Solórzano, ya que en vísperas de conseguir el cambio a estado, los grupos opuestos al gobierno federal, aceptaron una etapa de transición en la cual se hicieron una serie de reformas que llevaron a la elección de los delegados, los cuales recibieron el título de Jefes Delegacionales, con un periodo de gobierno de tres años, al contrario del Jefe de Gobierno que es de seis años, pero sin un ayuntamiento u órgano interno de representación en concreto.

En la actualidad la naturaleza jurídica así como la forma de Gobierno del Distrito Federal, se encuentra prevista en los artículos 44 y 122 Constitucionales que a la letra señalan lo siguiente:

Artículo 44. La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General.

Artículo 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los

Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

Son autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.

La Asamblea Legislativa del Distrito Federal se integrará con el número de diputados electos según los principios de mayoría relativa y de representación proporcional, mediante el sistema de listas votadas en una circunscripción plurinominal, en los términos que señalen esta Constitución y el Estatuto de Gobierno.

El Jefe de Gobierno del Distrito Federal tendrá a su cargo el Ejecutivo y la administración pública en la entidad y recaerá en una sola persona, elegida por votación universal, libre, directa y secreta.

El Tribunal Superior de Justicia y el Consejo de la Judicatura, con los demás órganos que establezca el Estatuto de Gobierno, ejercerán la función judicial del fuero común en el Distrito Federal.

La distribución de competencias entre los Poderes de la Unión y las autoridades locales del Distrito Federal se sujetará a las siguientes disposiciones:

A. Corresponde al Congreso de la Unión:

I. Legislar en lo relativo al Distrito Federal, con excepción de las materias expresamente conferidas a la Asamblea Legislativa;

II. Expedir el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;

III. Legislar en materia de deuda pública del Distrito Federal;

IV. Dictar las disposiciones generales que aseguren el debido, oportuno y eficaz funcionamiento de los Poderes de la Unión; y

V. Las demás atribuciones que le señala esta Constitución.

B. Corresponde al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos:

I. Iniciar leyes ante el Congreso de la Unión en lo relativo al Distrito Federal;

II. Proponer al Senado a quien deba sustituir, en caso de remoción, al Jefe de Gobierno del Distrito Federal;

III. Enviar anualmente al Congreso de la Unión, la propuesta de los montos de endeudamiento necesarios para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal. Para tal efecto, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal someterá a la consideración del Presidente de la República la propuesta correspondiente, en los términos que disponga la Ley;

IV. Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión respecto del Distrito Federal; y

V. Las demás atribuciones que le señale esta Constitución, el Estatuto de Gobierno y las leyes.

C. El Estatuto de Gobierno del Distrito Federal se sujetará a las siguientes bases:

BASE PRIMERA.- Respecto a la Asamblea Legislativa:

I. Los Diputados a la Asamblea Legislativa serán elegidos cada tres años por voto universal, libre, directo y secreto en los términos que disponga la Ley, la cual deberá tomar en cuenta, para la organización de las elecciones, la expedición de constancias y los medios de impugnación en la materia, lo dispuesto en los artículos 41, 60 y 99 de esta Constitución;

II. Los requisitos para ser diputado a la Asamblea no podrán ser menores a los que se exigen para ser diputado federal. Serán aplicables a la Asamblea Legislativa y a sus miembros en lo que sean compatibles, las disposiciones contenidas en los artículos 51, 59, 61, 62, 64 y 77, fracción IV de esta Constitución;

III. Al partido político que obtenga por sí mismo el mayor número de constancias de mayoría y por lo menos el treinta por ciento de la votación en el Distrito Federal, le será asignado el número de Diputados de representación proporcional suficiente para alcanzar la mayoría absoluta de la Asamblea;

IV. Establecerá las fechas para la celebración de dos períodos de sesiones ordinarios al año y la integración y las atribuciones del órgano interno de gobierno que actuará durante los recesos. La convocatoria a sesiones extraordinarias será facultad de dicho órgano interno a petición de la mayoría de sus miembros o del Jefe de Gobierno del Distrito Federal;

V. La Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá las siguientes facultades:

a) Expedir su ley orgánica, la que será enviada al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para el solo efecto de que ordene su publicación;

b) Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Dentro de la ley de ingresos, no podrán incorporarse montos de endeudamiento superiores a los que haya autorizado previamente el Congreso de la Unión para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal.

La facultad de iniciativa respecto de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurra la elección ordinaria del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre.

La Asamblea Legislativa formulará anualmente su proyecto de presupuesto y lo enviará oportunamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para que éste lo incluya en su iniciativa.

Serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de esta Constitución;

c) Revisar la cuenta pública del año anterior, por conducto de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa, conforme a los criterios establecidos en la fracción IV del artículo 74, en lo que sean aplicables.

La cuenta pública del año anterior deberá ser enviada a la Asamblea Legislativa dentro de los diez primeros días del mes de junio. Este plazo, así como los establecidos para la presentación de las iniciativas de la ley de ingresos y del proyecto del presupuesto de egresos, solamente podrán ser ampliados cuando se formule una solicitud del Ejecutivo del Distrito Federal suficientemente justificada a juicio de la Asamblea;

d) Nombrar a quien deba sustituir en caso de falta absoluta, al Jefe de Gobierno del Distrito Federal;

e) Expedir las disposiciones legales para organizar la hacienda pública, la contaduría mayor y el presupuesto, la contabilidad y el gasto público del Distrito Federal;

f) Expedir las disposiciones que rijan las elecciones locales en el Distrito Federal, sujetándose a las bases que establezca el Estatuto de Gobierno, las cuales tomarán en cuenta los principios establecidos en los incisos b) al i) de la fracción IV del artículo 116 de esta Constitución. En estas elecciones sólo podrán participar los partidos políticos con registro nacional;

- g)** Legislar en materia de Administración Pública local, su régimen interno y de procedimientos administrativos;
- h)** Legislar en las materias civil y penal; normar el organismo protector de los derechos humanos, participación ciudadana, defensoría de oficio, notariado y registro público de la propiedad y de comercio;
- i)** Normar la protección civil; justicia cívica sobre faltas de policía y buen gobierno; los servicios de seguridad prestados por empresas privadas; la prevención y la readaptación social; la salud y asistencia social; y la previsión social;
- j)** Legislar en materia de planeación del desarrollo; en desarrollo urbano, particularmente en uso del suelo; preservación del medio ambiente y protección ecológica; vivienda; construcciones y edificaciones; vías públicas, tránsito y estacionamientos; adquisiciones y obra pública; y sobre explotación, uso y aprovechamiento de los bienes del patrimonio del Distrito Federal;
- k)** Regular la prestación y la concesión de los servicios públicos; legislar sobre los servicios de transporte urbano, de limpia, turismo y servicios de alojamiento, mercados, rastros y abasto, y cementerios;
- l)** Expedir normas sobre fomento económico y protección al empleo; desarrollo agropecuario; establecimientos mercantiles; protección de animales; espectáculos públicos; fomento cultural cívico y deportivo; y función social educativa en los términos de la fracción VIII, del artículo 3o. de esta Constitución;
- m)** Expedir la Ley Orgánica de los tribunales encargados de la función judicial del fuero común en el Distrito Federal, que incluirá lo relativo a las responsabilidades de los servidores públicos de dichos órganos;
- n)** Expedir la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo para el Distrito Federal;

ñ) Presentar iniciativas de leyes o decretos en materias relativas al Distrito Federal, ante el Congreso de la Unión; y

o) Las demás que se le confieran expresamente en esta Constitución.

BASE SEGUNDA.- Respecto al Jefe de Gobierno del Distrito Federal:

I. Ejercerá su encargo, que durará seis años, a partir del día 5 de diciembre del año de la elección, la cual se llevará a cabo conforme a lo que establezca la legislación electoral.

Para ser Jefe de Gobierno del Distrito Federal deberán reunirse los requisitos que establezca el Estatuto de Gobierno, entre los que deberán estar: ser ciudadano mexicano por nacimiento en pleno goce de sus derechos con una residencia efectiva de tres años inmediatamente anteriores al día de la elección si es originario del Distrito Federal o de cinco años ininterrumpidos para los nacidos en otra entidad; tener cuando menos treinta años cumplidos al día de la elección, y no haber desempeñado anteriormente el cargo de Jefe de Gobierno del Distrito Federal con cualquier carácter. La residencia no se interrumpe por el desempeño de cargos públicos de la Federación en otro ámbito territorial.

Para el caso de remoción del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, el Senado nombrará, a propuesta del Presidente de la República, un sustituto que concluya el mandato. En caso de falta temporal, quedará encargado del despacho el servidor público que disponga el Estatuto de Gobierno. En caso de falta absoluta, por renuncia o cualquier otra causa, la Asamblea Legislativa designará a un sustituto que termine el encargo. La renuncia del Jefe de Gobierno del Distrito Federal sólo podrá aceptarse por causas graves. Las licencias al cargo se regularán en el propio Estatuto.

II. El Jefe de Gobierno del Distrito Federal tendrá las facultades y obligaciones siguientes:

- a)** Cumplir y ejecutar las leyes relativas al Distrito Federal que expida el Congreso de la Unión, en la esfera de competencia del órgano ejecutivo a su cargo o de sus dependencias;
- b)** Promulgar, publicar y ejecutar las leyes que expida la Asamblea Legislativa, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, mediante la expedición de reglamentos, decretos y acuerdos. Asimismo, podrá hacer observaciones a las leyes que la Asamblea Legislativa le envíe para su promulgación, en un plazo no mayor de diez días hábiles. Si el proyecto observado fuese confirmado por mayoría calificada de dos tercios de los diputados presentes, deberá ser promulgado por el Jefe de Gobierno del Distrito Federal;
- c)** Presentar iniciativas de leyes o decretos ante la Asamblea Legislativa;
- d)** Nombrar y remover libremente a los servidores públicos dependientes del órgano ejecutivo local, cuya designación o destitución no estén previstas de manera distinta por esta Constitución o las leyes correspondientes;
- e)** Ejercer las funciones de dirección de los servicios de seguridad pública de conformidad con el Estatuto de Gobierno; y
- f)** Las demás que le confiera esta Constitución, el Estatuto de Gobierno y las leyes.

BASE TERCERA.- Respecto a la organización de la Administración Pública local en el Distrito Federal:

- I.** Determinará los lineamientos generales para la distribución de atribuciones entre los órganos centrales, desconcentrados y descentralizados;
- II.** Establecerá los órganos político-administrativos en cada una de las demarcaciones territoriales en que se divida el Distrito Federal.

Asimismo fijará los criterios para efectuar la división territorial del Distrito Federal, la competencia de los órganos político-administrativos correspondientes, la forma de integrarlos, su funcionamiento, así como las relaciones de dichos órganos con el Jefe de Gobierno del Distrito Federal.

Los titulares de los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales serán elegidos en forma universal, libre, secreta y directa, según lo determine la ley.

BASE CUARTA.- Respecto al Tribunal Superior de Justicia y los demás órganos judiciales del fuero común:

I. Para ser magistrado del Tribunal Superior se deberán reunir los mismos requisitos que esta Constitución exige para los ministros de la Suprema Corte de Justicia; se requerirá, además, haberse distinguido en el ejercicio profesional o en el ramo judicial, preferentemente en el Distrito Federal. El Tribunal Superior de Justicia se integrará con el número de magistrados que señale la ley orgánica respectiva.

Para cubrir las vacantes de magistrados del Tribunal Superior de Justicia, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal someterá la propuesta respectiva a la decisión de la Asamblea Legislativa. Los Magistrados ejercerán el cargo durante seis años y podrán ser ratificados por la Asamblea; y si lo fuesen, sólo podrán ser privados de sus puestos en los términos del Título Cuarto de esta Constitución.

II. La administración, vigilancia y disciplina del Tribunal Superior de Justicia, de los juzgados y demás órganos judiciales, estará a cargo del Consejo de la Judicatura del Distrito Federal. El Consejo de la Judicatura tendrá siete miembros, uno de los cuales será el presidente del Tribunal Superior de Justicia, quien también presidirá el Consejo. Los miembros restantes serán: un Magistrado, un Juez de Primera Instancia y un Juez de Paz, elegidos mediante insaculación; uno designado por el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y otros dos nombrados por la Asamblea Legislativa. Todos los Consejeros deberán reunir los requisitos exigidos

para ser magistrado y durarán cinco años en su cargo; serán sustituidos de manera escalonada y no podrán ser nombrados para un nuevo periodo.

El Consejo designará a los Jueces de Primera Instancia y a los que con otra denominación se creen en el Distrito Federal, en los términos que las disposiciones prevean en materia de carrera judicial;

III. Se determinarán las atribuciones y las normas de funcionamiento del Consejo de la Judicatura, tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 100 de esta Constitución;

IV. Se fijarán los criterios conforme a los cuales la ley orgánica establecerá las normas para la formación y actualización de funcionarios, así como del desarrollo de la carrera judicial;

V. Serán aplicables a los miembros del Consejo de la Judicatura, así como a los magistrados y jueces, los impedimentos y sanciones previstos en el artículo 101 de esta Constitución;

VI. El Consejo de la Judicatura elaborará el presupuesto de los tribunales de justicia en la entidad y lo remitirá al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para su inclusión en el proyecto de presupuesto de egresos que se presente a la aprobación de la Asamblea Legislativa.

BASE QUINTA.- Existirá un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tendrá plena autonomía para dirimir las controversias entre los particulares y las autoridades de la Administración Pública local del Distrito Federal.

Se determinarán las normas para su integración y atribuciones, mismas que serán desarrolladas por su ley orgánica.

D. El Ministerio Público en el Distrito Federal será presidido por un Procurador General de Justicia, que será nombrado en los términos que señale el Estatuto de Gobierno; este ordenamiento y la ley orgánica

respectiva determinarán su organización, competencia y normas de funcionamiento.

E. En el Distrito Federal será aplicable respecto del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, lo dispuesto en la fracción VII del artículo 115 de esta Constitución. La designación y remoción del servidor público que tenga a su cargo el mando directo de la fuerza pública se hará en los términos que señale el Estatuto de Gobierno.

F. La Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, o en sus recesos, la Comisión Permanente, podrá remover al Jefe de Gobierno del Distrito Federal por causas graves que afecten las relaciones con los Poderes de la Unión o el orden público en el Distrito Federal. La solicitud de remoción deberá ser presentada por la mitad de los miembros de la Cámara de Senadores o de la Comisión Permanente, en su caso.

G. Para la eficaz coordinación de las distintas jurisdicciones locales y municipales entre sí, y de éstas con la federación y el Distrito Federal en la planeación y ejecución de acciones en las zonas conurbadas limítrofes con el Distrito Federal, de acuerdo con el artículo 115, fracción VI de esta Constitución, en materia de asentamientos humanos; protección al ambiente; preservación y restauración del equilibrio ecológico; transporte, agua potable y drenaje; recolección, tratamiento y disposición de desechos sólidos y seguridad pública, sus respectivos gobiernos podrán suscribir convenios para la creación de comisiones metropolitanas en las que concurran y participen con apego a sus leyes.

Las comisiones serán constituidas por acuerdo conjunto de los participantes. En el instrumento de creación se determinará la forma de integración, estructura y funciones.

A través de las comisiones se establecerán:

a) Las bases para la celebración de convenios, en el seno de las comisiones, conforme a las cuales se acuerden los ámbitos territoriales y de funciones respecto a la ejecución y operación de obras, prestación de

servicios públicos o realización de acciones en las materias indicadas en el primer párrafo de este apartado;

b) Las bases para establecer, coordinadamente por las partes integrantes de las comisiones, las funciones específicas en las materias referidas, así como para la aportación común de recursos materiales, humanos y financieros necesarios para su operación; y

c) Las demás reglas para la regulación conjunta y coordinada del desarrollo de las zonas conurbadas, prestación de servicios y realización de acciones que acuerden los integrantes de las comisiones.

H. Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para los Estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal.

1.3 ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES, SUJETOS, OBJETO, TASA, BASE GRAVABLE Y ÉPOCA DE PAGO (Seguridad Jurídica)

En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en el ámbito de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan del Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.

En tal condición, la primera obligación de la ley fiscal esta constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo, para en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder, o arbitrariedad de autoridad exactora.

Así los elementos constitutivos del tributo en términos generales son:

- **Sujeto Pasivo**. - La Ley debe identificar con toda precisión a la persona física o moral, destinataria causante del tributo.
- **Objeto**. - La ley hacendaria debe definir con la mayor exactitud posible todos los casos, cuales la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador de la contribución.
- **Tasa, cuota o tarifa**. - La norma jurídica-tributaria debe especificar claramente, ya sea en forma porcentual o numérica. La unidad aritmética o formula matemática que debe utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada contribución.
- **Base Gravable**. - La ley debe señalar de manera precisa y objetiva cual es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la contribución fiscal a satisfacer.
- **Época de Pago**. - La Ley debe señalar los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar las contribuciones que haya causado.

Cuando una ley fiscal establece con toda certeza y precisión los elementos de las contribuciones o tributos se evita en gran medida la posibilidad de que los órganos recaudadores o exactores, abusen arbitrariamente de los sujetos pasivos cobrando tributos al margen de la ley.

En estas condiciones, para respetar el principio de seguridad jurídica, se confiere al ciudadano contribuyente los medios de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública.

Para el Doctor Ignacio Burgoa, la seguridad jurídica es el requerimiento de toda sociedad moderna y libre para desenvolverse racionalmente, dando estabilidad a

los agentes productivos y certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes.⁸

El citado jurista precisa que la seguridad jurídica *in genere*, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Ley fundamental, se manifiesta como la subsistencia de diversos derechos subjetivos públicos individuales de los gobernados oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos. El Estado y sus autoridades deben desempeñar para cumplir dicha obligación, actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación que generen sea jurídicamente válida.⁹

Así pues, podemos inferir que la seguridad jurídica en materia tributaria implica un control no sólo de los actos que provienen de la autoridad que legisla, establece y fija la contribución, sino también, de los actos derivados de la que administra, la que aplica, recauda y destina los productos a los fines públicos, por lo que el particular queda sometido a la potestad tributaria del Estado, estimulado para que se produzca el cumplimiento espontáneo de las contribuciones a las que se encuentra sujeto.

En este sentido debemos señalar que el Poder Tributario que se ejerce en nuestro sistema de derecho tributario en cualquiera de sus niveles, (Federal, Distrito Federal ó Estatal) a través del Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales, no es absoluto, y está sujeto como medida de control a limitaciones establecidas en la propia Constitución General de la República.

Las limitaciones a que nos referimos tienen el carácter de Garantías Individuales, y constituyen derechos públicos subjetivos del gobernado frente al poder público y son en gran medida parte importante de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo.

⁸ Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa, México 1998, 33ª. Edición, p. 509

⁹ Burgoa Orihuela Ignacio, ob. Cit., páginas 504 y 505.

Por ello, es que cuando las garantías de los contribuyentes han sido violados por actos de la autoridad, se requiere de la existencia de medios legales de defensa que permitan la anulación, modificación o revocación de éstos actos, de ahí que en nuestra legislación se prevé la existencia del recurso de revocación ante la autoridad de jerarquía superior de la autoridad emisora del acto de molestia, el juicio de nulidad, y la vía de amparo ante el Poder Judicial de la Federación.

1.3.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política, establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la menara proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, aspecto es considerado la piedra angular del sistema tributario mexicano, pues constituye una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, toda vez que establece que no podrán ser gravados los contribuyentes si previamente las contribuciones no están previstas en la ley.

Lo anterior es así, tomando en consideración que sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al gasto público, y cuáles son sus derechos para hacerlos valer frente a los abusos del fisco, a este concepto se le llama legalidad tributaria.

Para el tratadista Héctor B. Villegas el principio de legalidad es un principio fundamental del derechos tributario sintetizado en el aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca”, inspirado en el tan conocido del derecho penal “*nullum crimen nulla poena sine lege*”.¹⁰

Este principio de legalidad se entiende en dos aspectos:

- A)** En su primer aspecto se traduce en la necesidad de establecer contribuciones exclusivamente a través de leyes, entendidas estas tanto en

¹⁰ Héctor B. Villegas; Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario; Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 8ª edición, 2002. p. 254

su aspecto material como formal, en atención al artículo 14 Constitucional segundo párrafo, principio que suele expresarse brevemente con el aforismo "*Nullum tributum, sine lege.*"

Que se refiere a que la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

B) En su segundo aspecto, las leyes que establezcan cargas fiscales deberán señalar expresamente los elementos y supuestos de la obligación tributaria, refiriéndose con ello a la necesidad de que toda ley debe hacer mención de los sujetos de las contribuciones, el objeto, la base, la tasa o tarifa, en este aspecto, tiene una íntima relación con el principio de seguridad jurídica analizado en párrafos precedentes.

Por ello, la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de abusos y confiscaciones.

La interpretación al principio de legalidad tributaria ha sido materia de análisis por el Pleno y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las tesis de jurisprudencia que a continuación se transcriben:

Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 173

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal,

por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación,
Tomo: CIII, Página: 1671

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL. Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que al carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.

Amparo administrativo en revisión 1833/49. Pérez de Barba Crescencia. 17 de febrero de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Nicéforo Guerrero. Ponente: Octavio Mendoza González.

“IMPUESTOS, PRINCIPIOS DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS. Al disponer el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido en la ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede al margen ara la arbitrariedad de las autoridades exactotas, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones

generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso en concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria: esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que van hacer, así como el sujeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "*nullum tributum sine lege*".

Finalmente, el mencionado principio se encamina, también, a que todo acto debe encontrarse debidamente fundado y motivado, es decir, que todo acto de procedimiento jurídico, debe tener su apoyo en una norma legal dictada con anterioridad al hecho, conforme a lo dispuesto con los artículos 14, 16, y 31 fracción IV Constitucionales.

