



349  
201

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLAN"**

**FALLA DE ORIGEN  
ANALISIS JURIDICO-FISCAL DE LA DEVOLUCION  
DEL PAGO DE LO INDEBIDO, EN EL MARCO DEL  
COMETIDO HACENDARIO FEDERAL MEXICANO**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:**

**LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :**

**ROGELIO ROSAS GALVAN**

**ASESOR: JOSE ANTONIO MARTINEZ CASTAÑON**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

ANALISIS JURIDICO FISCAL DE LA DEVCLUCION DEL PAGO DE LO INDE  
BIDO, EN EL MARCO DEL COMETIDO HACENDARIO FEDERAL MEXICANO.

A mis adorables padres:

DON AMADO ROSAS HERNANDEZ

DOÑA CONSUELO GALVAN JIMENEZ

Reciban este modesto trabajo como muestra de  
mi infinito agradecimiento a la abnegacion y  
al sacrificio inconmensurable de toda una vida.

A mi adorable y comprensiva esposa.

CONCHITA.

Con mi pleno reconocimiento de su  
bondad, admiración y apoyo.



A mis adorables y cariñosas hijas:

EDWIGE

MALINA ALETSE

ANDREA DIDILIA

Con todo el cariño que les tengo,  
esperando que el sacrificio que  
implicó la realización de este  
trabajo se vea compensado con  
su comprensión.

Gracias por haber soportado mi ausencia  
y permitir la realización y culminación  
de mis estudios profesionales, esperando  
que sirva de ejemplo y sea superado con  
constancia y afán de superación.

A mis queridos hermanos:

SERGIO

NICOLAS

ESTELA

JOSE LUIS

JAIME

EFREN

MARIBEL

Quienes me brindaron su apoyo incondicional.

Con profundo agradecimiento al pueblo trabajador por contribuir a la cristalización de instituciones como la Universidad Nacional Mexicana, que -  
posibilitan que todos los estudiantes de bajos -  
recursos económicos, tengamos la oportunidad de -  
obtener estudios superiores.

A todos los maestros  
con eterna gratitud  
por su entrega académica  
y humana desinteresada.

A los señores Síodos que tendrán  
bajo su alto criterio la calificación  
final de este trabajo.

A mi querida ALMA MATER:  
1a UNAM ENEP ACATLAN  
Recinto sagrado del conocimiento  
universal, del cual me siento  
orgulloso egresado.

A tan respetables personas:

LIC. AURA TORREZ CORTES

LIC. ANA BERTHA THIERRY AGUILERA

Con mi profundo reconocimiento a su extraordinaria labor al servicio de México.

Agradezco la exigencia y apoyo a culminar mi compromiso con la Universidad.

Agradezco el impulso institucional bajo el amparo de la exigencia traducida a la concepción de un modesto trabajo de tesis, soportado con el enriquecimiento de la práctica profesional, obtenida en el ejercicio del Cometido Hacendario.

A todas las personas con las que he compartido la obtención de experiencias profesionales, y que de una manera u otra ayudaron e impulsaron la realización de este modesto trabajo de tesis.

Un especial agradecimiento a mi asesor  
amigo y maestro:

LIC. JOSE ANTONIO MARTINEZ CASTAÑON.

Por el gran apoyo que me brindó con su alto  
criterio, durante la elaboración de este trabajo  
de tesis y por sus sabios consejos recibidos,  
al haberme guiado y transmitido su sabiduría y experiencia.  
MIL GRACIAS.

Con admiración y respeto a mi maestro:

El Dr. LEON CORTIÑAS PELAEZ

cuya "ciencia con conciencia", permitió  
delimitar este trabajo de tesis, al marco  
de la actividad financiera, como una "tarea  
concreta", y por sus valiosas opiniones y  
experiencias en la consecución de la investi  
gación.

## I N D I C E

### INTRODUCCION

#### CAPITULO PRIMERO

##### Ubicación de la Categoría Jurídica del pago de lo indebido, en el marco de la actividad financiera del Poder Público.