Con base en los anterior, y tal y como lo cita Adolfo Arrijoa Vizcaino, en su libro de Derecho Fiscal, Gabino Fraga, citando a León Duguit, hace notar que: "... el llamado principio de legalidad consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada"¹¹.

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la establecida en el artículo 131, según el cual "El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el

¹¹ Arrijoa, Vizcaíno, Adolfo; ob. Cit, p.24

tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.”

En ese orden de ideas, el Ejecutivo, al enviar al Congreso de la Unión el presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida ya que de no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas cuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecida por una ley formal del Congreso.

Así pues, de acuerdo con el principio de legalidad, dicha facultad del Ejecutivo constituye, pues, una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, debido a razones de política económica que hacen indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

Podemos concluir que el Poder Ejecutivo que se encuentra constreñido a realizar los actos o actividades que la Ley le permite, solamente puede, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recaudar las contribuciones que se encuentren específicamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación y en las leyes reglamentarias de la propia Ley Federal Recaudatoria, sin omitir señalar que el Poder Ejecutivo no puede, bajo ninguna circunstancia, establecer o regular los elementos esenciales de las contribuciones fiscales en reglamentos, circulares, acuerdos u otros instrumentos similares.

1.3.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

A continuación se procede a realizar el análisis de la segunda limitación de la potestad tributaria del Estado, denominada principio de proporcionalidad.

Iniciaremos diciendo que, toda contribución debe ser proporcional y equitativa; al respecto, surge discusión sobre si se trata de una sola garantía que comprende

ambos aspectos o, por el contrario hay que otorgarles un trato diferenciado. Destacados fiscalistas consideran que es indebida la diferenciación que se hace al señalar individualmente al principio de proporcionalidad y por otro al principio de equidad, otros afirman exactamente lo contrario.

Considero que, respetando todas las opiniones emitidas en relación con estos principios, es conveniente analizarlos en forma separada.

El principio de proporcionalidad junto con el principio de equidad constituyen las dos máximas que sirven de fundamento para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario.

“El Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez a los ingresos obtenidos”.¹²

Aplicando esta definición a nuestro sistema tributario, podemos decir que el principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Este principio implica además que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos.

¹² Arrijo, Vizcaíno, Adolfo; ob. Cit, p.257

Asimismo, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Aparece vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad sino cualitativamente en correspondencia a los ingresos obtenidos.

Briseño Sierra, opina que “la proporcionalidad es un concepto matemático, que se emplea en sentido técnico”.¹³

Por ello se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan con base en tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior, corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor.

De igual manera este principio está vinculado además con el reparto equilibrado de las cargas tributarias del país, es decir, que éstas se distribuyan justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza existentes.

En apoyo a las anteriores afirmaciones y conceptos, resultan aplicables los siguientes criterios jurisprudenciales, sustentados por nuestro máximo tribunal en el país, que a su tenor literal expresan:

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Marzo de 1996, Tesis: P. XXXI/96, Página: 437.

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la

¹³ Briseño Sierra, Humberto; Derecho Procesal Fiscal Regimenes Federal y Distrital Mexicanos; Ed. Miguel Angel Porrúa, México, 2ª edición, 1990, p. 40.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad contributiva**. Lo anterior significa que para que un gravamen sea **proporcional**, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, Parte II, Página: 45.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegara a satisfacer, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción; es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuales son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la constitución general de la República. La asamblea constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1979, considero que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al

mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal, se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII, la constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8, que "todo español esta obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado; y en sus artículos 339 y 340 estatuyo que las contribuciones se repartían entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos, estas ideas de la constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente mas directo del artículo 31 de las constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones. 1) todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si estos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones, la antes mencionada constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones publicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos", es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual, la primera, de las siete leyes constitucionales de 1836, argüye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio

constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las bases de la organización política de la República mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4 del estatuto orgánico provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856, desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la constitución de Cádiz y de la constitución mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. el proyecto de la constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yañez y León Guzmán, sometió a la consideración del congreso constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio; el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por Unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado constituyente Espridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedo, definitivamente, como artículo 31 de la constitución de 1857. este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción mas, paso a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "art. 31, es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", el proyecto de constitución presentado por don Venustiano Carranza, al congreso constituyente de 1916-1917, conservo en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos

públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. la comisión integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque si a las dos primeras y el congreso constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciño, en todo; incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto, esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la constitución de 1917, esta concordé con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiro la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la federación mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyo la misma constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la constitución, que Italia los procura en su vigente ley fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad", estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también

la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.”

Así pues, es que se afirma que para que un gravamen sea **proporcional**, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, **guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo**, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

1.3.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

La tercera limitante del actuar tributario del Estado, está comprendida en el principio de equidad tributaria, y que se refiere en términos generales a la igualdad de los sujetos frente a la norma jurídica establecida.

“Como principio de imposición, la equidad va más allá del orden positivo. Representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia de las contribuciones. Como lo señala García Belsunce, es un concepto superior que, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo...”

... la equidad como garantía constitucional que opera en beneficio del contribuyente, podría ser invocada por éste si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una exacción irriantemente injusta”.¹⁴

Por otra parte, conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los

¹⁴ Héctor B. Villegas; Ob. Cit, páginas 275 y 276.

iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Así, el principio de equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Dentro de este contexto, el principio de equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

El Doctor Ignacio Burgoa, señala que un impuesto para que no sea considerado inconstitucional debe ser igual o equitativo, es decir, debe decretarse para todo individuo que se encuentre en la misma situación determinada que aquél grava y por ende no será equitativo un impuesto que deba pagar una persona que no se encuentre en la situación específica por el que fue creado".¹⁵

En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc., cuidándose tan solo, en acatamiento del ya analizado principio de proporcionalidad, de que las tarifas cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quién contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

¹⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio; ob. Cit. p. 253.

El principio de equidad tributaria ha sido interpretado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes criterios jurisprudenciales:

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice 2000, Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Tesis: 198, Página: 240

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes Públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice 2000, Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Tesis: 197, Página: 239

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.-

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes Públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

En este sentido, el principio de equidad tributaria se encuentra estrechamente vinculado con la igualdad de circunstancias a las que se encuentran afectos los contribuyentes, es decir, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto, derecho etc, que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera

igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

De lo anterior derivan entre otros los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

a) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

b) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

c) Sólo existirá desigualdad si produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

d) Para poder cumplir con este principio el legislador tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentando en bases objetivas la justificación del tratamiento diferente entre una y otra categoría.

En base a lo anterior podemos concluir que el principio de equidad se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

1.3.4 DIFERENCIAS ENTRE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EL PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Con base en los conceptos que se han desarrollado a lo largo de este apartado, en las opiniones de los distinguidos tratadistas citados y en las jurisprudencias

emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación invocadas, se está en condiciones de definir por separado los principios de proporcionalidad y de equidad, así como señalar las diferencias existentes entre ambas instituciones jurídicas.

La proporcionalidad puede definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función a su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada solo por algunas fuentes en particular.

Por su parte, la equidad se puede definir como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Partiendo de las anteriores definiciones, se estima que es factible señalar las siguientes diferencias entre estas dos importantes y debatidas máximas constitucionales, tal y como lo propone el maestro Adolfo Arrijoja en obra Derecho Fiscal:

- I. Mientras el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación; el de equidad

se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

II. El principio de proporcionalidad está vinculado con la economía general del país; en cambio, el de equidad, se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.

III. La proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto, que el principio de equidad, se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.

IV. El principio de proporcionalidad debe inspirarse en el criterio de progresividad; el de equidad, se basa siempre, en una noción de igualdad. La proporcionalidad persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.

V. La proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; la equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

VI. La proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravable; por el contrario, el principio de equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

VII. El principio de proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los gobernados; el de equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

VIII. Mientras que el principio de proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos; el de equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.

IX. Finalmente, cabe señalar que mientras el principio de proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el de equidad, solo aplica con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deban tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

El Poder Judicial de la Federación al realizar el análisis entre estos dos principios constitucionales precisa sus diferencias, al establecer el siguiente criterio jurisprudencial:

Séptima Época, Instancia: **Pleno**, Fuente: Apéndice 2000, Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Tesis: 255, Página: 302

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una

diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

1.3.5 PRINCIPIO DE VINCULACION AL GASTO PÚBLICO.

En la parte final del artículo 31, fracción IV, constitucional se encuentra el fundamento jurídico que obliga a los mexicanos a sufragar los gastos públicos al establecer: “Son obligaciones de los mexicanos; IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...”

Sin embargo ante la ausencia de un concepto de gasto público, tanto la doctrina como la jurisprudencia han tenido que interpretar el texto constitucional para así aclarar esta laguna:

Séptima Época, Instancia: **Sala Auxiliar**, Fuente: Apéndice 2000, Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Tesis: 228, Página: 272

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.- La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y

conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Al hacer este señalamiento, la carta magna ratifica en plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídica-tributaria, cuando se refiere a que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus ciudadanos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

Por ello, el destino de las contribuciones al gasto público es un requisito de validez constitucional de los tributos de acuerdo con la jurisprudencia definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al efecto se transcribe:

Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo III, Parte SCJN, Tesis: 470, Página: 341

GASTOS PUBLICOS. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Emilio Margáin, elabora su definición con base en las características que, a su juicio, debe reunir el gasto público. "Las características son las siguientes:

- a) Que la erogación sea hecha a través de la administración activa. (...)
- b) Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. (...)
- c) Que la erogación este prevista en el Presupuesto de Egresos. (...)
- d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. (...)

De acuerdo con las características antes señaladas, Margáin elabora la siguiente definición: "Por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto".¹⁶

Así, el gasto público está sujeto a diversas condiciones, por una parte las formales, que se refieren a la necesidad de estar consignada en el Presupuesto de Egresos la erogación correspondiente, y por otra las material que, se cubren en el momento en que la erogación se encuentre destinada a satisfacer necesidades que demanda la colectividad y que por su naturaleza, los gobernados no puedan o no deban cubrirlas, en relación directa al papel que desempeña cada Estado en particular.

¹⁶ Rodríguez Lobato, Raúl; Ob. Cit, páginas 103, 104 y 105.

CAPITULO 2.

LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA

El concepto de relación implica la pluralidad de personas y por lo que hace a la relación jurídica, ésta “consiste en la situación de unión en que se encuentran los sujetos acreedor y deudor y, por la cual el deudor se haya en la necesidad de ejecutar una prestación a favor del acreedor, quien a su vez, esté facultado para recibir y exigir esa prestación; por lo que se dice que es una relación de subordinación”¹⁷

El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de sumas de dinero, lo que induce a que una parte de los doctrinarios consideren esa obligación como el centro del derecho tributario, pasando a segundo plano otras exigencias que reconocen el mismo origen.

En efecto, hay situaciones en las que el legislador impone al contribuyente y aun a terceras personas, el cumplimiento de múltiples actos o abstenciones tendientes a asegurar y facilitar la determinación y recaudación de los tributos, motivando desacuerdos en la apreciación de sus vínculos con la obligación de pagar.

De esta forma tenemos que “una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye una obligación tributaria, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: la relación jurídico-tributaria (*rapporto giuridico d'imposta*), de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquélla una especie”.¹⁸

¹⁷ Martínez Alfaro, Joaquín; Teoría de las Obligaciones; Ed. Porrúa, México, 23ª edición, 1993, p 2.

¹⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Ed. Lexis Nesis, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 8ª edición, 2003, p. 425

2.1 CONCEPTO

Una vez que la potestad tributaria ha sido ejercida por el Poder Legislativo mediante la creación de contribuciones y se actualizan los supuestos jurídicos o situaciones contenidas en la ley, se generan obligaciones a cargo de los sujetos hacedores de las hipótesis legales contempladas en las disposiciones tributarias y derechos para exigir el cumplimiento de tales obligaciones.

Dino Jarach señala que “el tributo es una prestación pecuniaria objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria”.¹⁹

Por su parte Alfonso Cortina Gutiérrez expone que “en la relación jurídica tributaria sólo el Estado o una persona de derecho público pueden ser sujetos activos (...). Inversamente, en la obligación tributaria el sujeto pasivo es siempre un particular y no el Estado...”.²⁰

Este complejo de obligaciones y derechos nacidos a la luz de la legislación tributaria entre el Estado y los particulares se conoce como relación jurídica tributaria.

La relación jurídica tributaria es el concepto que engloba los elementos contenidos en las normas tributarias: sujetos, objetos, hechos imponible y hechos generadores, entrelazados en el momento de crearse situaciones jurídicas tributarias concretas.

Se considera que se evitarían equívocos si nos refiriéramos al concepto genérico de relación jurídico tributaria, como comprensivo de todo lo que es

¹⁹ Jarach, Dino. El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 3ª edición, 1996, páginas 11 y 12.

²⁰ Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria, Ed. Temis, México, 1993, p 13.

consecuencia de la actividad tributaria y manteniendo la tradicional expresión de “obligación tributaria”, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por la ley.

Por lo anteriormente expuesto podemos decir, “en conclusión, que la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”.²¹

2.1.2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Tal y como se desprende de lo expuesto, cuando hablamos de la obligación tributaria, nos referimos al deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo.

Dicho en otras palabras, la situación de sujeción del sujeto pasivo al sujeto activo por virtud del cual el primero debe desplegar a favor del acreedor una prestación determinada por ley, consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Las obligaciones jurídico tributarias se conocen como obligaciones *ex lege* al considerar como fuente de estas obligaciones exclusivamente a la ley, dejando de lado la voluntad de las partes, puesto que la obligación surge con la sola realización las normas tributarias:

El objeto de la obligación tributaria es la conducta, positiva o negativa, que ha de realizar el *solvens* a favor del acreedor para dar cumplimiento a la obligación. La conducta positiva puede consistir en dar o hacer, en tanto la abstención en un no hacer, tolerar o permitir.

²¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M, ob. Cit., páginas 428 y 429.

El objeto más importante es el de dar, el cual consiste en la entrega generalmente de una cantidad de dinero y por excepción de un bien distinto a éste, en tratándose de las contribuciones en especie. La relevancia del objeto de dar en la obligación tributaria radica en que de esta manera la Hacienda pública se allega de las cantidades necesarias para sufragar el gasto público, razón de ser de las contribuciones.

Por ello es que doctrinarios como Sergio Francisco De la Garza la llama relación jurídica tributaria sustantiva principal, y señala que “es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en qué consiste el tributo”²² ; sin embargo señala el maestro Raúl Rodríguez Lobato, que dicho autor confunde la obligación tributaria con la relación tributaria, pues señala que “la relación jurídica tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que aquéllas surgen por el solo hecho que el particular se dedique a una actividad gravada”²³

Por lo anterior se torna evidente que los conceptos de obligación tributaria y relación jurídica tributaria son distintos, pues, si consideramos que la presencia de una norma jurídica que en sí o por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella, es decir, mientras no se realice el supuesto normativo no existe obligación alguna, pero una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas.

Con el propósito de resumir lo expuesto, se concluye lo siguiente:

“1) La relación jurídico-tributaria, que es de derecho público, corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares –contribuyentes y terceros-, como consecuencia del ejercicio del poder tributario.

²² De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p.455

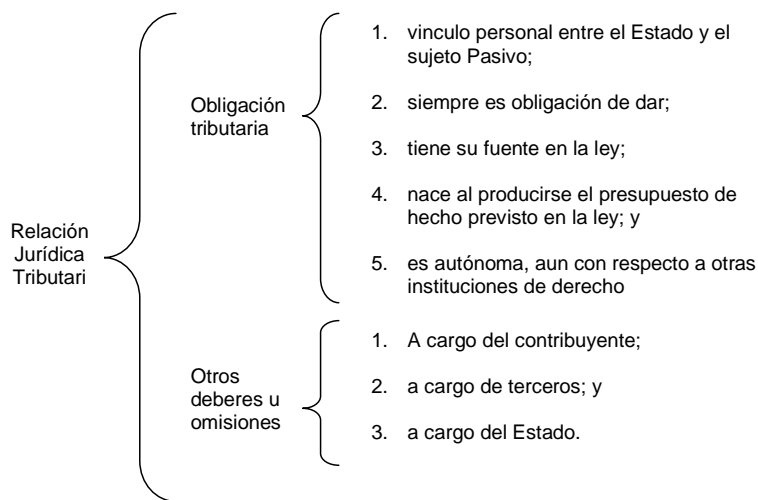
²³ Rodríguez Lobato, Raúl; Ob. Cit, p. 112

2) La obligación tributaria, que es parte de aquella:

- a) consiste en un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente;
- b) siempre es una obligación de dar sumas de dinero o cantidades de cosas;
- c) tiene su fuente en la ley;
- d) nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo); y
- e) presenta caracteres que permiten calificarla de autónoma, no solamente frente a las obligaciones del derecho privado, sino también con respecto de otras instituciones de derecho público, por corresponder a fenómenos propios y exclusivos de derecho financiero.

3) Los otros deberes u omisiones, establecidos con respecto al contribuyente o a terceros, tienen existencia paralela a la obligación tributaria, sin relación de subordinación.”²⁴

Para ilustrar lo anterior se elabora el siguiente cuadro sinóptico:



²⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M, ob. Cit., páginas 439 y 440.

2.2 EL HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR

En todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos, una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción, así pues, como se indicó previamente, la obligación tributaria nace por disposición de la ley, no obstante lo anterior, “para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria”²⁵

Es común confundir el hecho generador y el hecho imponible, por lo que resulta necesario precisar que se trata de dos conceptos diversos, pero que ambos pertenecen a un mismo fenómeno de la tributación, así pues, tenemos que “**el hecho imponible** es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, tasa, base tasa o tarifa; y el **hecho generador**, por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer”²⁶

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado llamar, hecho imponible.

Respecto al hecho imponible debemos de conceptualizarlo como el presupuesto de hecho que comprende todos los elementos necesarios para la

²⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa, Grupo Noriega Editores, 3ª edición, México 1988, p. 101

²⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. ob. Cit., p. 101

producción de un determinado efecto jurídico, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

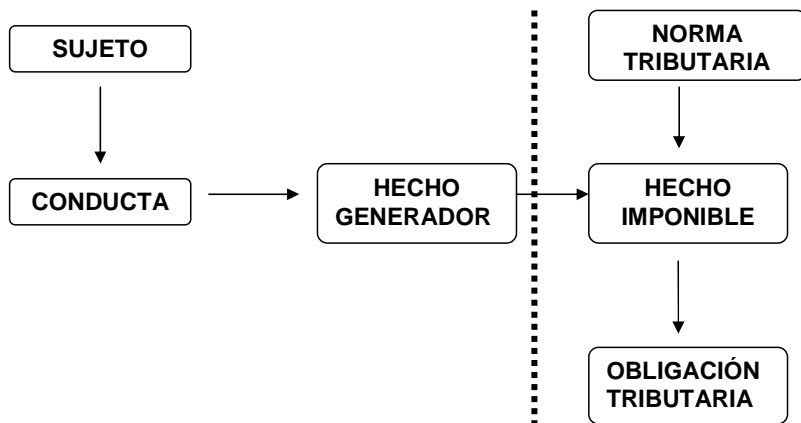
A) que en ausencia de una cualquiera de los elementos que concurren a formar parte del presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;

B) que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la casualidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido; y

C) que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto posible.

Tal y como hemos visto, concluimos que, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuyo realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.²⁷

Para ilustrar lo anterior se realiza el siguiente diagrama:



²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl; Ob. Cit, p. 120

2.3 DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL.

Como se explicó en el punto anterior, cuando la obligación tributaria se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir con el mandato impuesto, consistente generalmente en un dar; ahora bien para que esto suceda se requiere precisar cuál es el monto de la cantidad que debe enterarse al fisco.

Debemos considerar que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible sólo tenemos la certeza de que una obligación en abstracto ha nacido y de igual forma podríamos tener la seguridad de quienes don los sujetos obligados y quizá también la base del tributo y que tarifa podemos aplicar, sin embargo, aún y con todos estos elementos es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. A este acto se le denomina determinación fiscal.

“La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y a precisión de a deuda en cantidad líquida. Pugliese nos dice que a través de esta institución el estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.”²⁸

Podríamos definir a la determinación como “el acto u operación posterior al señalamiento de la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo, es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos”²⁹

²⁸ Rodríguez Lobato, Raúl; Ob. Cit, p. 121

²⁹ De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p.555

El procedimiento que conocemos actualmente como determinación se encuentra constituido por dos aspectos principales:

“...a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

b) Por otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.”³⁰

No pasa desapercibido el hecho de que algunos autores al referirse a la naturaleza de la determinación, algunos señalaban que ésta era de efecto declarativo (Giannini, tesis del efecto declarativo)³¹, mientras otros indicaban que era de efecto constitutivo (Allorio, tesis del efecto constitutivo)³², sin embargo se considera que no debe existir duda pues la propia legislación tributaria es clara al señalar que la obligación fiscal nace con la realización del hecho generador (la actualización del hecho imponible), y el crédito fiscal con el acto de la determinación, mismo que puede llevarse a cabo por el contribuyente (por regla general), por la autoridad (facultades de comprobación), o incluso se puede dar en forma mixta, esto es cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o sobre una base estimada o presunta.

2.3.1 CLASES DE DETERMINACIÓN

En nuestro sistema jurídico podemos señalar varias clases de determinación o liquidación, podemos utilizar el criterio que sigue el maestro De la Garza, dicho

³⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. ob. Cit., p. 108

³¹ De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p.558

³² Ídem. p.558

autor refiere que existen dos criterios: uno, según el sujeto que la realice y otro, según la base conforme a la cual se efectúe

Según estos criterios, podemos distinguir en primer lugar, las siguientes clases de determinación:

- La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo ordene la ley, cumpliendo así un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. “A esta forma de determinación la llaman los tratadistas “determinación por el sujeto pasivo”, “autodeterminación” (criticada por algunos, pero usada también por el TFF en algunas ocasiones) y “auto imposición”³³
- La determinación que realiza la autoridad administrativa, que generalmente se realiza con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena según lo determine la ley, no obstante dicha determinación se puede realizar incluso sin tal colaboración, en la doctrina se le conoce como determinación “de oficio” al contribuyente por parte de las autoridades administrativas.
- “La determinación de la base imponible, o aún de la cuota tributaria mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de “concordato” o “concordato tributario”.³⁴

En segundo lugar y siguiendo con el criterio antes señalado, encontramos otra clasificación realizada según la base a la cual se efectúe, esta distingue entre determinación “con base cierta”, y la determinación “con base estimada o presunta”.

- “La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y

³³ De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p.561

³⁴ Ídem., p.561

comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. **Se conoce con certeza el hecho y los valores imponibles.**³⁵

- Por otra parte la determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria (caso más frecuente), o sea el propio sujeto activo, determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas en la propia ley.

“Los autores realizan diferentes clasificaciones de los métodos de determinación. Algunos distinguen el método *presuntivo* del *estimativo*, otros diferencian al *objetivo* del *indicativo*, pero la realidad es que, por lo general, siempre concluiremos en los siguientes:”³⁶

A) EL MÉTODO OBJETIVO. Este método consiste en determinar el importe de la contribución a pagar, señalando una cuota o tasa, en razón del peso, medida, volumen, número o valor de la mercancía producida o enajenada. La mayor parte de los impuestos indirectos utiliza este método por ser más cómodo y sencillo.

B) EL MÉTODO INDICIARIO. Se basa en presunciones, toda vez que toma en consideración ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente para determinar con mayor o menor precisión su capacidad contributiva; o del objeto gravado para determinar su consumo.

Los principales métodos indiciarios son:

El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a utilizarse. De acuerdo con este método, se determinan las contribuciones por la autoridad fiscal, tomando en cuenta la potencialidad de la producción de la maquinaria y de la materia prima empleada, estimando la

³⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. ob. Cit., p. 105

³⁶ Idem., p. 106

producción en un periodo determinado, y sobre el volumen se aplica la cuota o tasa correspondiente, obteniéndose el importe a pagar.

- I. El método basado en el giro del negocio y del capital en él invertido. Según este método, la contribución a pagar está en función de cuál es el giro o actividad del negocio y del importe del capital invertido, y sobre esta base se le aplica la cuota o tasa correspondiente y se obtiene el importe de la contribución a pagar.
- II. El método basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza. En este método se determina el monto de la contribución a pagar, tomando en cuenta el nivel de vida del contribuyente, en función del gasto, lo cual determina su capacidad económica, que compulsado con lo declarado se verifica su veracidad.

C) EL MÉTODO DECLARATIVO. Este método consiste en obtener el importe de la contribución a pagar, según los datos que se obtengan de acuerdo con la declaración o manifestación que se presente. Los métodos declarativos más comunes son:

- I. El método declaración jurada, en el cual el contribuyente, al presentar su declaración, lo hace bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en la misma son ciertos. Existen dos formas de declaración jurada, la universal y la particular. La declaración jurada universal es la que se realiza en toda declaración que se presenta ante las autoridades fiscales. La declaración jurada particular es la que se realiza personalmente, ante la autoridad fiscal y previo requerimiento de que manifieste bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en su declaración son ciertos, apercibiéndolo de las sanciones en que incurrir las personas que se conducen con falsedad.
- II. El método declarativo con inspección de libros, otorga a las autoridades fiscales el derecho de exigir al contribuyente que exhiba

los libros de su contabilidad y la documentación comprobatoria de sus operaciones, a que está obligado, para verificar su debido cumplimiento y determinar, en su caso, las contribuciones omitidas e imponer las sanciones correspondientes.

- III. El método declarativo exigido al pagador o retenedor, es a cargo de un tercero, a quien la Ley le impone la obligación de retener o efectuar su cobro, en los pagos que hagan o en los que reciban, a los sujetos pasivos por deuda propia, imputándoles responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento, como es el caso de los patrones y fedatarios públicos. Procedimientos Establecidos en la Legislación Fiscal Federal para la Determinación, Liquidación o Cuantificación de las Contribuciones Nuestra Legislación Fiscal Federal establece en forma expresa dos clases de procedimientos para determinar, liquidar o cuantificar el importe de las contribuciones a pagar, y utiliza además, en forma implícita, los recomendados por la doctrina financiera, los cuales dependen de la naturaleza de cada contribución, sin hacer referencia a ellos en forma expresa o en términos declarativos.

CAPITULO 3.

EL PAGO COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES

Consideramos conveniente citar “en primer término la definición que da la Instituta de Justiniano y cuyo texto reza: “la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa según el derecho de nuestra ciudad” (Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura...).³⁷

El fin natural de toda relación obligacional consiste en proporcionar al acreedor la satisfacción de su interés mediante el cumplimiento de la conducta ofrecida por el deudor o en su defecto la indemnización de los perjuicios que el incumplimiento le ocasiona.

“La obligación se paga cumpliéndola, y por lo mismo si el objeto de la obligación consiste en dar una cosa, se paga dando la cosa; si es el objeto una prestación de hacer, se paga haciéndola y por último, si el objeto es de no hacer, se paga no haciendo, absteniéndose”³⁸

Una vez expuesto lo anterior, se comprende que en materia tributaria de igual forma el sujeto pasivo de la obligación fiscal debe satisfacer la prestación tributaria, el sujeto activo por su parte tiene como principal atribución, el poder exigir el cumplimiento de la obligación fiscal en los términos de la propia ley, y éste no puede renunciar al cobro de la prestación tributaria a cargo del contribuyente, es decir, en materia tributaria no puede existir la figura del perdón o remisión de deuda como existe en el derecho civil.

No obstante lo anterior, cabe señalar que en materia tributaria se ha creado otra figura, la cual no busca perdonar a los causantes el pago de los créditos fiscales, si no que no los hace exigibles a ellos, esta figura jurídica se conoce

³⁷ Martínez Alfaro, Joaquín; Teoría de las Obligaciones; Ed. Porrúa, México, 3ª edición, 1993, p 1.

³⁸ Gutiérrez y González, Ernesto; Derecho de las Obligaciones; Ed. Porrúa, México, 12ª edición, 1997, p 838.

como la exención, sin embargo en la presente investigación no se profundiza el análisis de dicha figura pues los puntos a tratar son diversos.

Así pues tenemos que al igual que en materia civil la obligación fiscal “se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación”.³⁹

En el Derecho Fiscal sólo son admisibles como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación o caducidad, en el presente trabajo hablaremos concretamente respecto del pago.

3.1 DEFINICIÓN Y FORMAS DE PAGO

De conformidad con su acepción jurídica clásica, “pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir”.⁴⁰

No debemos pasar por alto el hecho de que cuando hablamos del pago de tributos, éste debe ser entendido tanto en la acepción económica como en la jurídica, puesto que cuando se paga una contribución, debemos considerar que no sólo se está entregando una cantidad en dinero o en especie al fisco (acepción económica), sino también se está cumpliendo con la norma jurídica tributaria que prevé la obligación, a cargo del sujeto pasivo, de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva (acepción jurídica).

De igual forma se encuentra el Código Civil para el Distrito Federal que en su artículo 2062, señala lo siguiente:

³⁹ Rodríguez Lobato, Raúl; Ob. Cit, p. 167

⁴⁰ Arrijoa, Vizcaino, Adolfo; ob. Cit, p.518

ARTICULO 2062.- Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

Por lo anterior, podemos afirmar que, el pago es la ejecución de la prestación debida, que extingue la obligación además en la satisfacción de cualquier clase de prestación y no solamente la dineraria, pues pago equivale a cumplimiento.

Así pues es la forma por excelencia mediante la cual se extinguen las obligaciones que consiste en el cumplimiento efectivo de la prestación debida, sea esta de dar, hacer o no hacer (no solo se refiere a la entrega de una cantidad de dinero o de una cosa). Pago es el cumplimiento del contenido del objeto de una prestación.

En las obligaciones de hacer, queda liberado el deudor siempre que la prestación se vea afectada por un impedimento que la haga imposible de cumplir, impedimento que debe ser absoluto y perpetuo.

En las obligaciones de no hacer, se exime el deudor cuando el hecho o la conducta proviene de una conducta o un hecho legal o físicamente necesario, cuyas circunstancias obligan al deudor a no cumplir, sea a no abstenerse de ese comportamiento sin la participación de su voluntad, lo que se hace que se libere y se extinga la relación jurídica.

Podemos decir entonces, que en lo general son validos los principios esenciales de la institución en el derecho privado, para la materia tributaria, puesto que el pago "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades"⁴¹

⁴¹ De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p.596

Ahora bien, en cuanto a las formas de pago, el artículo 37 del Código Fiscal del Distrito Federal establece lo siguiente:

“ARTICULO 37.- El pago de un crédito fiscal podrá hacerse en efectivo, con cheque de caja o certificado, o en especie en los casos que así lo establezca este Código y demás leyes aplicables.

La Secretaría, aceptará otros instrumentos de pago diferentes a los señalados en el párrafo anterior, previo cumplimiento de los requisitos que se señalen en las reglas de carácter general que para tal efecto expida, mismas que deberán publicarse en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, o bien, cuando se cuente con la autorización que en cada caso emita la Secretaría.

Los pagos con cheque se recibirán salvo buen cobro. Se aceptarán también cheques distintos a la cuenta personal del contribuyente siempre y cuando el librador se identifique previamente a satisfacción de la autoridad, salvo cuando se trate de cheques de caja.

El cheque recibido por las autoridades fiscales deberá ser presentado al librado dentro de los quince días naturales siguientes al de su fecha y en caso de que no sea pagado por causas imputables al librador, dará lugar al cobro del monto del cheque, a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de la suerte principal y los accesorios que se hubieren generado a cargo del contribuyente.

Para tal efecto, la autoridad notificará al librador respectivo, para que dentro del plazo de tres días, contado a partir de aquél en el que surta efectos la notificación correspondiente, efectúe el pago a que se refiere el párrafo anterior, o acredite con las pruebas documentales procedentes que la falta de pago no le es imputable o presente escrito acompañando dichas pruebas.

Transcurrido el plazo señalado si no se obtiene el pago a que se alude en el párrafo anterior o el librador no demuestra que la falta de pago del título de crédito se produjo por causas ajenas a su voluntad, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada, el crédito fiscal y en su caso, los demás accesorios causados, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediera.

Quien pague créditos fiscales recibirá de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma pre llenada, así como los medios de comprobación fiscal de carácter electrónico, documentos y medios que deberán ser expedidos o generados, y controlados exclusivamente por la Secretaría, en tratándose de recibo oficial o forma pre llenada deberá constar la impresión original de la máquina registradora, y cuando se carezca de ella, deberá constar el sello de la oficina recaudadora y el nombre y la firma del cajero o del servidor público autorizado.

Tratándose de los pagos efectuados a través de las instituciones de crédito, el comprobante para el contribuyente deberá contener los requisitos que se establezcan en las reglas de carácter general a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en las que se regulará el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal y la forma de comprobar el pago de la obligación fiscal, tratándose de pagos realizados mediante transferencia electrónica, así como la fecha en que se tendrá por cumplida la misma.

En el caso de que el contribuyente haya realizado el pago de los créditos fiscales a su cargo con cheque o mediante transferencia electrónica, y el entero no aparezca reflejado en los sistemas de cómputo de la Tesorería, pero el título de crédito o el abono por transferencia electrónica se encuentre concentrado en las cuentas bancarias de la Secretaría, pero no abonado a la cuenta del contribuyente, procede se reconozca el entero realizado y se refleje en los registros de la Tesorería, debiéndose seguir el

procedimiento resarcitorio en contra de los funcionarios que resulten responsables.”

De lo anterior se desprende que nuestra legislación prevé las siguientes formas de pago:

- En efectivo, en moneda nacional; y
- Con cheque de caja o certificado.

En principio tenemos que en la materia tributaria se acoge a la postura civilista que señala que, se debe pagar el objeto mismo de la obligación, lo anterior es así, toda vez que el acreedor no puede verse obligado a recibir cosa diversa de aquella a la que tiene derecho, aún y cuando la cosa que se pretenda entregar fuera de mayor valor, así lo prevé el artículo 2012 del Código Civil para el Distrito Federal:

“ARTÍCULO 2012.- El acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra aun cuando sea de mayor valor.”

No obstante lo anterior, y como acontece con toda regla general, ésta también tiene su excepción, puesto que de igual forma existe la figura de la dación en pago, esta se origina cuando se da en pago una cosa diversa de aquella a que se está obligado, dicha situación de igual forma se encuentra prevista en el Código Civil citado, en su artículo 2095:

“ARTÍCULO 2095.- La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida.”

En materia tributaria de igual forma se presenta la figura de la dación en pago, ésta se encuentra regulada en el artículo 335 del Código Fiscal del Distrito Federal, mismo que señala lo siguiente:

“ARTICULO 335.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Distrito Federal, la Secretaría podrá autorizar la dación

en pago de bienes y servicios, ya sea para cumplir con las obligaciones fiscales a cargo del interesado o de un tercero.

La aceptación de bienes o servicios suspenderá provisionalmente, a partir de la notificación de la resolución correspondiente, todos los actos tendientes al cobro del crédito respectivo, así como la actualización de éste y sus accesorios. Si no se formaliza la dación en pago o el deudor no presta los servicios ofrecidos en el plazo y condiciones establecidos, quedará sin efecto la suspensión del cobro del crédito, debiendo actualizarse las cantidades desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Tratándose de bienes muebles o inmuebles, se aceptará el valor del avalúo practicado por las personas autorizadas o autoridad fiscal competente, en los términos de lo dispuesto por el artículo 22 de este Código.

En el caso de servicios, el deudor deberá promover que le sea adjudicada su contratación, en apego a la Ley de Adquisiciones para el Distrito Federal, debiendo prestar el servicio en un plazo máximo de 18 meses contados a partir de la resolución de aceptación de la dación en pago.

La dación en pago quedará formalizada y se tendrá por extinguido el crédito conforme a lo siguiente:

I. Cuando se trate de bienes inmuebles, a la fecha de la firma de la escritura pública en que se transmita el dominio del bien al Gobierno del Distrito Federal, que se otorgará dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la resolución de aceptación. Los gastos de escrituración y las contribuciones que origine la operación, serán por cuenta del deudor al que se le haya aceptado la dación en pago.

II. Tratándose de bienes muebles, a la fecha de la firma del acta de entrega de los mismos que será dentro de los cinco días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la aceptación.

En el caso de que resulte algún gasto por la entrega del bien, corresponderá al deudor del crédito fiscal cubrirlo, así como las contribuciones que en su caso se generen.

El plazo señalado en las fracciones I y II no será aplicable cuando el contribuyente hubiere ofrecido la entrega del bien mueble o inmueble en tiempo distinto al establecido en éstas, pero deberá formalizarse en los términos y condiciones previstos en las mismas, extinguiéndose el crédito fiscal al actualizarse dichos supuestos.

III. Respecto a los servicios, en la fecha que éstos sean efectivamente prestados. En caso de cumplimiento parcial se extinguirá proporcionalmente el crédito respectivo.

En el caso de propuestas de dación en pago de bienes muebles e inmuebles o servicios, ofrecidos para ser entregados en tiempo determinado, el tiempo aproximado de formalización o prestación, deberá estar relacionado con el tipo de bien o servicio ofrecido, que tratándose de estos últimos no deberá exceder de 18 meses, y se deberá garantizar el crédito fiscal, en cualquiera de las formas prevista en el artículo 30 del Código Fiscal del Distrito Federal.

Los bienes recibidos en dación en pago quedarán en custodia y administración de la Secretaría a partir de que ésta se formalice, a fin de que la misma, en su caso, los enajene por medio de licitación pública, subasta, remate o adjudicación directa, siempre que el precio no sea en cantidad menor a la del valor en que fueron recibidos, con adición de los gastos de administración o venta generados, excepto cuando el valor del avalúo actualizado sea menor, en cuyo caso éste será el precio mínimo

de venta, o bien los ponga a disposición de la autoridad correspondiente, con el objeto de incorporarlos en el inventario o registro respectivo.

La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago se emitirá en un término que no excederá de 30 días hábiles, cuando se haya integrado debidamente el expediente, de no emitirse la resolución en dicho término se tendrá por negada.”

Por lo anterior, podemos concluir que el pago, se puede dar en dinero o en especie, en materia tributaria el objeto de la contrición generalmente es en cantidades de dinero, sin embargo y como se ha visto que existe la dación en pago, esto es que la autoridad fiscal recibe en pago una cosa distinta.

3.1.1 PRINCIPIOS QUE RIGEN EL PAGO.

Identidad de Pago

Este principio consiste en que, el pago que se efectúe de manera forzosa cumpla con la prestación de que se trate la obligación y no se cumpla otra diversa, es decir, en la materia que nos ocupa, si la obligación fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otro tipo de bien.

Este principio se encuentra previsto en el numeral 2012 del Código Civil para el Distrito Federal, pues dispone que el acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra aun cuando sea de mayor valor.

Es de hacer notar que en materia tributaria, la excepción a este principio se encuentra prevista en la ley de la materia (dación en pago), puesto que las obligaciones tributarias son *ex lege*, situación que no acontece en el ámbito civil, pues en éste, la fuente de la obligación puede derivar de la ley, así como de la voluntad de las partes, pues prevalece el principio de la autonomía de la voluntad de las partes.

Indivisibilidad del Pago.

Otro principio es el de la indivisibilidad, el que consiste en que el pago por regla general no puede dividirse, es decir, puede ser de forma parcial, salvo pacto en contrario o disposición expresa de la ley.

En el artículo 2087 del Código Civil para el Distrito Federal señala lo siguiente:

“ARTICULO 2078.- El pago deberá hacerse del modo que se hubiere pactado; y nunca podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de ley.

Sin embargo, cuando la deuda tuviere una parte líquida y otra ilíquida, podrá exigir el acreedor y hacer el deudor el pago de la primera sin esperar a que se liquide la segunda.”

Por su parte el artículo 45 del Código Fiscal del Distrito Federal prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 45.- Las autoridades fiscales competentes, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos de los créditos fiscales, ya sea diferido o en parcialidades, sin que la duración total de los plazos autorizados para pagar exceda de cuarenta y ocho meses. Para estos efectos, los contribuyentes deberán pagar cuando menos el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

- a). El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se autorice el pago a plazos.
- b). Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se autorice el pago a plazos.

c). Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que se autorice el pago a plazos.

No procederá la autorización que refiere el párrafo anterior, tratándose de los créditos derivados de los Impuestos sobre Adquisición de Inmuebles, sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos y por la Prestación de Servicios de Hospedaje, de multas administrativas, así como a los provenientes de derechos, con excepción de los de Suministro de Agua.

Durante el plazo concedido se causarán recargos por concepto de financiamiento, que se calcularán sobre el saldo insoluto del crédito fiscal, a la tasa que establezca la Asamblea en la Ley de Ingresos.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, exigirán que se garantice el interés fiscal en relación al monto total del adeudo restante, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos en los términos del artículo 30 de este Código, cuando el contribuyente esté obligado a otorgar garantía.

Notificada la autorización de pago a plazos, el contribuyente deberá efectuar el pago de la primera parcialidad dentro de los cinco días hábiles siguientes en que surta efectos la notificación, en caso de incumplimiento se tendrá por desistido al contribuyente de su petición.

Tratándose de la autorización del pago a plazos en parcialidades, el saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades será el resultado de disminuir el pago efectuado conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo, del monto total del crédito fiscal.

Tratándose de la autorización del pago a plazos de forma diferida, el monto que se diferirá será el resultado de restar el pago efectuado conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo, del monto total del crédito fiscal.

El monto para liquidar el adeudo a que hace referencia el párrafo anterior, deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago especificada por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos.

La autorización a que se refiere este artículo, sólo podrá otorgarse por dos ocasiones respecto del mismo crédito fiscal.

En los casos en que el crédito fiscal esté controvertido, la autoridad fiscal, previa autorización de la Secretaría, podrá modificar dicho crédito, conviniendo con el contribuyente la forma de efectuar el pago del adeudo fiscal.”

Así se observa que en materia tributaria se prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales pueden autorizar el pago a plazos, de forma diferida o en parcialidades de las contribuciones de las cuales de omitió su entero.

Oportunidad del Pago.

Este principio establece que la obligación a cumplimentar debe ser cumplida en los plazos establecidos, en la materia tributaria dichos plazos se encuentran previstos en la ley, por lo que la que su cumplimiento se puede hacer efectivo aún en contra de la voluntad del obligado.

Para precisar lo anterior cabe señalar lo previsto en el artículo 39 del Código Fiscal del Distrito Federal:

ARTICULO 39.- Los créditos fiscales se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse dentro de los siguientes quince días a aquél en que se produzca el hecho generador.

Tratándose de los créditos fiscales determinados por las autoridades, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinación o sancionadoras, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación.

De lo anterior se aprecia que dicho numeral regula lo que conocemos como época de pago de las contribuciones, puesto que señala que los créditos fiscales se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, puesto que a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse dentro de los siguientes quince días a que se actualice el hecho generador.

Por otro lado señala que en tratándose de los créditos fiscales determinados por la autoridad en atención a sus facultades de comprobación (determinación o sancionadoras), éstos deberán pagarse o en su caso garantizarse junto con sus accesorios dentro de los 15 días siguientes a aquel en que surta efectos su notificación.

Así pues, resulta indispensable que la ley de forma expresa prevea la época de pago, pues de esta manera, por una parte, el contribuyente conoce el momento oportuno para cumplir con la obligación constitucional de contribuir con el gasto público, y por otra, el fisco después de transcurrido el plazo establecido, el crédito fiscal será exigible y en su momento podrá hacerse efectivo, utilizando el procedimiento administrativo de ejecución.

Espontaneidad del pago

Considerando el pago como un acto bilateral, pues se necesita del despliegue de una conducta tanto del deudor como del acreedor, ya que, esencialmente, el deudor debe pagar sin que el acreedor lo requiera y éste a su vez debe recibir el pago.

En materia tributaria el artículo 462 del Código Fiscal del Distrito Federal, señala que las obligaciones fiscales se cumplen espontáneamente a pesar de que el pago de éstas (salvo algunas excepciones), se realice fuera de los plazos señalados en la propia ley, resulta prudente citar el artículo de referencia:

ARTICULO 462.- No se impondrán multas cuando se cumpla en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados en este Código o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o por caso fortuito, así como cuando dicho cumplimiento sea con motivo de comunicaciones de las autoridades fiscales en las que se invite a los contribuyentes a solventar sus créditos fiscales. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en los casos siguientes:

- a) La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales;
- b) La omisión haya sido corregida por el contribuyente después que las autoridades fiscales hubiesen notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de la obligación fiscal de que se trate, y
- c) La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de los quince días siguientes al de presentación del dictamen del cumplimiento de obligaciones fiscales, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubiesen sido observadas en el dictamen.

Así las cosas, tenemos que lo correcto sería que las obligaciones fiscales se cumplieran de forma espontánea, sin embargo, en algunas ocasiones no acontece de esta manera, por lo que la ley prevé en el artículo 684 del código citado, que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hayan sido cubiertos en los plazos establecidos por la ley, por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Disponibilidad del pago.

Es de suma importancia mencionar ésta característica del pago, pues el pago que se realiza con una cosa ajena no es válido, en consecuencia no se extingue la obligación contraída, sin embargo, debemos distinguir si el pago realizado con cosa ajena es mediante un bien determinado o si es mediante un bien fungible.

Lo anterior es así, pues si el pago se realizó con una cosa ajena determinada, no existirá el pago como tal, pues como se mencionó el pago realizado con cosa ajena no es válido, no obstante lo anterior, si el pago se realiza con un bien ajeno fungible, como lo es el dinero, el pago será válido, puesto que los géneros no perecen y además no son reivindicables.

Así tenemos que excepcionalmente, en este último supuesto el pago que se realiza con cosa ajena resulta valido, pues la cosa ajena es fungible.

Lugar del pago.

Finalmente este principio del pago resulta de igual forma importante, ya que, “como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio; sin embargo, el fisco, a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora correspondiente”⁴²

La situación anterior se encuentra plasmada en los artículos 328 y 329 del Código Fiscal del Distrito Federa, mismos que señalan lo siguiente:

ARTÍCULO 328.- Los servicios de tesorería a que se refiere este Capítulo, serán prestados por:

⁴² Rodríguez Lobato Raúl. Ob. Cit. p. 171

I. La Secretaría y las distintas unidades administrativas que la integran, y

II. Los auxiliares a que se refiere el artículo siguiente.

ARTÍCULO 329.- Son auxiliares de la Secretaría:

I. Las unidades administrativas de las dependencias de la Administración Pública del Distrito Federal expresamente autorizadas por la Secretaría para prestar estos servicios;

II. Las sociedades nacionales de crédito y las instituciones de crédito, autorizadas por la Secretaría;

III. Las unidades administrativas de los Órganos Locales de Gobierno, de la Comisión y de las Entidades de la Administración Pública Paraestatal, Local y Federal, encargadas del manejo y administración de recursos presupuestales, y;

IV. Las personas morales y físicas legalmente autorizadas. La autorización deberá de ser publicada en la Gaceta Oficial del Distrito Federal.

La Secretaría conservará, en todo caso, la facultad de ejercer directamente las funciones que desempeñen los auxiliares.

Así tenemos que, el fisco local bajo el amparo de los artículos anteriores, ha autorizado a diversas instituciones de crédito (bancos) y centros comerciales a recibir el pago de contribuciones, por lo que el lugar de pago ya no es sólo la oficina recaudadora correspondiente, sino que existen diversos lugares en los que se puede realizar, lugares que se encuentren previamente autorizados por la autoridad.

3.1.2 EFECTOS DEL PAGO

En lo que respecta al pago, "Mayolo Sánchez Hernández, dice que, se entiende por tal la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido (art 2026 del Código Civil para el Distrito Federal"⁴³, por lo que se considera que el principal efecto del pago es la extinción de la obligación contraída.

El buen pago, que es aquél que cumple con los requisitos, produce los siguientes efectos: liberatorio respecto al deudor, satisfactorio con relación al acreedor y extintivo en cuanto al vínculo jurídico.

En aquellos casos en que un tercero paga sin representación del deudor, se produce el efecto satisfactorio del crédito pero no produce el efecto liberatorio del deudor, ya que la obligación se extingue entre el acreedor y deudor, pero establece una relación entre el deudor y el pagador en virtud de la subrogación y éste adquiere el derecho de crédito del acreedor, lo que viene a legitimar a la tercera persona pagadora.

El pago debe hacerse en el tiempo y lugar convenido. Para que una conducta de pago se tenga como buena y capaz para surtir los efectos, debe ajustarse también a las estipulaciones de tiempo y lugar convenidos en el documento en que se hizo constar la obligación.

La obligación debe cumplirse en el lugar designado en el contrato y si no se ha convenido debe hacerse en el domicilio que el deudor tenga en el momento del pago, salvo que la naturaleza de la obligación haga que no sea necesario pactarlo e imposible de cumplirlo en el domicilio del deudor, como es el caso de la pintura de una casa, lo que debe hacerse necesariamente donde está ubicado el bien.

⁴³ Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal I. Ed. Iure Editores. México 2007, 6ª edición, p. 159

La doctrina llama a la primera, designación por voluntad y a esta última la denomina designación por naturaleza. En caso de que no se dé la designación por voluntad ni la designación por naturaleza y se trata de entregar o dar cosa especificada en sus características, el pago debe hacerse en el lugar donde ésta estaba al momento de constituirse la obligación.

3.1.3 LOS DIFERENTES TIPOS DE PAGO

Pago Provisional

El pago con el adjetivo provisional se refiere a que “se realiza con el efecto interino, hecho interinamente, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien que hace a cuenta del impuesto usado total o definitivo; este último que por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante o bien al impuesto anual aplicable al contribuyente. Por lo anterior los pagos provisionales se deducen del impuesto causado total o definitivo.”⁴⁴

En materia tributaria, durante un ejercicio fiscal se realizan enteros al fisco conforme a reglas de estimación previstas en ley, no obstante al final del ejercicio el contribuyente debe presentar la declaración anual, así derivado de dicha declaración, se entera al fisco la diferencia que resulte del total de las actividades en el año o bien se puede tener lo que se denomina saldo a favor.

Pago Definitivo

En este tipo de pago en principio se acepta tal cual la autodeterminación, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de comprobación del fisco.

“Coincidimos con Gregorio Sánchez León, respecto a que por nuestra parte, consideramos que el pago definitivo por autodeterminación no sujeta a verificación casi no existe, principalmente en nuestra legislación fiscal federal.

⁴⁴ Carrasco Iriarte Hugo. Ob. Cit. , p. 159

En efecto, opinamos que existen más bien dos modalidades en el pago definitivo: una cuando la autodeterminación puede estar sujeta a verificación, que es el caso más frecuente, y la otra cuando no lo está.”⁴⁵

Pago liso y llano

Este pago es el que se efectúa por el *solvens* sin objeción de ninguna naturaleza, sin embargo, éste puede ser debido o indebido.

El pago debido “se presenta cuando el contribuyente paga al fisco correctamente las cantidades que adeuda, en los términos de las leyes aplicables sin objeciones o reclamaciones de ninguna especie. Evidentemente esta hipótesis aparte de constituir la situación ideal dentro de la relación jurídico tributaria, representa la forma idónea de extinguir un tributo, puesto que se trata de aquellos casos en que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales. Por lo tanto en el oportuno y debido cumplimiento, el tributo automáticamente se extingue”.⁴⁶

El pago indebido se analizará con posterioridad; ahora bien y no obstante lo anterior es de hacer notar que el hecho de que un particular pague en forma lisa y llana una deuda, no significa que el deudor consienta el crédito pagado, pues pretender lo contrario sería como hacer nugatorios los medios de defensa con que cuentan los gobernados ante los actos de autoridades.

Pago extemporáneo

Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente paga al fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeción ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables.

⁴⁵ Carrasco Iriarte Hugo. Ob. Cit. , p. 163

⁴⁶ Arrijoa, Vizcaino, Adolfo; ob. Cit, p. 450

Así pues, “dentro de este contexto y aún cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacer notar que para que se tenga extinguida la obligación debe cubrirse además de la cantidad adeudada los recargos y sanciones que procedan por la extemporaneidad en el pago.”⁴⁷

Pago a Plazos

Con esta forma de pago se pretende facilitara los contribuyentes el pago de obligaciones exigibles, ya sea difiriendo la fecha de pago, lo que conocemos como “pago diferido”, o en su defecto fraccionando el momento del mismo, lo que se conoce como el “pago en parcialidades”.

El artículo 45 del Código Fiscal del Distrito Federal prevé esta clase de pago, pues el mismo señala lo siguiente:

“artículo 45.- Las autoridades fiscales competentes, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos de los créditos fiscales, ya sea diferido o en parcialidades, sin que la duración total de los plazos autorizados para pagar exceda de cuarenta y ocho meses. Para estos efectos, los contribuyentes deberán pagar cuando menos el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

- a). El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se autorice el pago a plazos.
- b). Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se autorice el pago a plazos.
- c). Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que se autorice el pago a plazos.

⁴⁷ Carrasco Iriarte Hugo. Ob. Cit. , p. 164

No procederá la autorización que refiere el párrafo anterior, tratándose de los créditos derivados de los Impuestos sobre Adquisición de Inmuebles, sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos y por la Prestación de Servicios de Hospedaje, de multas administrativas, así como a los provenientes de derechos, con excepción de los de Suministro de Agua.

Durante el plazo concedido se causarán recargos por concepto de financiamiento, que se calcularán sobre el saldo insoluto del crédito fiscal, a la tasa que establezca la Asamblea en la Ley de Ingresos.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, exigirán que se garantice el interés fiscal en relación al monto total del adeudo restante, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos en los términos del artículo 30 de este Código, cuando el contribuyente esté obligado a otorgar garantía.

Notificada la autorización de pago a plazos, el contribuyente deberá efectuar el pago de la primera parcialidad dentro de los cinco días hábiles siguientes en que surta efectos la notificación, en caso de incumplimiento se tendrá por desistido al contribuyente de su petición.

Tratándose de la autorización del pago a plazos en parcialidades, el saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades será el resultado de disminuir el pago efectuado conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo, del monto total del crédito fiscal.

Tratándose de la autorización del pago a plazos de forma diferida, el monto que se diferirá será el resultado de restar el pago efectuado conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo, del monto total del crédito fiscal.

El monto para liquidar el adeudo a que hace referencia el párrafo anterior, deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago

especificada por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos.

La autorización a que se refiere este artículo, sólo podrá otorgarse por dos ocasiones respecto del mismo crédito fiscal.

En los casos en que el crédito fiscal esté controvertido, la autoridad fiscal, previa autorización de la Secretaría, podrá modificar dicho crédito, conviniendo con el contribuyente la forma de efectuar el pago del adeudo fiscal.”

De lo anterior es claro que en el numeral de referencia se establece que las autoridades fiscales a petición de los contribuyentes, podrán, si así procediera, autorizar el pago a plazos de los créditos fiscales ya sea diferido o en parcialidades.

Pago Indebido

El Doctor Gutiérrez y González al referirse a lo relacionado con el pago de lo indebido nos dice:

“ES LA ENTREGA INDEBIDA DE UNA COSA CIERTA, POR ERROR FORTUITO, O PROVOCADA POR UN TERCERO, IGNORÁNDOLO EL QUE SE BENEFICIA CON EL ERROR.”

El pago de lo indebido se refiere de manera exclusiva a prestaciones de cosas ciertas, en donde no hay causa que lo justifique, así lo refiere el Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 1883:

“ARTICULO 1,883.- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa prestación; si procede de buena fe, sólo debe pagar lo equivalente al enriquecimiento recibido.”

De lo anterior podemos decir que el pago de lo indebido es una especie del enriquecimiento sin justa causa que se presenta cuando sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir la supuesta obligación.

Todo pago presupone la existencia de una deuda; si ésta no existe, la entrega no tiene razón jurídica de ser y debe ser restituida. Tal devolución es conocida como repetición de lo indebido. Esto puede ocurrir en tres hipótesis:

- 1.- Cuando no hay deuda, sea por que la deuda nunca existió o por que habiendo existido ya había sido extinguida por rescisión, nulidad, pago u otra causa;
- 2.- Cuando el deudor paga a persona distinta de su acreedor; y
- 3.- Cuando el acreedor recibe el pago de persona distinta de su deudor.

En tales supuestos, técnicamente ocurre un enriquecimiento sin causa del *accipiens*, pues éste obtiene un incremento patrimonial, con cargo al que efectúa la entrega de la cosa, el *solvens*, quien experimenta una pérdida de bienes que no tiene causa jurídica (no hay deber de pagar, la entrega no está justificada por la norma de derecho).

De lo expuesto respecto al pago de lo indebido, se desprenden los siguientes:

- a) Entrega de una cosa cierta: la prestación que se hace de un cuerpo cierto, y no una prestación de hacer ni una abstención, sólo la transferencia de un cuerpo cierto;

b) Que la cosa no se deba: La entrega que se haga de la cosa no debe tener causa que explique su entrega y la posterior indemnización conforme a la ley.

La entrega es indebida cuando no existe un vínculo jurídico entre el que paga y el que recibe el pago, ya sea porque 1) no hay deuda, 2) El deudor paga a persona diversa a su acreedor, 3) El acreedor recibe el pago de persona diversa de su deudor sin que el *solvens* hubiera querido gestionar negocios ajenos o hacer una liberalidad.

c) La entrega se hace por error fortuito del que se empobrece y del que se enriquece económicamente: El que hace la entrega indebida debe estar bajo la falsa creencia de que debe la prestación, y también debe encontrarse en ese estado psicológico el que recibe la prestación, pues de no ser así, y el error del que hace la entrega fuera inducido, por quien recibe el pago, por dolo, o mantenido por mala intención, entonces ya no se estaría en presencia de un pago de lo indebido, sino que se caería al campo de los hechos ilícitos civiles y penales.

En efecto, si una persona hace a otra una entrega indebida y ésta sabe que no tiene derecho a esa prestación, está cometiendo sin duda un hecho ilícito al aprovecharse del error en que la otra parte se encuentra, ello por lo que hace al aspecto y ámbito civil, y en el campo del Derecho penal caería en la hipótesis de un delito de fraude, y se tipificaría la hipótesis prevista en el artículo 356, primer párrafo del Código Penal para el Distrito Federal cuando dice:

“Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido”.

En consecuencia, se precisa que tanto el que da, como el que recibe, estén sobre un supuesto de buena fe, y que el error por lo mismo sea fortuito, salvo el caso de que el error sea provocado por tercero con desconocimiento de quien se beneficie con dicho error.

Si el que hace la entrega o pago de lo indebido es llevado al error, o mantenido en él, pero no por quien se enriquece económicamente, ya que éste debe permanecer en un estado de buena fe, o buena intención como ya explicó, sino que el error sea generado por un tercero, entonces, se mantiene viva la figura jurídica, y si el que se enriqueció debe indemnizar a quien se empobreció, ello se debe a una ausencia de causa, que genera una responsabilidad objetiva.

Finalmente no se debe pasar por alto los efectos del pago de lo indebido pues éstos varían según que el *accipiens* (quien recibe el pago) obre de buena o de mala fe:

a) Buena fe. Si recibe la cosa porque cree tener derecho a ella sólo debe restituir “lo equivalente al enriquecimiento recibido” (artículo 1883 del Código Civil para el Distrito Federal).

El que de buena fe hubiere aceptado un pago indebido de cosa cierta y determinada, sólo responderá de los menoscabos o pérdidas de ésta y de sus accesiones en cuanto por ellos se hubiere enriquecido. Si la hubiere enajenado, restituirá el precio o cederá la acción para hacerlo efectivo (artículo 1887 del Código Civil para el Distrito Federal); y

b) Mala fe, En cambio, el que recibe de mala fe, a sabiendas de que no tiene derecho a la cosa entregada, queda sujeto a una reparación total de los daños y perjuicios que cause: “Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa prestación” (artículo 1883 del Código Civil para el Distrito Federal).

De igual forma se debe abonar el interés legal cuando se trate de capitales, o los frutos percibidos y los dejados de percibir de las cosas que los produjeren. Además, responderá de los menoscabos que la cosa haya sufrido por cualquier causa y de los perjuicios que se irrogaren al que la entregó, hasta que la recobre. (Artículo 1884 del Código Civil para el Distrito Federal).⁴⁸

⁴⁸ Bejarano Sánchez Manuel. Obligaciones Civiles. Ed. Oxford, México 2000, p.160

Ahora bien, Adolfo Arrijo Vizcaíno manifiesta que “esta situación se presenta cuando el contribuyente le paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidades dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente, no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan.”⁴⁹

Por lo anterior es que en el Código Fiscal del Distrito Federal en su artículo 49, se contempla para esta hipótesis la figura de la devolución del pago de lo indebido, en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeuda o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad competente la devolución de las cantidades que correspondan, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.

No obstante lo anterior, aún queda en el aire, la idea principal del presente trabajo, pues el pago que se realiza conforme a una ley vigente y que con posterioridad se declara la inconstitucionalidad de dicha ley, no puede considerarse como indebido, pues éste se realizó en un tiempo determinado conforme a una ley positiva vigente, por lo que este tipo de pagos no reúnen los elementos necesarios para que se puedan considerar como indebidos.

3.1.4 DIFERENCIAS ENTRE EL PAGO DE LO INDEBIDO Y EL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA.

Comenzaremos nuestro con una tesis de un Tribunal Colegiado, con la cual se cubre prácticamente el punto.

⁴⁹ Carrasco Iriarte Hugo. Ob. Cit. , p. 174

PAGO DE LO INDEBIDO. DIFERENCIA CON EL ENRIQUECIMIENTO ILEGÍTIMO O SIN CAUSA. Conforme al artículo 1882 del Código Civil del Distrito Federal, para que se actualice el "enriquecimiento ilegítimo" o "sin causa", debe determinarse la relación que existe entre el enriquecimiento y el empobrecimiento, lo que lleva a analizar, como elementos lógicos de la acción, los siguientes: **1. Que haya empobrecimiento de un patrimonio; 2. Que exista enriquecimiento de otro; 3. Que medie relación de causa a efecto entre el primero y el segundo; y 4. Que no exista una causa jurídica que justifique ese desplazamiento patrimonial.** esto es atendiendo al principio de que el provecho obtenido por las partes no puede autorizar a ninguna de ellas a quejarse de haber enriquecido a la otra por un acto de su libre y espontánea determinación; por otra parte, respecto al pago de lo indebido debe estarse a lo dispuesto en el artículo 1883 del ordenamiento jurídico invocado, que establece que "Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene la obligación de restituirla ...", de donde se desprende que "el pago de lo indebido", contenido en el libro cuarto, primera parte, título primero, capítulo III, que se refiere al enriquecimiento ilegítimo como fuente de las obligaciones, se constituye en especie de este último, con características propias, las que se traducen en que, mientras para que se actualice el enriquecimiento ilegítimo no debe existir una causa jurídica que justifique el desplazamiento patrimonial, atento al principio de que el provecho obtenido por las partes no puede autorizar a ninguna de ellas a quejarse de haber enriquecido a la otra por un acto de su libre y espontánea determinación, el pago de lo indebido descansa en la existencia de una obligación o causa, y en un error de hecho o de derecho sobre el cumplimiento de dicha obligación, quedando comprendido dentro de dicho concepto, además del de ausencia de la deuda, el de la obligación extinguida y el del débito ilícito.

Por lo anterior se concluye lo siguiente:

Una causa por la que se confunde el pago de lo indebido con el enriquecimiento sin causa, es porque el primero es una especie del segundo, el pago de lo indebido, en si es una fuente autónoma de obligaciones separada del enriquecimiento ilegítimo.

No olvidemos que la jurisprudencia ha impuesto otro requisito de procedencia enriquecimiento ilegítimo, además de los establecidos en la ley.

Las autoridades fiscales de igual forma se encuentran obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente, y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, es decir, es una obligación consistente en un dar conforme a la fracción III del artículo 2011, del Código Civil para el Distrito Federal, que se refiere a la restitución de cosas ajenas.

En el Código Civil Para el Distrito Federal, de igual forma encontramos en su capítulo III, lo que debemos entender por pago de lo indebido (artículo 1883), pero también se hace evidente como ya se expuso, la existencia de la figura del enriquecimiento ilegítimo o sin causa (artículo 1882), se considera prudente citar las definiciones que prevé dicho código:

“Artículo 1882. El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.

Artículo 1883. Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.”

Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa

prestación; si procede de buena fe, sólo debe pagar lo equivalente al enriquecimiento recibido.”

Así tenemos que, por un lado, el que paga indebidamente una cantidad, tiene el derecho de que lo que pagó le sea **restituido**; por su parte, el que sin causa se enriquece en detrimento de otro se encuentra obligado a **indemnizarlo** en la medida que se enriqueció.

Tal pareciera que al hablar del pago de lo indebido y del enriquecimiento sin causa, nos referimos al mismo hecho, sin embargo ambas figuras son diferentes, no obstante ambas se presenten cuando, sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir la supuesta obligación.

Para robustecer lo anterior, es preciso indicar los elementos que constituyen un enriquecimiento ilegítimo o sin causa, mismos que son los siguientes:

- Enriquecimiento de un persona;
- Empobrecimiento de otra;
- Relación entre el empobrecimiento y el enriquecimiento;
- Ausencia de causa.

De igual forma es necesario, precisar los elementos que dan origen al pago de lo indebido, estos son los que a continuación se listan:

- Ausencia del vínculo jurídico (objetivo y subjetivo);
- Prestación (dar, hacer o no hacer);
- *Animus Solvendi*;
- Error en el pago por parte del *solvens*.

Por lo anterior es claro que, aunque el pago de lo indebido y el enriquecimiento sin causa pueden parecer figuras con mucha similitud, lo cierto es que existen grandes diferencias pues, en el enriquecimiento ilegítimo o sin causa, la

obligación que nace por la actualización de dicha figura es la de indemnizar a quién se ha empobrecido; por su parte la obligación que se origina por recibir un pago de lo indebido es la de restituir lo recibido a aquel que lo entregó por error; no obstante lo anterior, es de señalarse que tanto en el pago de lo indebido como el enriquecimiento ilegítimo, lo que prevalece en ambos supuestos es un principio de equidad, que presupone que nadie puede aprovecharse de otro sin que medie justa causa.

CAPTULO 4

EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU CONSECUENCIA.

4.1 CONCEPTO

El pago de la obligación extingue ésta, siempre y cuando reúna los requisitos subjetivos, objetivos, formales y temporales; ante la alteración de alguno de ellos, el pago no se configura como ese cumplimiento de lo debido.

Al realizar la entrega de ciertos bienes con la intención de cumplir una obligación suele suceder que dicha entrega va más allá de su objetivo, como en el caso en que se otorga una cantidad superior a la debida o, simplemente no había lugar a la entrega, supuestos que llevan a la figura conocida como “pago de lo indebido”.

Debe precisarse que si el pago está referido exclusivamente a la entrega de la cosa o cantidad debida, estrictamente hablando el término pago de lo indebido resulta incorrecto, por lo que con toda propiedad deberá aludirse a la entrega de lo indebido, ya que se paga lo que se debe. En materia tributaria, el Código Fiscal del Distrito Federal, refiere éste dentro del artículo 49 en relación con el efecto que tiene, el derecho que surge para el contribuyente o sujeto pagador a la devolución o restitución de la cantidad que el Fisco ha recibido sin existir una obligación que la justifique.

La importancia de la figura en estudio deriva del principio de equidad, principio general de derecho que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro. Manuel Bejarano Sánchez, al comentar la justificación de este principio señala: “En las relaciones humanas priva la ley del egoísmo: el servicio desinteresado y la liberalidad son insólitos, por lo cual deben ser expresos y comprobables. Por regla general, nadie se desprende de sus bienes o presta servicios a otro sin haber recibido algo a cambio, sin esperar recibirlo o sin tener una obligación legal de hacerlo. Por ello, toda transmisión de bienes o

servicios debe tener fundamento en una disposición general (la Ley) o particular (un acto jurídico) que la imponga, justifique o explique.⁵⁰

En materia tributaria, además de la equidad que justifica la devolución del pago de lo indebido, el principio de legalidad que la rige obliga a que todos los actos que se realicen en relación con los tributos se encuentren ajustados a la ley de la materia; en consecuencia, si se realiza un pago que no tenga fundamento legal o justificación, éste es improcedente y por lo tanto el Erario no tiene por qué percibirlo.

El Código Fiscal del Distrito Federal no regula como tal el pago de lo indebido, sino más bien su consecuencia, la devolución o restitución que debe hacerla autoridad tributaria, así pues el referente obligado para el estudio de ésta figura es el Código Civil párale Distrito Federal, dada la suplencia que el propio Código tributario admite del derecho común.

Como se enunció en los capítulos precedentes, el Código Civil del Distrito Federal señala que cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla, de esta forma tenemos que el pago de lo indebido es la entrega que por error realiza el *solvens*, con el propósito de cumplir una obligación, al *accipiens*, quien debe restituir lo que ha recibido ante la inexistencia de la deuda.

El pago de lo indebido sólo tiene lugar en los supuestos de entrega por error.

En materia tributaria existe un caso semejante al pago de lo indebido, pero que no requiere del error por parte del contribuyente deudor, **éstos son los pagos que se realizan en cumplimiento de un acto administrativo por el que se determina un crédito tributario, al que posteriormente recae una declaración de nulidad.**

⁵⁰ Bejarano Sánchez Manuel. Obligaciones Civiles. Ed. Harla, México 1991, p. 199

En este supuesto no se requiere error en el pago, ya que la devolución o reintegro tendrá su justificación en el hecho de que el reconocimiento de la nulidad acarrea el establecimiento del statu quo ante, lo que implica la restitución de las prestaciones realizadas en virtud del acto anulado.

No obstante lo anterior, no hay que perder de vista que el presente trabajo de tesis versa respecto de la devolución de las contribuciones que con posterioridad a su entero, se declara la inconstitucionalidad de la norma que les dio origen.

Es decir, los créditos fiscales determinados por la autoridad en los que se decreta su nulidad, así como las calidades pagadas en demasía por el contribuyente, deben tener un procedimiento distinto, tratándose de su devolución, pues se trata de cuestiones distintas a las que se originan como consecuencia de lo anterior y la devolución que nace de una ejecutoria de amparo.

4.2 LA DEVOLUCIÓN COMO EFECTO DEL PAGO DE LO INDEBIDO.

La devolución puede entenderse como la acción de restituir a una persona algo que en un principio era suyo. La devolución del pago de lo indebido consiste en restituir a una persona ya sea contribuyente, responsable solidario o sustituto, una cantidad que pagó por error ya sea porque no la debía, porque fue exigida por la autoridad de forma equivocada o en caso de tener dicha obligación pagó de más a la autoridad fiscal.

La devolución o repetición es el principal efecto del pago de lo indebido, no obstante, no es el único que en materia tributaria redonda en la obligación por parte del Erario de devolver cantidades indebidamente percibidas.

La devolución en materia tributaria es la figura jurídica que, por un lado otorga al *solvens* el derecho a que le sea devuelta una cantidad de dinero que entregó por error o por una mala exigencia de la autoridad tributaria al Fisco, y por el

otro, señala la obligación tributaria a cargo del Estado o *accipiens* de devolver las cantidades de dinero que indebida o ilegalmente percibió.

La devolución, repetición o reembolso, como también se conoce, se encuentra regulada en el artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal del Distrito Federal, a propósito de los derechos y obligaciones de los contribuyentes. En esta norma convergen tanto las disposiciones sustantivas de la materia, como las adjetivas que rigen el procedimiento de devolución de cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

El tema a discusión en el presente trabajo es el derecho a la devolución que surge cuando un contribuyente que habiendo pagado una contribución, la impugna por medio de la interposición de un juicio de amparo y obtienen una sentencia favorable en la que se expone la inconstitucionalidad de la ley que dio origen a dicho cobro, por lo que, en consecuencia y tomando en consideración que el cobro realizado ya no tiene sustento legal, pues en razón de la ejecutoria de amparo la ley que lo originó es inconstitucional, el fisco se encuentra obligado a devolver las cantidades enteradas.

Sin embargo, cabe señalar que el pago fue realizado por el contribuyente no por error, ni por una mala exigencia de las autoridades que trajera aparejada una causal de nulidad, sino más bien por la exigencia de una ley positiva vigente.

Por lo anterior se considera que, el pago de una contribución se torna indebido cuando la cantidad monetaria entregada al fisco es mayor a la exigible o no se adeuda legalmente, es decir, cuando la autoridad exactora no tenía derecho a recibirla conforme a la ley al momento de su cobro.

Así pues tenemos que el derecho a la devolución que nace cuando se paga una determinada contribución y con que con posterioridad se impugna mediante juicio de amparo y se obtiene una sentencia favorable donde se declara la inconstitucionalidad de la norma que le dio origen a

dicha contribución, no surge de un pago de lo indebido pues dicho entero se realizó cuando la autoridad exactora tenía derecho a recibirla y el contribuyente tenía la obligación de pagarla, conforme a la ley vigente al momento de su cobro.

Lo anterior queda plenamente sustentado del criterio que sostiene el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, pues el mismo emitió la siguiente jurisprudencia:

Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Enero de 2007. Página: 2148, Tesis: I.7o.A. J/34, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa

PAGO DE LO INDEBIDO. NO SE ACTUALIZA TRATÁNDOSE DE CONTRIBUCIONES PAGADAS CON BASE EN UNA LEY QUE CON POSTERIORIDAD FUE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. El pago de una contribución se torna indebido cuando la cantidad monetaria entregada al fisco es mayor a la exigible o no se adeuda legalmente, es decir, cuando la autoridad exactora no tenía derecho a recibirla conforme a la ley al momento de su cobro, de ahí que en tal supuesto, deba reintegrarla con su actualización e intereses respectivos. Por ello, no existe pago de lo indebido ni procede pago de interés alguno, cuando el monto se determinó y cubrió en acatamiento de una disposición legal vigente, con absoluta independencia de que el contribuyente hubiera impugnado posteriormente la constitucionalidad del tributo en cuestión y obtenido la protección federal instada, pues queda claro que aquel numerario se ingresó al erario, no por error o exigencia indebida de la exactora, sino en cumplimiento de un mandato general de observancia obligatoria para el afectado al momento de realizarlo.

4.2.1 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN DE DEVOLVER

La devolución en materia tributaria hace referencia, por un lado al derecho con que cuenta el contribuyente de recibir las cantidades enteradas indebidamente al fisco y por otro lado la correlativa obligación de la autoridad fiscal que como sujeto pasivo de esta relación jurídico tributaria, debe devolver las cantidades recibidas indebidamente.

En nuestra legislación, en específico en el artículo 57, inciso b) del Código Fiscal del Distrito Federal, se reconoce el derecho con que cuentan los contribuyentes para obtener la devolución de las cantidades pagadas de forma indebida, incluso en el precepto de referencia se indica que en caso de que resulte una diferencia en el pago realizado por el contribuyente, (obviamente a favor del contribuyente) éste puede solicitar la devolución de la misma a cargo de la autoridad fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 49 del Código citado.

En este tenor, el contribuyente que adquiere el derecho a solicitar del fisco la devolución de cantidades indebidamente percibidas, debe recibir del ordenamiento jurídico seguridad de que su derecho pueda ser efectivamente ejercido y defendido, pues de no ser así el sistema jurídico carecerá de estabilidad, en virtud de que no habrá confianza en el mismo en cuanto a su eficiencia para proteger sus derechos.

La acción procede en contra de la autoridad fiscal, ya que en el patrimonio del Fisco ha repercutido la entrega indebida.

Ahora bien, si el objeto de pago consistió en bienes no fungibles, estos mismos deben ser restituidos, salvo por existir imposibilidad como en el caso de pérdida por caso fortuito; en el caso de bienes fungibles, la restitución debe hacerse por la misma especie, cantidad y calidad.

Por otra parte en cuanto al monto de la obligación de restitución, la devolución no puede ser ni una fuente de provecho para el acreedor, ni

una fuente de pérdida para el deudor; sino el restablecimiento de la integridad de un patrimonio.

Respecto a lo anterior, la regulación en el Código Fiscal es totalmente inequitativo, en virtud de que de conformidad con el artículo 41 de ese ordenamiento, cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo establecido por la disposiciones, su monto **se actualizará** desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, sin embargo, las cantidades a devolver por parte del fisco **no se actualizan**, siendo que éstas se deben devolver al contribuyente en su valor actual, por eso si es aplicable dicha figura que la autoridad deja de lado.

No debemos pasar por alto que el propio artículo 49 establece que, si la devolución no se efectúa en el plazo de ciento veinte días hábiles, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente.

De igual forma señala que el pago de intereses deberá incluirse en la liquidación correspondiente, sin necesidad de que exista petición expresa del pago de intereses por parte del contribuyente.

No obstante lo anterior, caber poner atención cuando el código señala lo siguiente: “El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, **interponga oportunamente los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan** y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 64 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente y **a partir de que se efectuó el pago.**”

Una vez expuesto lo anterior, se estima que, tratándose del pago de una contribución que con posterioridad a su entero, la ley que le dio origen se declara inconstitucional, no existe pago de lo indebido, en virtud de que dicho entero se realizó cuando la autoridad exactora tenía derecho a recibirlo y el contribuyente tenía la obligación de pagar la contribución, conforme a la ley vigente al momento de su cobro.

Por lo que en estos casos, lo procedente es devolver la cantidad que se enteró con su respectiva actualización, sin embargo no procede pago de interés alguno, cuando el monto se determinó y cubrió en acatamiento de una disposición legal vigente, con absoluta independencia de que el contribuyente hubiera impugnado posteriormente la constitucionalidad del tributo en cuestión y obtenido la protección federal instada, pues queda claro que aquel numerario se ingresó al erario, no por error o exigencia indebida de la exactora, sino en cumplimiento de un mandato general de observancia obligatoria para el afectado al momento de realizarlo.

Lo anterior es así en virtud de que, como ya se expuso, éste tipo de pagos no son indebidos y además también porque, el artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal cuando señala “interponga oportunamente los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan” se refiere a medios de defensa ordinarios, por lo que el amparo no debe formar parte de esos medios de defensa pues éste no es ordinario sino extraordinario.

Por lo anterior es claro que el pago de intereses, tratándose del pago de una contribución que con posterioridad a su entero, la ley que le dio origen se declara inconstitucional, debe computarse no desde la fecha en que ésta fue pagada, sino que la autoridad debe devolver el pago realizado por el contribuyente debidamente actualizada dentro del plazo que la autoridad federal le otorgue para ello; por tal motivo, si la autoridad dentro de dicho plazo no reembolsa al particular la suma enterada con la actualización correspondiente, entonces deberá cubrir, además, los

intereses que se generan por no cumplir debidamente con tal disposición, pues los intereses tienen una naturaleza sancionadora y restitutoria.

Finalmente, no se omite mencionar que de acuerdo con el último párrafo del artículo 49 en el caso de contribuciones pagadas cuyo cobro esté controvertido, la autoridad recaudadora, podrá convenir con el contribuyente la reducción en el monto de la devolución, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que lo solicite el contribuyente previo desistimiento de la acción intentada;
- II. Que el contribuyente acredite fehacientemente que interpuso los medios de defensa que este Código o las leyes establecen, y
- III. Que la reducción no sea superior a un 40%.

4.3 REGULACIÓN JURÍDICA EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

La devolución de cantidades entregadas indebidamente al fisco se encuentra regulada en los artículos 49, 42 y 358 del Código Tributario Local, los cuales hacen referencia tanto a disposiciones sustantivas como a disposiciones adjetivas en la materia, y a la letra dicen:

ARTÍCULO 49.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con este Código y demás leyes aplicables. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o depósito en la cuenta del mismo, para lo cual deberá manifestar su aprobación y proporcionar su número de cuenta en la solicitud de devolución correspondiente, o certificado de devolución expedido a nombre de este último, el cual se podrá utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor, o bien, transmitirse a diverso contribuyente quien podrá aplicarlo como medio de pago en los mismos términos o a su vez transmitirlo.

Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

En su caso podrá también realizarse la devolución mediante la dación en pago.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro de un plazo de ciento veinte días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva; si faltare alguno de los datos, informes o documentos, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de diez días hábiles cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión, la promoción se tendrá por no presentada. Si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares establecido. De existir requerimiento en los términos de este párrafo, el plazo de ciento veinte días hábiles se contará a partir de que se presente la información, datos o documentos solicitados.

Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, se considerará negada por la parte que no sea devuelta. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva, misma que se tendrá que notificar al contribuyente. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos,

informes y documentos, a que se refiere el cuarto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución se realizó a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución. El comprobante del pago de la devolución respectiva, será el de la transferencia electrónica de recursos efectuada por la autoridad.

No se causarán intereses durante el tiempo que transcurra de la fecha en que la autoridad notifique al solicitante que el cheque o el certificado por el importe de la devolución se encuentra a su disposición en las oficinas de la autoridad fiscal al día en que lo recoja.

Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de ciento veinte días hábiles, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente.

El pago de intereses deberá incluirse en la liquidación correspondiente, sin necesidad de que exista petición expresa del pago de intereses por parte del contribuyente.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor,

incluyendo los intereses, contra la misma o distinta contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

En ningún caso los intereses a cargo del Distrito Federal excederán de los que se causen en cinco años. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente, como por los intereses indebidamente pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en el término de tres años. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular interrumpe la prescripción.

En el caso de contribuciones pagadas cuyo cobro esté controvertido, la autoridad recaudadora, podrá convenir con el contribuyente la reducción en el monto de la devolución, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que lo solicite el contribuyente previo desistimiento de la acción intentada;
- II. Que el contribuyente acredite fehacientemente que interpuso los medios de defensa que este Código o las leyes establecen, y
- III. Que la reducción no sea superior a un 40%.

ARTÍCULO 42.- La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo a que se refiere el artículo 39 de este Código, dará lugar a que el crédito sea exigible, y deberán pagarse recargos en concepto de indemnización a la Hacienda Pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 30% mayor de la que establezca la Asamblea en la Ley de Ingresos, para el caso de pago diferido o en parcialidades.

Los recargos se causarán hasta por cinco años por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, excepto cuando el contribuyente pague en forma espontánea en términos del artículo 462 de este Código, los créditos fiscales omitidos, caso en el cual el importe de los recargos no excederá de los causados en los últimos doce meses.

Cuando el contribuyente deba pagar recargos o las autoridades fiscales intereses, la tasa aplicable en un mismo periodo mensual o fracción de éste, será siempre la que esté en vigor al primer día del mes o fracción de que se trate, independientemente de que dentro de dicho periodo la tasa varíe.

Los recargos se calcularán sobre el total de las contribuciones o aprovechamientos previamente actualizados en términos del artículo 41 de este Código, excluyendo los propios recargos y cualquier otro accesorio. En los mismos términos se calcularán los recargos sobre otros créditos fiscales.

Salvo lo dispuesto en los artículos 44, fracción I, y 105 del presente Código, en ningún caso las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

ARTICULO 358.- La devolución de las cantidades percibidas indebidamente por el Distrito Federal y las que procedan de conformidad con lo previsto en este Código, se efectuarán por conducto de la Secretaría, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, de conformidad con lo que establece el primer párrafo del artículo 49 de este Código. Las Instituciones de crédito autorizadas podrán llevar a cabo dicha devolución mediante autorización expresa y por escrito de la Secretaría, a través de la expedición de cheques de caja o mediante depósito en la cuenta del contribuyente, para lo cual, éste deberá manifestar su aprobación y proporcionar su número de cuenta en la solicitud de devolución correspondiente. Para tal efecto, las autoridades

fiscales competentes dictarán de oficio o a petición de parte, las resoluciones que procedan.

Asimismo, la devolución podrá realizarse a través de transferencia electrónica interbancaria para lo cual los contribuyentes proporcionarán los datos de la institución financiera y el número de clave bancaria estandarizada para la transferencia electrónica del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México.

Los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras serán considerados como comprobantes de pago de la devolución respectiva

De los preceptos anteriormente citados, al realizar un breve análisis del procedimiento de devolución de las cantidades pagadas indebidamente y previsto en el Código Fiscal del Distrito Federal, podemos advertir lo siguiente:

1. Primeramente se hace notar que al señalarse en el artículo 49 del mencionado código que “Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con este Código y demás leyes aplicables...”, por lo que, se considera que sería más adecuado hablar únicamente del procedimiento de devolución de cantidades, independientemente de la causa que dio origen a dicha devolución, pues como se ha expuesto, hay situaciones en que el origen de una devolución no es propiamente el pago de lo indebido.
2. Por otra parte, en mi opinión, debe existir una distinción entre el procedimiento de devolución, cuando es por la vía administrativa (legalidad) y cuando se genera en virtud de la existencia de una ejecutoria de amparo (constitucional), lo anterior toda vez que al existir dos vías (legal y constitucional) por las que los contribuyentes pueden obtener la devolución de cantidades, es que se estima prudente que el Código Fiscal prevea estos dos supuestos.

3. El actual procedimiento de devolución de cantidades, no contempla la figura de la actualización (intereses compensatorios) lo que se considera totalmente inequitativo, toda vez que en términos del artículo 63 del ordenamiento fiscal en cita, cuando los contribuyentes no cubran los créditos fiscales dentro del plazo establecido por las disposiciones fiscales, deberán actualizar su monto desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.
4. Se considera que el plazo de 120 días con que cuenta la autoridad fiscal (en los que no se generan intereses), para realizar la devolución es excesivo, debiéndose reducir dicho plazo; de igual forma se indica que al contribuyente no se le otorga un plazo de gracia, (sin que se generen recargos) como acontece con la autoridad para repetir el pago indebido que en su caso reciba por parte del Distrito Federal.
5. Finalmente, por lo que hace a la prescripción de la obligación de devolver cantidades por parte del fisco local, se considera inequitativo el hecho de que el derecho a solicitar la devolución de cantidades prescriba en el término de tres años, mientras que de conformidad con el artículo 50 del ordenamiento fiscal en cita, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

4.3.1 DERECHOS Y OBLIGACIONES CON LOS QUE CUENTA Y DEBE CUMPLIR EL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN.

Tal y como se indico a lo largo de este capítulo, el principal derecho que nace al realizarse un pago de lo indebido, es el de la restitución de la cosa indebidamente entregada, por lo que el *accipiens* tiene derecho a que se reintegre en su patrimonio la cantidad enterada indebidamente y por ende el *solvens* tiene la obligación de devolver dicha cantidad.

Ahora bien, si bien es cierto que, la devolución puede acontecer de oficio, es decir sin que medie petición alguna por parte del contribuyente, no menos cierto es que, en la realidad casi no sucede de esta forma, por lo que el contribuyente que haya pagado indebidamente una cantidad debe solicitar su devolución a la autoridad debiendo cumplir con ciertos requisitos que se encuentran en la propia legislación fiscal.

Uno de los principales requisitos es propiamente la “solicitud de devolución de cantidades” misma que deberá ser presentada ante la autoridad competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva, pues si faltare alguno de los datos, informes o documentos, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de diez días hábiles cumpla con dicho requerimiento.

En caso de que el promovente no subsane la omisión observada, la solicitud de devolución se tendrá por no presentada. Ahora bien, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades tienen la obligación de acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares establecido.

Por otra parte, es de señalar que, las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, debe entenderse como negada por la parte que no sea devuelta.

Es importante resaltar que las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva, misma que se tendrá que notificar al contribuyente.

Si la devolución no se efectúa en el plazo de ciento veinte días hábiles, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a pagar los intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 del Código Tributario local.

En el caso de contribuciones pagadas cuyo cobro se haya impugnado, ambas partes podrán convenir (la autoridad y el contribuyente) la reducción en el monto de la devolución, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que lo solicite el contribuyente previo desistimiento de la acción intentada;
- II. Que el contribuyente acredite fehacientemente que interpuso los medios de defensa que este Código o las leyes establecen, y
- III. Que la reducción no sea superior a un 40%.

4.3.2 SUPUESTOS DE LA DEVOLUCION

Si se atiende a que el origen de la devolución de lo pagado es la entrega que realiza el *solvens*, por error o por el indebido requerimiento de la autoridad tributaria con la intención de cubrir una deuda tributaria que no existe, y el pago de contribuciones son obligaciones *ex lege* que sólo surgen de la adecuación de la conducta del sujeto pasivo al hecho imponible, las situaciones que dan origen a la devolución de lo indebidamente entregado deberá ser alguna alteración entre estos elementos de la relación jurídico tributaria. Así, el maestro Sergio Francisco De la Garza identifica cuatro presupuestos para tener derecho a la devolución de lo entregado indebidamente:⁵¹

- A. La entrega de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible.
- B. La entrega de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aún cuando exista el presupuesto legal.
- C. La entrega de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador.

⁵¹ De la Garza, Sergio Francisco; ob. Cit, p. 458

D. La entrega de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el mandato legal.

El citado artículo 49 que regula la figura de la devolución señala dos supuestos en los que procede el reembolso:

1. Las cantidades entregadas por error al Erario.

2. Las cantidades que, habiendo sido entregadas a la Hacienda Pública, se impugnan obteniendo resolución firme que sea favorable total o parcialmente al contribuyente (Medios ordinarios de defensa; el amparo no entra dentro de esta clasificación de medios ordinarios de defensa pues éste es un medio de defensa extraordinario).

El primer supuesto únicamente es concebible en pagos realizados por el *solvens* cuando él mismo ha hecho la determinación y liquidación del crédito tributario exclusivamente en este supuesto se habla con propiedad de apago de lo indebido. El derecho a la devolución en este caso surge desde el momento en que la entrega ha sido realizada.

El segundo supuesto es aplicable para los casos en que habiéndose realizado el pago de contribuciones determinadas por el Fisco, el contribuyente impugne éste, obteniendo resolución favorable total o parcialmente al resultar improcedente el pago al adolecer de legalidad el cobro o haber omitido las formalidades el acto de autoridad que ordena el pago, por lo que se realizará el reembolso en cumplimiento de esa resolución o sentencia, volviendo así las cosas al estado que guardaban.

En el supuesto de resolución favorable total o parcialmente al contribuyente, el derecho a la devolución nace a partir del momento en que el crédito queda insubsistente, en consecuencia, sólo nacerá el derecho a la devolución cuando se acredite que ese acto se dejó sin efectos por autoridad competente para ello, puesto que los actos de autoridad gozan de la presunción de legalidad.

No obstante lo anterior, como se ha venido exponiendo a lo largo de este capítulo, existe un tercer supuesto de devolución que no se encuentra previsto en el Código Fiscal para el Distrito Federal, esto es cuando la devolución surge con motivo de una ejecutoria de amparo donde se declara la inconstitucionalidad de un ley que dio origen al cobro de una contribución, pues el derecho a la devolución que nace en éste supuesto, no surge de un pago de lo indebido pues dicho entero se realizó cuando la autoridad exactora tenía derecho a recibirla y el contribuyente tenía la obligación de pagarla, conforme a la ley vigente al momento de su cobro, situación que debiera estar prevista en el citado Código.

Aunado a lo anterior, es de precisar que, cuando una devolución deriva de una sentencia de amparo, el quejoso (contribuyente), no se encuentra obligado a presentar ante las autoridades competentes la solicitud de devolución que corresponda, pues las autoridades responsables se encuentran constreñidas a cumplimentar la ejecutoria de amparo sin que medie dilación alguna, por lo que al no mediar solicitud el procedimiento establecido en el actual Código Tributario Local, se ve superado pues tal supuesto no se encuentra regulado.

Para corroborar lo anterior basta con observar el criterio sustentado por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Marzo de 2006
Página: 1991, Tesis: I.13o.A.123 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS LOCALES. SI DERIVA DE UNA SENTENCIA DE AMPARO, EL QUEJOSO NO ESTÁ OBLIGADO A PRESENTAR ANTE LAS AUTORIDADES RESPONSABLES LA SOLICITUD RELATIVA, YA QUE ÉSTAS ESTÁN CONSTREÑIDAS A SU CUMPLIMIENTO SIN DILACIÓN ALGUNA. De los artículos 105 y 111 de la Ley de Amparo, se advierte que el Juez de garantías tiene amplias facultades para emitir las órdenes necesarias que permitan el

cumplimiento de las ejecutorias de amparo, por tratarse de una cuestión de orden público. Sin embargo, ni de los preceptos invocados, ni de algún otro -constitucional o legal- se colige que las autoridades responsables estén facultadas para imponer a la quejosa la obligación de presentar una solicitud de devolución ante la autoridad administrativa, con la finalidad de que aquéllas cumplan con la sentencia de amparo por lo que, de hacerlo, su proceder resulta ilegal. Ello porque, además, esas sentencias están investidas de la autoridad de cosa juzgada y si en ellas se ordenó expresamente la devolución de las cantidades erogadas por el contribuyente al pago de un determinado impuesto, al resultar éste inconstitucional, la autoridad debe proceder, sin mayor dilación a la devolución de las cantidades erogadas, dado el interés que el Estado tiene en que se restituya de inmediato el orden constitucional violado, tal como lo dispone el artículo 80 de la propia Ley de Amparo. En ese orden, condicionar el requerimiento a la autoridad responsable para que ésta cumpla con el mandato constitucional hasta que la quejosa presente ante la autoridad administrativa su solicitud de devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, implica una dilación que, además de carecer de fundamento es ociosa, puesto que a ningún fin práctico ni jurídico conduce, con mayor razón cuando la ejecutoria ya no puede variar en forma alguna y si en ella se ordenó la devolución de las cantidades pagadas por ese concepto, la respuesta a cualquier requerimiento deberá ser acordada siempre de conformidad. Pretender justificar el retardo imponiendo al quejoso la obligación de presentar esa solicitud no coadyuva al cumplimiento de las sentencias de amparo, sino que implica trastocar su finalidad y naturaleza, dado que su acatamiento debe ser impostergable.

Por lo anterior es que se estima necesario que el Código Tributario Local prevenga tal supuesto, para dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes y quejosos.

4.3.3 MEDIOS DE DEVOLUCIÓN.

Bien sea que se solicite a la autoridad hacendaria la devolución de cantidades entregadas por error del contribuyente o que por una determinación de la autoridad se haya realizado un pago que posteriormente se impugnó, ya ante la misma autoridad responsable, ya ante el Tribunal competente, finalmente se emitirá una resolución a la que habrá de dársele cumplimiento, si ésta resulta ser favorable total o parcialmente al contribuyente.

Los reembolsos procedentes se realizarán:

A) Mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente.

B) Mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración, correspondiente.

C) A través de certificados de devolución, cuando así lo solicite el mismo contribuyente, que servirán para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

Los certificados a los que se ha hecho alusión podrán ser monetizados si dentro de los siguientes seis meses de su emisión no son empleados para el pago de contribuciones.

4.4 SUBSTANCIACIÓN DEL ACTUAL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN.

Al respecto, el artículo 7 del Código Fiscal del Distrito Federal, dispone que, son autoridades fiscales la Jefatura de Gobierno, la Secretaría de Finanzas, la Tesorería, la Procuraduría Fiscal, El Sistema de Aguas de la Ciudad de México, entre otras.

De conformidad con lo previsto en el artículo 35, fracción XIV, del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, corresponde al titular de la Tesorería del Distrito Federal, recibir y resolver las solicitudes de devolución de créditos fiscales a favor de los contribuyentes, en los términos y con las modalidades que señalen las leyes fiscales aplicables.

Cabe señalar, que la Tesorería tiene adscritas a la Subtesorería de Administración Tributaria, a la Dirección de Servicios al Contribuyente, así como a las Administraciones Tributarias, unidades administrativas que coadyuvan y, en su caso, reciben, tramitan, resuelven y autorizan el pago de las solicitudes de devolución de créditos fiscales, tal y como se indica en los artículos 73, fracción VII, 75, fracción I, y 80, fracción VI, del referido Reglamento Interior.

No obstante lo anterior, el numeral 4 del Manual Administrativo denominado "Devolución de pagos indebidos y los que procedan de conformidad con el Código Financiero del Distrito Federal y demás leyes aplicables", del cual no se omite mencionar que constituye normatividad interna que regula la actuación de las unidades administrativas competentes para el trámite de las devoluciones, y no precisamente un documento de publicidad para los contribuyentes, señala lo siguiente:

"La solicitudes de devolución se recibirán y tramitarán en las Administraciones Tributarias, en cuya circunscripción territorial, se encuentra ubicado:

a) Tratándose de contribuciones relacionadas con bienes inmuebles, el inmueble de que se trate.

b) Tratándose de otras contribuciones, el domicilio fiscal del contribuyente, (en el caso de que este domicilio se encuentre fuera del Distrito Federal será competente la Administración a que corresponda el domicilio que se hubiere señalado en los términos del artículo 430, fracción IV, del Código Fiscal del Distrito Federal).

En el caso de solicitudes que emanen de sentencias será responsable la Administración Tributaria que corresponda de acuerdo a los incisos a) y b) anteriores. Cuando el contribuyente haya establecido los estrados del tribunal como domicilio para oír y recibir notificaciones, será responsable la Administración Tributaria a la que le sea remitida la comunicación de sentencia por parte de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal.

En caso de que una Administración Tributaria reciba un comunicado de sentencia que no le corresponda, de acuerdo a los puntos anteriores, turnará ésta con un propio, el mismo día de su recepción a la Administración Tributaria correspondiente.”

Expuesto lo anterior, es inevitable percatarse de que la referencia a “autoridades fiscales” como responsables de la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes, es una conceptualización bastante amplia, que deja en estado de indefensión e inseguridad jurídica a los interesados al promover sus solicitudes de devolución, toda vez que no se precisa con exactitud a la autoridad fiscal competente para resolver y autorizar tal devolución, dejando tales aspecto en una normatividad secundaria, como lo es el Reglamento Interior de la Administración Pública, ordenamiento que aún deja en incertidumbre jurídica al contribuyente, ya que las especificaciones concretas respecto a la autoridad ante quien se ejercitara el derecho que nos ocupa, se contienen en un Manual Administrativo interno, que no se encuentra dirigido a los contribuyentes y por ende difícilmente tendrán fácil acceso al mismo.

Podrá solicitarse la devolución de cantidades pagadas por error al Fisco, desde el momento en que se realiza el pago hasta cinco años después, plazo de prescripción para exigirle la restitución de las referidas cantidades a la autoridad, en los mismos términos que para el pago de contribuciones a cargo de los contribuyentes.

La devolución de pagos indebidamente realizados puede ser de oficio o a petición del interesado. De oficio podrá la autoridad hacendaria reintegrar las

cantidades indebidamente percibidas al percatarse de ello, en razón de los errores aritméticos o de cálculo que el contribuyente haya realizado de las contribuciones, notificando a éste la resolución referida a la devolución correspondiente.

En la mayoría de los casos, el interesado es quien solicita la devolución de pagos hechos por error. “Estimamos que por interesado debe entenderse el que hizo el pago”⁵², señala el maestro Sergio Francisco De la Garza. No obstante que esta es la regla general, hay un caso en el cual quien paga no puede solicitar la devolución de cantidades pagadas de más, y es el de pago de contribuciones retenidas, sobre el cual el artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal establece que los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

La razón del condicionamiento para la solicitud de reembolso se encuentra en que generalmente las retenciones se dan en función de impuestos indirectos, los cuales se trasladan, y quien sufre la merma en su patrimonio es el causante del impuesto que da al retenedor la cantidad correspondiente para ser enterada al Fisco, por ende el retenedor carece de interés jurídico para solicitar una cantidad que no le corresponde conforme a derecho, toda vez que la cantidad objeto de la solicitud de devolución fue erogada por un tercero.

El procedimiento señalado en el Código Fiscal del Distrito Federal para solicitar el reembolso es el siguiente:

1. El interesado solicitará la devolución presentando la forma oficial TDF/SC/16 acompañada de los Anexos respectivos y con los datos, informes y documentos suficientes para demostrar el derecho a la devolución que se solicita ante la Administración Tributaria que corresponda, pues tratándose de contribuciones relacionadas a bienes inmuebles, se debe considerar su ubicación o bien se debe elegir la Administración Tributaria en razón del domicilio fiscal si se trata de otras contribuciones.

⁵² De la garza ob cit. p 459

2. La autoridad podrá requerir al contribuyente con el fin de verificar la procedencia de la devolución, documentos, datos e informes adicionales que estén relacionados con la misma.

3. El solicitante de la devolución cuenta con diez días para dar cumplimiento al requerimiento de las autoridades, si no se cumplimentan los requerimientos, se tendrá por desistido al contribuyente de la solicitud de devolución

4. Una vez que la solicitud de devolución ha sido debidamente integrada, la autoridad cuenta con un plazo de ciento veinte días para resolver respecto de su procedencia.

Con el actual procedimiento de devolución de cantidades existen infinidad de conflictos, en virtud del incumplimiento de sentencias en materia de amparo, y pues si bien es cierto, esta problemática que existe, tratándose de devolución de cantidades, no es originada por cuestiones de legalidad, no menos cierto es que las autoridades responsables se escudan en la complejidad, así como en los múltiples requisitos que se encuentran previstos en un manual administrativo, emitido por las propias autoridades, en el que se prevé actualmente el procedimiento de devolución de cantidades, para no incurrir en responsabilidad al evadir el cumplimiento de las ejecutorias de amparo, lo que torna lento y ocioso el actual procedimiento de devolución de cantidades, tratándose de cumplimiento de sentencias.

Sólo por mencionar algunos de esto requisitos se mencionan los siguientes:

- Para que la Administración Tributaria Local (ATL) correspondiente pueda realizar la devolución, debe recibir el comunicado de sentencia que en su momento emita la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal (independientemente de que la ejecutoria de amparo ya haya sido notificada por el juzgado directamente a la ATL).

- La ATL, tiene que realizar un dictamen contable, en el que se adviertan los cálculos realizados para obtener la cantidad total a devolver.
- Una vez elaborado el dictamen, éste se remite a la Dirección de Servicios al Contribuyente, para su estudio, aprobación y captura.
- Aprobado y capturado el dictamen, se elabora la Cuenta Liquidada Certificada. (En este momento se puede decir que se encuentra aprobada la devolución de que se trate y se cuenta con los recursos necesarios para realizarla).
- Se notifica al contribuyente, para que acuda a la ATL, a recoger el contra recibo correspondiente y pueda canjearlo por el cheque respectivo para su cobro.

En esencia, este es el procedimiento que se debería de llevar a cabo, tratándose de ejecutorias de amparo, pero en la realidad no acontece así, debido a la falta de regulación de tiempos y términos con que cuenta la autoridad para llevar a cabo los actos que les competan, tendientes a la devolución de cantidades.

CAPITULO 5.

LA DETERMINACIÓN DE LAS CANTIDADES A DEVOLVER

Por lo visto en los capítulos precedentes tenemos que, el derecho de devolución y la obligación de devolver nacen y son exigibles, cuando su reconocimiento se da por cualquiera de estos tres supuestos:

- a) Que la autoridad administrativa, realice de oficio la devolución, a través de la emisión de un acto administrativo que reconozca tal derecho.
- b) A través del procedimiento establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al que le recaiga un acto administrativo que reconozca el derecho de devolución y la consecuente obligación de devolver.
- c) Por la obtención de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, que reconozca y declare el derecho de devolución.

Lo que se devuelve o restituye comprende: LA CANTIDAD PAGADA + LA ACTUALIZACIÓN + LOS INTERESES.

Las formas en que se puede extinguir la obligación de devolución según el Código Fiscal de la Federación son pago (que en realidad es un reintegro o reembolso de una cantidad que se devuelve), compensación y prescripción. Nosotros consideramos que además son susceptibles de aplicación la condonación y la confusión.

5.1 CALCULO DEL IMPORTE A DEVOLVER

Pongamos un ejemplo, supongamos que un contribuyente, tiene a su cargo un adeudo derivado del impuesto predial correspondiente a los ejercicios fiscales del 2006 al 2008, cuando la autoridad fiscal le determina su crédito fiscal para

iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, le determina y ejecuta por los siguientes conceptos:

- Importe histórico;
- Actualización;
- Recargos;
- Multas; y
- Gastos de ejecución para el caso que se haya empleado el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Entonces, el crédito fiscal determinado indudablemente contempla el importe de la contribución que en este caso es el impuesto predial debidamente actualizado de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal del Distrito Federal, caso en el cual el acreedor o sujeto activo de la relación tributaria descrita, es el Fisco local y el sujeto pasivo de dicha relación es el contribuyente o deudor.

Ahora bien, veamos el otro lado, supongamos que otro contribuyente, quien es propietaria de un inmueble del cual en el registro catastral del Gobierno del Distrito Federal, estaba clasificado en el rango de valor "Y", cuya tarifa es la más alta para el cálculo del impuesto predial, y desde el 2006 se han realizado los pagos del impuesto predial utilizando como base el mencionado rango con su respectiva tarifa; posteriormente, se realiza un avalúo de su inmueble por parte de una persona autorizada por la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, para practicar avalúos, y en dicho avalúo aparece que en realidad el rango correspondiente al inmueble de referencia es el "L", cuya tarifa es inferior a aquella por la que había tributado hasta la fecha, por esta razón existe una diferencia a favor de la contribuyente respecto de los pagos que realizó por concepto del impuesto predial desde el 2006, en este caso, y en estricto apego con lo establecido en el Código Fiscal del Distrito Federal, el Fisco local le debiera realizar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente de la siguiente forma:

- Importe histórico: de las diferencias a favor; e

- Intereses, únicamente para el caso de que no se realice la devolución de las cantidades pagadas indebidamente en el plazo de 120 días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución.

Como hemos visto, en este caso no se contempla la actualización de las devoluciones a cargo de las autoridades fiscales del Distrito Federal, en virtud de que dicha figura no la contempla el Código Tributario local, situación que a toda luces resulta inconstitucional, ya que en ningún momento se justifica el trato desigual que se presenta.

Veamos otro ejemplo, supongamos que un tercer contribuyente, quien es propietaria de un inmueble pretende realizar una construcción en el año de 2005, por lo cual se encontraba obligada a enterar diversos derechos y aprovechamientos previstos por el entonces Código Financiero del Distrito Federal vigente en 2005, posteriormente tras realizar el pago correspondiente decide impugnar los artículos aplicados por considerarlos inconstitucionales, seguidos los tramites de ley obtiene una resolución favorable, donde obtiene el amparo y protección de la justicia Federal, para el efecto de que se desincorpore de su esfera jurídica la aplicación de dichos artículos así como para que le sea devuelta la cantidad enterada con motivo de su aplicación, por lo que en este caso la autoridad deberá dejar de aplicar dichos preceptos al quejoso de referencia así como devolver las cantidades que con motivo de su aplicación se hayan enterado.

Ahora bien en este caso, en la actualidad algunos Jueces de Distrito señalan que se debe reintegrar el importe enterado con la totalidad de sus accesorios, es decir con su actualización e intereses respectivos:

- Importe histórico;
- Su respectiva actualización calculada desde el momento del pago; y
- Los Intereses, generados desde el momento en que se realizó el pago.

Por lo que hace a la actualización, los juzgadores se apoyan en el siguiente criterio, para determinar su procedencia:

Novena Época, Registro: 170268, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVII, Febrero de 2008, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 13/2008, Página: 592

LEYES TRIBUTARIAS. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONLLEVA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL). El efecto de la sentencia que concede el amparo y declara la inconstitucionalidad de la norma tributaria en que se funda el pago de una contribución, es la desincorporación de la esfera jurídica del contribuyente de la respectiva obligación tributaria, que conlleva a la devolución del saldo a favor originado con motivo de tal declaratoria. Por tanto, aun cuando la norma declarada inconstitucional no establezca la actualización del monto a devolver, a fin de cumplir con el artículo 80 de la Ley de Amparo, la autoridad fiscal queda obligada a devolver el monto debidamente actualizado, toda vez que sólo así se restituye al gobernado en el pleno goce de la garantía individual violada.

Contradicción de tesis 262/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de enero de 2008. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 13/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de enero de dos mil ocho.

No obstante lo anterior, se considera que dicho criterio es por demás atinado por lo que hace a la figura de la actualización, sin embargo deja de lado los intereses, pues no se pronuncia respecto de los casos en que si procede el

pago de interés y en cuales no, pero este tema se abordará de forma más amplia en subtemas posteriores.

5.1.2 LA FIGURA DE LA ACTUALIZACIÓN EN LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES

El fundamento legal de la actualización en materia local lo encontramos en el artículo 41 del Código fiscal Distrito Federal, el cual establece la actualización de los créditos fiscales en la siguiente tesitura:

ARTICULO 41.- Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar.

Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula su cálculo, del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.

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

La actualización no se efectuará por fracciones de mes.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

El factor de actualización a que se refiere este artículo deberá calcularse hasta el diez milésimo.

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de los créditos fiscales, será 1.

La actualización consiste en ajustar una cantidad determinada de dinero, misma que debió pagarse en un momento dado y la cual se hará exigible o se realizará su pago en fecha posterior a la que legalmente debió haberse efectuado.

Durante este transcurso de tiempo, los movimientos económicos en el país influyen en los cambios de precios, dichos movimientos se ven reflejados en lo que se denomina como la inflación, la cual consiste en el crecimiento generalizado y continuo de los precios de los bienes, servicios y factores productivos de un país. La inflación implica por tanto la reducción de la capacidad adquisitiva del dinero.

Los precios son una vía por la que se transmite la información necesaria para que los consumidores decidan correctamente qué deben adquirir y para que las empresas calculen qué y cuánto deben producir. Si los precios están cambiando continuamente, dejan de cumplir su función informativa.

Los efectos de la inflación sobre la distribución de las rentas consisten esencialmente en el desplazamiento de riqueza de los acreedores hacia los deudores. El individuo que haya prestado dinero observará cuando lo recupere que lo que percibe tiene menos valor que lo que prestó.

Entonces tenemos que debido al transcurso del tiempo y con los cambios económicos en el país, es decir la inflación, no sería lo mismo recibir una cantidad de dinero en un tiempo determinado, pues se estaría recibiendo una cantidad inferior a la que legalmente el acreedor tiene derecho a recibir, debido al transcurso del tiempo y a la inflación.

Por lo anterior, se implementó un sistema de actualización de las cantidades tomando en base el Índice Nacional de Precios al Consumidor, éste es un indicador económico de gran importancia, cuya finalidad es la de medir a través del tiempo la variación de los precios de una canasta de bienes y servicios representativa del consumo de los hogares.

El Índice Nacional de Precios al Consumidor es el instrumento estadístico por medio del cual se mide el fenómeno económico que se conoce como inflación.

El factor de actualización es aquel que se aplica a las cantidades que deban de actualizarse, debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, tomando como referencia el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Como se ha señalado con anterioridad el fundamento legal de dicho factor lo encontramos en el artículo 41 del Código Fiscal del Distrito Federal

Una de las características de las leyes fiscales, es la aplicación estricta de las mismas, es decir, que no es legal la interpretación o su aplicación por analogía o mayoría de razón, por tanto las situaciones de hecho deben estar previamente descritas como supuestos normativos de la ley fiscal para que ésta resulte aplicable caso concreto, dicho principio se le conoce con el nombre de *nullum tributae sine lege*, que quiere decir que es nulo aquel tributo que no se encuentre previsto por una ley con anterioridad, principio que se encuentra consagrado en el artículo 14 del Código Fiscal del Distrito Federal, mismo que a la letra establece:

ARTÍCULO 14.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho público.

Quedando establecido que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta, retomemos lo dispuesto por el primer párrafo, del artículo 41, del Código Fiscal del Distrito Federal, el cual a la letra prevé:

“Artículo 41. Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar...”

Como hemos visto en el transcurso del presente capítulo, en el precepto legal transcrito se prevé la figura de la actualización, pero únicamente de los créditos fiscales, es decir de aquellas cantidades que tenga derecho a percibir del Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento, de sus accesorios.

En ese tenor y en armonía con los artículos 14 y 41 del Código Fiscal del Distrito Federal, las únicas cantidades que son susceptibles de actualizarse debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, son los créditos fiscales a favor del Distrito Federal, y no así las devoluciones de cantidades pagadas indebidamente al Fisco local, toda vez que el mismo artículo 41, literalmente establece: **“Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará ...”** y como las leyes fiscales son de aplicación estricta, en materia local no existe la figura de la actualización tratándose de devoluciones a cargo de las autoridades fiscales del Distrito Federal, toda vez que dicha figura no se encuentra prevista por el Código Tributario Local.

Por lo anterior, es procedente aclarar que aquellas devoluciones a cargo del Fisco local, no son susceptibles de actualizarse, situación que representa un trato inequitativo por parte de las autoridades fiscales locales respecto de aquellos contribuyentes que tienen el derecho de recibir de manera actualizada, las cantidades que fueron pagadas indebidamente al Distrito Federal, en virtud de que si ha transcurrido un lapso de tiempo entre el momento en que se realizó el pago y hasta que se efectúe la devolución del mismo, las cantidades monetarias pierden su valor constantemente, como consecuencia de la inflación, por lo cual se deberá de aplicar el factor de actualización en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor, como se realiza en el caso de los créditos fiscales, principio que el Código Fiscal del Distrito Federal, no se respeta tratándose de las devoluciones a cargo del Fisco local.

Sin embargo, tal situación ya fue superada desde el año de 2008, cuando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aprobó en sesión privada el veintitrés de enero de dos mil ocho, la tesis 13/2008, al resolver la contradicción de criterios 262/2007-SS, sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo rubro es el siguiente:

“LEYES TRIBUTARIAS. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONLLEVA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL).”

No obstante lo anterior, las autoridades legislativas del Distrito Federal, así como las fiscales, han hecho caso omiso de lo resuelto por nuestro máximo tribunal, pues a la fecha no han realizado reforma alguna por la que se

subsane la inconstitucionalidad señalada, lo que a todas luces resulta violatorio de garantías.

5.1.3 NATURALEZA DE LOS INTERESES EN LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES

Por interés se entiende “el rédito que produce o debe producir el dinero o cualquier otro capital en especie.”⁵³

Al respecto se indica que los intereses que se pagan en la devolución implican el reconocimiento de la responsabilidad estatal, ya que son una compensación económica que se paga en forma accesoria a la obligación principal; constituyen una sanción para el sujeto pasivo que tiene que pagarlos como consecuencia de su obrar indebido tienen un fin indemnizador para quien los recibe.

Se considera que el actual procedimiento de devolución sólo contempla los intereses moratorios, es decir como sanción por el incumplimiento de la obligación, pese a que el Código Tributario Local no contempla la figura de la actualización, ésta si se considera en los procedimientos de devolución que se generan con motivo de alguna ejecutoria de amparo, pues existe criterio jurisprudencial que así lo señala.

Por lo anterior se puede considerar que, los **intereses moratorios** son los que se pagan como sanción a título de reparación (indemnización) a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento; por su parte, los **intereses compensatorios** (llamémosles así) representarían la indemnización representada por la “figura de la actualización” por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo del patrimonio del contribuyente.

⁵³ GOLDSTEIN, Mateo, en Enciclopedia Jurídica Omega, Tomo XIV, Bibliográfica Ameba, Argentina, 1996, pág. 403.

Por lo que resulta necesario resaltar el trato diverso e inequitativo que se le da al fisco por un lado y al contribuyente por el otro, según diversos casos, aún cuando ambos se encuentren en un supuesto de devolución por pago indebido, tratándose del pago de intereses.

A) Por lo que respecta al contribuyente, se distingue el Código Fiscal del Distrito Federal dos supuestos:

1) Cuando el contribuyente presente solicitud de devolución por pago de lo indebido y ésta no se efectúe en los plazos establecidos para ello, las autoridades fiscales **pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo**, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente.

2) El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el **pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.**

En ningún caso los intereses a cargo del Distrito Federal excederán de los que se causen en cinco años.

B) En cambio si la autoridad fiscal realiza una devolución que no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente, como por los intereses indebidamente pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

En este supuesto la cantidad entregada por el Fisco al contribuyente es suya, es decir, ha sido entregada indebidamente al contribuyente quien resultará deudor de la misma.

Los recargos a pagar por el contribuyente resultan de lo siguiente: La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo a que se refiere este Código, dará lugar a que el crédito sea exigible, y deberán pagarse recargos en concepto de indemnización a la Hacienda Pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno.

“Es principio aceptado casi universalmente, que en las repeticiones de lo pagado indebidamente por tributos, el Estado deba restituir, además del capital los intereses correspondientes al periodo de posesión ilegal de los fondos, como una manera de compensar o indemnizar al particular el perjuicio ocasionado por la privación. Sin embargo no es unánime la forma de considerar el momento desde el cual deben ser liquidados.”⁵⁴

Al recibirse una cantidad a la que no se tenía derecho, desde ese momento resulta una merma para el contribuyente en su patrimonio ya que la cantidad ha ingresado al patrimonio del Fisco, quien se ve beneficiado con ello. Si se entiende que como consecuencia; de un pago de lo indebido no debería permitirse que prevaleciera el que alguien resulte beneficiado a expensas de otro, y se debería admitir que la merma sufrida se da desde el momento en que se transfiere la cantidad, por lo que se debe aceptar que es a partir de ese momento que se deben computar los intereses.

Otra alternativa para dar un trato equitativo tanto al Fisco como al contribuyente, al encontrarse en situaciones sustancialmente iguales, es decir, ante un pago de lo indebido, es que se le otorgue un plazo prudente al contribuyente para que reintegre al fisco las cantidades percibidas por el mismo en forma indebida. Esta opción es congruente con la regulación en vigor en torno a los plazos otorgados al fisco para que proceda a la resolución sobre

⁵⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos F., Op. Cit., pág. 923.

devolución de cantidades percibidas indebidamente y las reintegre, en caso de no cumplirse con dicho plazo, se generarán recargos a cargo del contribuyente.

5.2 LA DEVOLUCIÓN COMO CONSECUENCIA DE UNA EJECUTORIA DE AMPARO (ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 80 DE LA LEY DE AMPARO).

Previo al estudio del efecto de las ejecutorias de amparo resulta importante señalar el contenido del artículo 80 de la ley de amparo, que a la letra indica:

“**ARTÍCULO 80.** La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trae y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.”

De lo anterior tenemos como premisa que las sentencias que conceda el amparo tendrán por objeto **restituir** al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, por lo que en el tema que nos ocupa podemos decir que la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas que rigen un tributo, derivada del juicio de garantías, tiene como efecto desincorporar de la esfera jurídica del contribuyente la respectiva obligación tributaria, así como devolver el saldo a favor originado con motivo de tal declaratoria.

Es por eso que, aun cuando la actualización del monto respectivo para este supuesto no esté expresamente previsto en el Código Tributario Local, el derecho del contribuyente a recibirla deviene de la propia naturaleza del sistema que rige las relaciones entre el fisco y el contribuyente, del que deriva que el monto pagado **debe efectuarse en valor presente**, pues de otra manera no podría restituirse al gobernado en el pleno goce de la garantía violada en términos del artículo 80 de la Ley de Amparo.

Esta situación ya fue discutida y resuelta por cuando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aprobó en sesión privada el veintitrés de enero de dos mil ocho, la tesis 13/2008, al resolver la contradicción de criterios 262/2007-SS, sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo rubro es el siguiente:

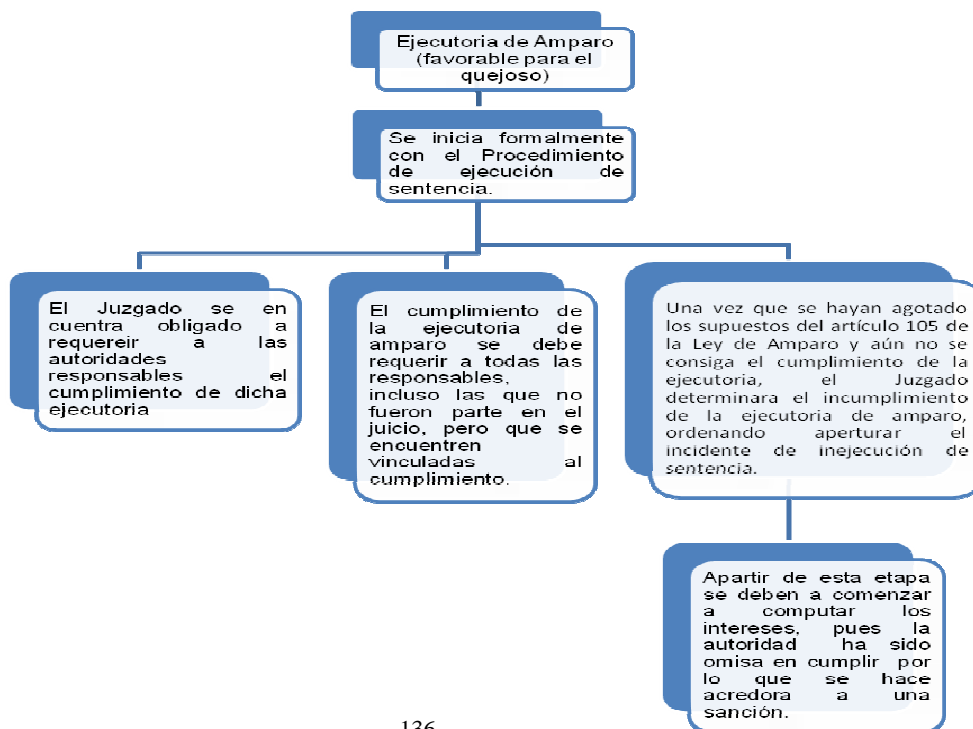
“LEYES TRIBUTARIAS. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONLLEVA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL).”

Así las cosas, es por demás evidente que la figura de la actualización debiera de ser contemplada por el Código Tributario Local, situación que no acontece lo que deja mucho que desear de nuestras autoridades, pues no obstante la jurisprudencia señalada vigente desde el año 2008, aún sigue persistiendo la inconsistencia en la ley tributaria actual.

Por otro lado y conforme al artículo 80 de la Ley de Amparo, los efectos de la protección constitucional son restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación. Así, la sentencia de amparo que declara la inconstitucionalidad de las normas que prevén una contribución, tiene como efecto desincorporar de la esfera jurídica del contribuyente la obligación tributaria respectiva, así como devolver el saldo a favor originado con motivo de tal declaratoria, lo cual se colmaría con la devolución de la cantidad pagada por concepto del tributo declarado inconstitucional y su actualización, pues así se estaría restituyendo al quejoso en el goce de su garantía violada, ya que, la cantidad que recibiría sería en un valor actual, pero de ninguna forma se debería de contemplar el pago de intereses, pues éstos participan de una **naturaleza indemnizatoria**, que no constituye un efecto del fallo protector. **Estimar lo contrario provocaría desnaturalizar la finalidad del juicio de amparo.**

Retomando lo expuesto, se considera que en las devoluciones que deriven de un juicio de amparo, el monto de la devolución debe contemplar el monto histórico más su respectiva actualización, los intereses por su parte si tendrían cabida pero sólo cuando la autoridad no cumpla en los lapsos que en su caso conceda el Juzgado Federal, es decir cuando exista una resolución judicial en la que se determine el incumplimiento de la ejecutoria de amparo, es a partir de dicho momento que procede el computo de los intereses, pues resulta lógico que la autoridad deba ser sancionada por tal omisión, y tomando en consideración el procedimiento de ejecución de sentencias en el juicio de amparo, dicha resolución sería el auto por el cual se ordena la apertura del incidente de inejecución de sentencia previsto en el artículo 105 de la ley de Amparo.

Para hacerlo un poco más palpable lo anterior se procede a realizar un breve esquema del procedimiento que se propone:



Aunado a lo expuesto, es de señalarse que el contribuyente quejoso no puede adquirir derechos respecto de la sentencia a la que se le está dando el correspondiente trámite de cumplimiento, puesto que el quejoso solo tiene derecho sobre la restitución de su garantía violada, sin que ello implique que a su vez dicha restitución le faculte para obtener un lucro sobre la cantidad a devolver, ya que el pago de intereses constituye una cuestión ajena que no formo parte de la sentencia que concedió el amparo.

Por lo que, sí el Juez establece que la sentencia que otorga la protección constitucional obliga a las autoridades responsables ejecutoras a devolver las cantidades enteradas como actos de aplicación de las mismas, por lo tanto el efecto de la sentencia que otorga la protección constitucional será que se le restituya al quejoso en el pleno goce de la garantía violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, de esta forma las autoridades exactoras, aun cuando no hayan intervenido en la instancia constitucional, para el caso de la autoliquidación, están obligadas a restituir las cantidades que recaudaron, con base a la norma que resulto inconstitucional.

En este orden de ideas, es que se estima que, si tomamos en consideración que el pago de intereses no es procedente, pues conforme al artículo 80 de la Ley de Amparo, los efectos de la protección constitucional son **restituir** al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, **restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación**, lo cual se colma, como ya se ha mencionado, con la devolución de la cantidad pagada por concepto del tributo declarado inconstitucional.

Desde otra perspectiva, se podría alegar que el pago de intereses es procedente pues la propia legislación tributaria local señala en su artículo 49 que, "El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, **interponga oportunamente los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan** y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, **tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el pago de intereses** conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo

42 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.”, y tomando en consideración que la ley fiscal es de aplicación estricta conforme al numeral 14 del mismo ordenamiento.

Sin embargo, tratándose de devoluciones generadas con motivo de una ejecutoria de amparo lo dispuesto en el Código Fiscal del Distrito Federal resulta inoperante, en virtud de lo siguiente:

Existe ausencia de la figura del pago de lo indebido, pues una contribución se torna indebido cuando la cantidad monetaria entregada al fisco es mayor a la exigible o no se adeuda legalmente, es decir, cuando la autoridad exactora no tenía derecho a recibirla conforme a la ley al momento de su cobro, de ahí que en tal supuesto, si se deba reintegrarla con su debida actualización e intereses respectivos.

No obstante, no existe pago de lo indebido ni procede pago de interés alguno, cuando el monto se determinó y cubrió en acatamiento de una disposición legal vigente, con absoluta independencia de que el contribuyente hubiera impugnado posteriormente la constitucionalidad del tributo en cuestión y obtenido la protección federal instada, pues queda claro que aquel numerario se ingresó al erario, no por error o exigencia indebida de la exactora, sino en cumplimiento de un mandato general de observancia obligatoria para el afectado al momento de realizarlo.

Por lo anterior resulta claro que al no configurarse el pago de lo indebido el pago de intereses resulta improcedente, para fortalecer lo anterior se citan a continuación diversos criterios de jurisprudencia:

Novena Época, Registro: 178678, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Abril de 2005, Materia(s): Administrativa, Tesis: XXI.3o. J/11, Página: 1254

PAGO DE LO INDEBIDO. NO LO CONSTITUYE EL ENTERO DE UN IMPUESTO, CUANDO EN UN EJERCICIO POSTERIOR AL DE LA CAUSACIÓN, LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, FUNCIONANDO EN PLENO O EN SALAS, DECLARA INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE ESTABLECE LA CARGA AL CONTRIBUYENTE. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento por medio del cual se da trámite a las solicitudes de devolución del contribuyente que considera hizo el pago de cantidades que no debió enterar, en las siguientes hipótesis: a) Cuando el pago de lo indebido se haya determinado por sentencia firme de autoridad competente; y, b) Cuando existan diferencias por errores aritméticos o de apreciación en los hechos. Ahora bien, es correcta la negativa de la autoridad exactora a devolver el pago que se considera indebido, si se apoya en que las cantidades fueron retenidas y enteradas antes de que el precepto que rige el tributo fuera declarado inconstitucional por el Poder Judicial de la Federación, ya que no se actualiza ninguna de las hipótesis antes indicadas, y no existe precepto alguno en el código tributario federal, ni criterio establecido, que apoye la pretensión de declarar como indebido el pago de un impuesto enterado en un ejercicio, cuando con posterioridad la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó inconstitucional el precepto legal que contiene la obligación impositiva. Por el contrario, en ese caso el entero de un tributo debe considerarse legal, si se tiene presente que se causó en vigencia de la norma y el Máximo Tribunal de Justicia del país en su criterio jurisprudencial, en que declaró la inconstitucionalidad del precepto que impone el pago de la contribución, se emitió con posterioridad al ejercicio en que se efectuó el pago, lo que es tanto más sostenible si se atiende al principio de que las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley les faculta.

Novena Época, Registro: 173530, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Enero de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.7o.A. J/34, Página: 2148

PAGO DE LO INDEBIDO. NO SE ACTUALIZA TRATÁNDOSE DE CONTRIBUCIONES PAGADAS CON BASE EN UNA LEY QUE CON POSTERIORIDAD FUE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. El pago de una contribución se torna indebido cuando la cantidad monetaria entregada al fisco es mayor a la exigible o no se adeuda legalmente, es decir, cuando la autoridad exactora no tenía derecho a recibirla conforme a la ley al momento de su cobro, de ahí que en tal supuesto, deba reintegrarla con su actualización e intereses respectivos. Por ello, no existe pago de lo indebido ni procede pago de interés alguno, cuando el monto se determinó y cubrió en acatamiento de una disposición legal vigente, con absoluta independencia de que el contribuyente hubiera impugnado posteriormente la constitucionalidad del tributo en cuestión y obtenido la protección federal instada, pues queda claro que aquel numerario se ingresó al erario, no por error o exigencia indebida de la exactora, sino en cumplimiento de un mandato general de observancia obligatoria para el afectado al momento de realizarlo.

En segundo lugar, se estima que el Código tributario local al indicar en el artículo de referencia que “El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el pago de intereses”, tal disposición debe entenderse con relación a los medios ordinarios de defensa, como lo son los recursos administrativos o inclusive el juicio de nulidad, más no respecto del amparo, especialmente cuando en éste se declara la inconstitucionalidad de los preceptos que prevén y regulan una contribución.

Lo anterior, no sólo porque el juicio de garantías constituye un medio extraordinario de defensa, cuya naturaleza es claramente diversa a los mencionados recursos, sino principalmente porque estos últimos, cuando resultan fundados, implica que la actuación de la autoridad fue ilegal al calcular

y/o recaudar el tributo; mientras que en aquellos casos, como el que aquí nos ocupa, en la devolución se origina por la declaración de inconstitucionalidad de una norma fiscal, evidentemente no existe un actuar ilegal de la autoridad, la obligación fiscal existió legalmente porque, en su momento, era aplicable la norma que justificaba el pago de la contribución.

De ahí que, en este segundo supuesto, no se configura un pago de lo indebido que genere la obligación de reparar el perjuicio ocasionado mediante el pago de intereses, en términos del precitado artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal; en tanto que ello, se insiste, sólo es admisible cuando tal perjuicio deriva de la negligencia, dolo o mala fe de la autoridad.

5.2.1 PROPUESTA PARA LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.

Finalmente, si se toma en que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria.

En la medida en que ésta última es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido.

Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente.

Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

Así pues, se propone la modificación del artículo 49 del Código Fiscal Del Distrito Federal, para quedar como sigue:

ARTÍCULO 49.- (1) Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades que procedan de conformidad con este Código y demás leyes aplicables. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o depósito en su cuenta, para lo cual deberá manifestar su aprobación y proporcionar su número de cuenta en la solicitud de devolución correspondiente, o certificado de devolución expedido a nombre de este último, el cual se podrá utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor, o bien, transmitirse a diverso contribuyente quien podrá aplicarlo como medio de pago en los mismos términos o a su vez transmitirlo. Los retenedores podrán solicitar

la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

En su caso podrá también realizarse la devolución mediante la dación en pago.

(2) Si la devolución nace por un pago de lo indebido y éste se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro de un plazo de **(3) sesenta días hábiles** siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva; si faltare alguno de los datos, informes o documentos, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de diez días hábiles cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión, la promoción se tendrá por no presentada.

Si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares establecido. De existir requerimiento en los términos de este párrafo, el plazo de sesenta días hábiles se contará a partir de que se presente la información, datos o documentos solicitados.

Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, se considerará negada por la parte que no sea devuelta. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva, la que se tendrá que notificar al contribuyente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos, a que se refiere el cuarto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución se realizó a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución. El comprobante del pago de la devolución respectiva, será el de la transferencia electrónica de recursos efectuada por la autoridad.

No se causarán intereses durante el tiempo que transcurra de la fecha en que la autoridad notifique al solicitante que el cheque o el certificado por el importe de la devolución se encuentra a su disposición en las oficinas de la autoridad fiscal al día en que lo recoja.

Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de sesenta días hábiles, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente.

El pago de intereses deberá incluirse en la liquidación correspondiente, sin necesidad de que exista petición expresa del pago de intereses por parte del contribuyente, **(4) siempre y cuando se trate de un pago de lo indebido.**

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa **(5) ordinarios** que el presente Código y demás leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los

recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra la misma o distinta contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

(6) En ningún caso los intereses a cargo del Distrito Federal excederán de los que se causen en cinco años. DEROGAR

Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente, como por los intereses indebidamente pagados por las autoridades fiscales, **(7) pasados 30 días hábiles a fecha de la devolución.**

La obligación de devolver prescribe en el término de **(8) cinco años.** Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular interrumpe la prescripción.

En el caso de contribuciones pagadas cuyo cobro esté controvertido, la autoridad recaudadora, podrá convenir con el contribuyente la reducción en el monto de la devolución, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que lo solicite el contribuyente previo desistimiento de la acción intentada;
- II. Que el contribuyente acredite fehacientemente que interpuso los medios de defensa que este Código o las leyes establecen, y
- III. Que la reducción no sea superior a un 40%.

(9) Tratándose de devoluciones en cumplimiento de ejecutorias de amparo, la devolución se deberá realizar sin que medie solicitud de devolución por parte del contribuyente, pues al derivar de una ejecutoria de amparo esta debe ser cumplida por ser de orden público, dicha devolución podrá realizarse mediante cheque nominativo a nombre del contribuyente o certificado de devolución expedido a nombre de este último.

El plazo máximo tratándose de este tipo de devoluciones será de 20 días hábiles, situación que deberá hacerse del conocimiento de la autoridad jurisdiccional, de igual forma se deberá informar que autoridades se encuentran vinculadas al cumplimiento así como de las que materialmente deben de realizar la devolución con la finalidad de que se pueda requerir a cada una de ellas en función de sus atribuciones y conocer con certeza cuál de ellas es contumaz en el incumplimiento de sentencia que en su caso pudiera presentarse.

La devolución debe constar por el saldo a favor del contribuyente quejoso más su respectiva actualización que se calculará desde el momento en que se haya enterado la contribución y hasta que se realice su devolución.

La cantidad a devolver se verá incrementada por intereses que se calcularán conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 42 de este Código, sobre la cantidad calculada en términos del párrafo anterior, mismos que se comenzarán a computar cuando la Autoridad jurisdiccional determine que se ha incumplido con la ejecutoria de amparo y ordene la apertura del incidente de inejecución de sentencia.

Señalización de las modificaciones propuestas:

1. Se considera que lo correcto sería hablar únicamente del procedimiento de devolución de cantidades, independientemente de la causa que dio

origen a dicha devolución, pues como hemos visto algunas devoluciones no derivan necesariamente de un pago de lo indebido.

2. Para evitar posibles confusiones en cuanto al momento del cómputo de los intereses, resulta necesario hacer la precisión indicada, pues cuando el origen de la devolución sea un pago indebido que fue exigido por la autoridad, esta debe tener una sanción que en este caso es el pago de intereses.
3. Se considera que el plazo de 120 días con que cuenta la autoridad fiscal, para realizar la devolución es excesivo, debiéndose reducir dicho plazo.
4. Reiterando lo referente al pago de intereses en cuanto su procedencia, estos lo serán siempre y cuando se trate de un pago de lo indebido y cuya devolución no se haya realizado en los plazos establecidos.
5. Resulta indispensable hacer ésta distinción de “medios de defensa ordinarios”, a fin de no incluir el juicio de amparo, pues como lo señalamos éste último es un medio de defensa extraordinario.
6. Se estima procedente derogar dicho párrafo, toda vez que no se puede limitar el derecho de los contribuyentes a obtener el pago total de lo debido, máxime si el retraso en su cumplimiento son por causas ajenas a su voluntad e imputables a las Autoridades del Distrito Federal.
7. Al contribuyente no se le otorga un plazo de gracia (sin que se generen recargos y demás accesorios por mora), como acontece con la autoridad para repetir el pago indebido que en su caso reciba por parte del Distrito Federal, por lo que, para estar en plano de equidad resulta necesario conceder dicho plazo al contribuyente.
8. Por lo que hace a la prescripción de la obligación de devolver cantidades por parte del fisco local, se considera inequitativo el hecho de que el

derecho a solicitar la devolución de cantidades prescribe en el término de tres años, mientras que de conformidad con el artículo 50 del ordenamiento fiscal en cita, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

9. En mi opinión, debe existir una distinción entre el procedimiento de devolución, cuando es por la vía administrativa (legalidad) y cuando se genera en virtud de la existencia de una ejecutoria de amparo (constitucional), lo anterior toda vez que al existir dos vías (legal y constitucional) por las que los contribuyentes pueden obtener la devolución de cantidades, es que se estima prudente que el Código Fiscal prevea estos dos supuestos.

Lo anterior es así, toda vez que en la actualidad existen infinidad de conflictos, en virtud del incumplimiento de sentencias en materia de amparo, y pues si bien es cierto, esta problemática que existe, tratándose de devolución de cantidades, no es originada por cuestiones de legalidad, no menos cierto es que las autoridades responsables se escudan en la complejidad, así como en los múltiples requisitos que se encuentran previstos en un manual administrativo, emitido por las propias autoridades, en el que se prevé actualmente el procedimiento de devolución de cantidades, para no incurrir en responsabilidad al evadir el cumplimiento de las ejecutorias de amparo, lo que torna lento y ocioso el actual procedimiento de devolución de cantidades, tratándose de cumplimiento de sentencias.

En esencia, en el manual administrativo citado, se encuentra previsto el procedimiento de devolución de cantidades tratándose de ejecutorias de amparo, pero en la realidad éste no resulta del todo eficiente, debido a la falta de regulación de tiempos y términos con que cuenta la autoridad para llevar a cabo los actos que les competan, tendientes a la devolución de cantidades.

Finalmente, no debe pasar desapercibido el hecho de que el actual procedimiento de devolución de cantidades, no contempla la figura de la actualización lo que se considera totalmente inequitativo, toda vez que en términos del artículo 41 del ordenamiento fiscal en cita, cuando los contribuyentes no cubran los créditos fiscales dentro del plazo establecido por las disposiciones fiscales, deberán actualizar su monto desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, por lo que dicha figura debiera ser contemplada para el caso de las devoluciones a cargo del Distrito Federal.

De esta forma se estima que se presenta un trato más equitativo y proporcional, pues se pone en un plano de igualdad al contribuyente frente al Estado y por otra parte se regula el procedimiento de devolución tratándose de ejecutorias de amparo, lo que otorga seguridad jurídica a los contribuyentes.

CONCLUSIONES

Primera. Por mandato Constitucional establecido en el artículo 31, fracción IV, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Segunda. El destino de los tributos siempre tendrá que ser para cubrir los gastos Públicos entendiéndose por éstos, todos aquellos que realiza el Estado; no únicamente los que efectúa en sus funciones de autoridad, sino también los destinados a satisfacer una necesidad colectiva y los servicios públicos.

Tercera. La Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios tienen el derecho de imponer tributos, considerando que las entidades federativas pueden establecer toda clase de contribuciones excepto las que están asignadas expresamente por la Constitución a la Federación, o bien las que le están prohibidas.

Cuarta. El principio de legalidad que debe regir en materia tributaria se traduce en que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen, y que establezca sus caracteres esenciales, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, y sus excepciones.

Quinta. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, no debe confundirse, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Sexta. Una vez que se ha llevado a cabo la potestad tributaria, se ejerce la competencia tributaria; la que constitucionalmente se distribuye en los tres órdenes de gobierno que componen el sistema federal mexicano, con el fin de

tener una equilibrada asignación de los recursos provenientes de las contribuciones.

Séptima. Al actualizarse los supuestos jurídicos previstos en las leyes fiscales por el sujeto pasivo, surge la obligación jurídico tributaria a cargo de éste, la cual sólo se extinguirá a través del cumplimiento de la misma.

Octava. El pago en materia tributaria es el cumplimiento de la obligación contributiva, por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que ha sido determinada y liquidada, cuya consecuencia es extinguir el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor de la obligación; sin embargo, en ocasiones por error o por alguna causa establecida por la ley, los contribuyentes efectúan el entero de contribuciones sin que exista una obligación legal para ello, o existiendo la obligación ésta se enteró en exceso, generando un pago de lo indebido.

Novena. En el Código Fiscal del Distrito Federal no se precisa que se entiende por pago de lo indebido, únicamente se regula su consecuencia que es la restitución al contribuyente de lo percibido por el fisco sin derecho a ello. En virtud de ello, con base en el párrafo segundo del artículo 14 del citado ordenamiento legal, es procedente acudir a las nociones que sobre este tema se dan en el Derecho Civil en lo que resulten aplicables.

Decima. En materia civil, el pago de lo indebido consiste en la entrega que por error realiza el deudor con el ánimo de cumplir una obligación, razón por la cual el acreedor debe restituir lo indebidamente percibido en virtud de la inexistencia de la obligación.

Decima Primera. Como consecuencia de un pago indebido a la autoridad fiscal, surge para el contribuyente un derecho de devolución de cantidades que no le corresponden al Fisco, tal y como se establece en los artículos 57, inciso b) y 49 del Código Fiscal del Distrito Federal. Los derechos implican una garantía para los contribuyentes y como tal deben ser respetados.

Decima segunda. La figura de la devolución en México, no ha sido debidamente estudiada. En principio consideramos que la naturaleza jurídica de la devolución tributaria es la de ser una obligación autónoma e independiente. Cuando se realiza el ingreso, éste es considerado como el cumplimiento de la obligación tributaria, pero a partir del reconocimiento y declaración del derecho de devolución del particular, surge una relación jurídica diferente: la relación de reembolso o de devolución y la correlativa obligación de devolución de la autoridad. Así, la devolución se convierte en un derecho de crédito, porque desde el momento en que la ley impone a la hacienda pública la devolución o, si se quiere, la prestación de contenido patrimonial que se ejercita conforme a la ley, aquélla está obligada a cumplir.

Decimo Tercera. El artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal, contiene aspectos de inconstitucionalidad, en virtud de que contraviene el principio de equidad con que deben cumplir todas las leyes fiscales, que consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivo de un mismo tributo, es decir, dar un trato igual a los iguales y desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancia, y considerando que el Fisco en la relación jurídico tributaria de reembolso, se convierte en sujeto pasivo, este debería tener un tratamiento idéntico al de los contribuyentes al pagar sus contribuciones, lo cual no sucede, tal y como se desprende de las conclusiones siguientes.

Decimo Cuarta. Resulta totalmente inequitativo, que no se contemple la actualización de los montos de las devoluciones a cargo del Distrito Federal, ya que, en términos de lo dispuesto en el 41 del Código Fiscal citado, cuando los contribuyentes no cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo establecido por las disposiciones, deberán actualizar su monto desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Decimo Quinta. El momento de cálculo de intereses a pagar en virtud de un pago indebido al Fisco debiera ser a partir de efectuada la entrega indebida si esta fue exigida por la propia autoridad, o en su caso a partir de que la devolución solicitada fuera negada a pesar de ser procedente, en virtud de que

a partir de ese momento ocurre una actuación deficiente por parte de las autoridades, misma que debe ser sancionada, aunado al hecho de que nadie debe resultar beneficiado a expensas de otro.

Decimo Sexta. . El pago de una contribución se torna indebido cuando la cantidad monetaria entregada al fisco es mayor a la exigible o no se adeuda legalmente, es decir, cuando la autoridad exactora no tenía derecho a recibirla conforme a la ley al momento de su cobro. Por ello, no existe pago de lo indebido cuando una contribución se determinó y cubrió en acatamiento de una disposición legal vigente, con absoluta independencia de que el contribuyente hubiera impugnado posteriormente la constitucionalidad del tributo en cuestión y obtenido la protección federal instada, pues quedó demostrado que aquel numerario se ingresó al erario, no por error o exigencia indebida de la exactora, sino en cumplimiento de un mandato general de observancia obligatoria para el afectado al momento de realizarlo.

El plazo de 120 días que tiene el Fisco Local para la devolución de las cantidades pagadas en forma indebida, es excesivo e inequitativo, a comparación de los plazos que la ley prevé para el entero de las contribuciones por parte de los contribuyentes, y contraviene a todas luces los principios de simplificación, agilidad y economía que deben regir en todos los procedimientos y actos administrativos, por lo que resulta necesario reducir el plazo, mínimo a 60 días.

Decimo Séptima. El plazo de 120 días que tiene el Fisco Local para la devolución de las cantidades pagadas en forma indebida, es excesivo e inequitativo, a comparación de los plazos que la ley prevé para el entero de las contribuciones por parte de los contribuyentes, y contraviene a todas luces los principios de simplificación, agilidad y economía que deben regir en todos los procedimientos y actos administrativos, por lo que resulta necesario reducir el plazo, mínimo a 60 días.

El actual procedimiento de devolución al no otorga un plazo de gracia (sin que se generen recargos y demás accesorios por mora), como acontece con la

autoridad para repetir el pago indebido que en su caso reciba por parte del Distrito Federal, resulta inequitativo, pues la autoridad si goza con dicho plazo.

Decimo Octava. El actual procedimiento de devolución al no otorga un plazo de gracia (sin que se generen recargos y demás accesorios por mora), como acontece con la autoridad para repetir el pago indebido que en su caso reciba por parte del Distrito Federal, resulta inequitativo, pues la autoridad si goza con dicho plazo.

Décimo Novena. Por lo que hace a la prescripción de la obligación de devolver cantidades por parte del fisco local, se considera inequitativo el hecho de que el derecho a solicitar la devolución de cantidades prescriba en el término de tres años, mientras que de conformidad con el artículo 50 del ordenamiento fiscal en cita, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, por lo que tal situación debe ser modificada.

Vigésima. En mi opinión, debe existir una distinción entre el procedimiento de devolución, cuando es por la vía administrativa (legalidad) y cuando se genera en virtud de la existencia de una ejecutoria de amparo (constitucional), lo anterior toda vez que al existir dos vías (legal y constitucional) por las que los contribuyentes pueden obtener la devolución de cantidades, es que se estima prudente que el Código Fiscal prevea estos dos supuestos.

Puesto que en la actualidad existen infinidad de conflictos, en virtud del incumplimiento de sentencias en materia de amparo, y pues si bien es cierto, esta problemática que existe, tratándose de devolución de cantidades, no es originada por cuestiones de legalidad, no menos cierto es que las autoridades responsables se escudan en la complejidad, así como en los múltiples requisitos que se encuentran previstos en un manual administrativo, emitido por las propias autoridades, en el que se prevé actualmente el procedimiento de devolución de cantidades, para no incurrir en responsabilidad al evadir el cumplimiento de las ejecutorias de amparo, lo que torna lento y ocioso el actual procedimiento de devolución de cantidades, tratándose de cumplimiento de sentencias.

NOTA FINAL:

Concluimos que el Distrito Federal requiere de recursos públicos para poder llevar a cabo sus fines particulares, no obstante lo anterior, para lograrlo no deben de vulnerarse los derechos de los contribuyentes; sin que esto signifique que se deba de sustraer a estos de su obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos, pues es evidente que en ambos casos la constante es el beneficio o perjuicio que se pueda ocasionar al Estado o los contribuyentes.

Lo anterior no refleja otra cosa que lo que llamamos “Justicia Tributaria”, misma que busca que cada quien se quede con lo que le corresponda conforme a derecho, por lo que se torna necesario la modificación del procedimiento de devolución, con el fin de garantizar los derechos de los contribuyentes, para que el fisco local restituya las cantidades pagadas con motivo de la aplicación de una ley que posteriormente es declarada inconstitucional, y así evitar que éste evada dar cumplimiento a las sentencias de amparo so pretexto de que no se encuentra regulado el procedimiento de devolución de cantidades, tratándose del cumplimiento de sentencias de amparo.

“Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales..., es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no necesita demostración. En este caso la apelación al sufragio popular sería estéril, porque los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serían hollados sin remedio; y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo; y para que no se erija en gobierno el despotismo de muchos con infracción de la Constitución, esta Corte, guardián de ella, debe apresurarse a proteger y amparar los derechos del hombre contra la opresión.”

Vallarta, Ignacio L., Obras, t. II: Votos II, México, Porrúa, 1989, pp. 31 a 35.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO Adolfo, Derecho Fiscal, editorial Themis, México 2004.

B. VILLEGAS Héctor, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2002

BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, editorial Oxford, México, 2000.

BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, editorial Cárdenas, México 1975.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las garantías individuales, editorial Porrúa, México, 2001.

CARPIZO, Jorge, Estudios Constitucionales, editorial Porrúa, UNAM, 1996.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, editorial Porrúa, México 1977.

DE ARAÚJO FALCÁO, Amilcar, El hecho generador de la obligación tributaria, editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1964.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, editorial Porrúa, 1999.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 1993.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, Derecho Civil, parte general, personas, cosas, negocios, e invalidez, editorial Porrúa, México, 1998.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, editorial Mc Graw-Hil, México 1998.

GARCÍA NOVOA, Cesar, La devolución de ingresos tributarios indebidos, Marcial Ponds Ediciones, Instituto de estudios fiscales, Madrid, España 1993.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho financiero, editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2003.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, editorial Porrúa, México 1997.

JARACH, Dino, El Hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo, editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996

MARTÍNEZ ALFARO, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, editorial Porrúa, México, 1998.

MATEU-ROS CERESO, Rafael, Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de la ley, editorial Civitas, Madrid, España, 1985.

PAZOS, Luís, Los Límites de los impuestos, editorial Diana, México 1986.

PEREZ BECERRIL, Alonso, México Fiscal, reflexiones en torno al sistema fiscal mexicano, editorial Porrúa, México, 2004.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, editorial Harla, México 1986.

SERRANO ANTÓN, Fernando, Las devoluciones tributarias, Marcial Pons ediciones jurídicas y sociales, Madrid, España, 1996.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Estatuto de Gobierno del Distrito Federal.

Código Civil para el Distrito Federal

Código Fiscal para el Distrito Federal

Ley de Amparo

Manual de Administrativo denominado “Devolución de pagos indebidos y los que procedan de conformidad con el Código Financiero del Distrito Federal y demás leyes aplicables”.

FUENTES ELECTRÓNICAS

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Cd. IUS 2010, Jurisprudencias y tesis aisladas junio de 1917- junio de 2010