1.A).- La actividad financiera del Poder Público en el Derecho Mexicano.....	5
2.a).- Postura Clásica Mexicana.....	6
3.b).- Los momentos fundamentales de la actividad financiera.....	8
4.c).- Naturaleza administrativa del pago de lo indebido en el marco de las erogaciones.....	11
5.B).- La normatividad financiera en Derecho Mexicano y su clásica división.....	12
6.a).- Enfoque constitucional.....	12
7.b).- El Derecho Financiero en sentido lato.....	20
8.c).- La importancia del Derecho Tributario como soporte del gasto público.....	22
9.d).- Diferencias entre el Derecho Tributario y el Derecho Fiscal.....	24
10.C).-El pago de lo indebido en el marco del Derecho Presupuestario.....	28
11.a).-Idea conceptual del gasto público en el marco de la ley y la doctrina.....	29
12.b).-Concepto de presupuesto.....	34
13.c).-El pago de lo indebido y sus limitaciones en el ámbito de la Ley de Presupuesto.....	35

#### CAPITULO SEGUNDO

##### El cumplimiento de la Obligación Tributaria como presupuesto determinante del Pago de lo Indebido.

14.A).-Contenido y alcance de la obligación tributaria.....	38
15.a).-Aspecto doctrinal de la estructura de la norma jurídico-tributaria.....	41
16.b).-Las contribuciones y el pago de lo indebido en el marco de la obtención y egresos dinerarios.....	44
17.c).-Conceptualización normativa de las contribuciones...	46
18.d).-Características jurídicas de las contribuciones.....	49
19.B).-Efectos jurídico contables de la incorrecta cuantificación tributaria.....	53

20.a).- Análisis del artículo 6º del Código Fiscal de la Federa- ción.....	55
21.b).- La cuantificación a instancia de parte.....	58
22.c).- La cuantificación oficiosa y postura hacendaria ante la exigibilidad del crédito fiscal.....	60

### CAPITULO TERCERO

#### Formas de pago: un cumplimiento clásico de la obligación -- tributaria y el pago de lo indebido.

23.A).- Visión jurídica de la extinción de la obligación -- tributaria.....	64
24.a).- Una idea conceptual de la obligación tributaria....	64
25.b).- La obligación del fisco como sujeto pasivo ante el- pago de lo indebido.....	66
26.B).- Análisis del pago como forma clásica de la extin- ción de la obligación tributaria.....	68
27.a).- El pago simple y llano.....	69
28.b).- Otras formas no clásicas de pago.....	70
29.a.a). La compensación.....	70
30.b.b). La condonación.....	73
31.c.c). La cancelación.....	75
32.d.d). La prescripción.....	75
33.C).- El pago y sus características, ante el pago de lo - indebido.....	76
34.a).- Requisitos generales del pago.....	80
35.b).- El pago de lo indebido y su relación con la compen- sación.....	91

### CAPITULO CUARTO

#### Análisis jurídico y conceptual de la Devolución del Pago de lo indebido.

36.A).- Análisis jurídico y conceptual de la Devolución del Pago de lo Indebido.....	95
37.a).- Dinamicidad de la Relación Jurídica Tributaria....	95
38.b).- Adecuación civilista del concepto "Devolución del - Pago de lo Indebido", en el marco del Derecho Fis- cal.....	96
39.c).- El pago de lo indebido: Su indefinición y procedi- miento en el Código Fiscal de la Federación.....	100
40.a.a). Del interesado y titular de la devolución.....	101
41.b.b). Del Derecho y procedencia de la devolución.....	101
42.c.c). Del término y obligación del Pago de lo Indebido...102	
43.B).- Instancia y medios para la Devolución del Pago de - lo Indebido.....	106



44.a).	- Del término.....	106
45.b).	- De la legitimación para solicitar la devolución....	107
46.c).	- De la forma y fundamento legal.....	108
47.d).	- De la forma y requisitación.....	108
48.e).	- Para el caso del Impuesto sobre la Renta (un caso - de oficiosidad relativa).....	109
49.f).	- Para el caso del Impuesto al Valor Agregado.....	112
50.g).	- Devolución del Impuesto al Valor Agregado a Empre- sas Altamente Exportadoras.....	113
51.h).	- Algunas consideraciones sobre la Obligación Tributa ria.....	116
52.i).	- De la multa.....	117
53.C).	- Del fondo y fundamento legal (un enfoque doctrinal- de la dialéctica jurídica en el pago de lo indebido)19	
54.a).	- Efecto normativo de la devolución, del principal--- y/o accesorios.....	120
55.b).	- Su criterio reglamentario.....	122
56.D).	- La prueba como medio para la Devolución del Pago de lo Indebido.....	124
57.a).	- La prueba en la devolución del Impuesto sobre la -- Renta.....	124
58.b).	- La prueba en la devolución del Impuesto al Valor A- gregado.....	125
59.c).	- La prueba en la devolución de las Empresas Altamen- te Exportadoras.....	125
60.d).	- El criterio de la Corte.....	126
61.E).	- Del plazo para la Devolución del Pago de lo Indebi- do.....	127
62.a).	- El crédito fiscal y su posición ante el pago de lo indebido.....	128
63.b).	- El crédito fiscal como presupuesto de exigibilidad- de las contribuciones por el fisco como sujeto acti vo.....	129
64.c).	- El pago de lo indebido como presupuesto de su exigi bilidad por el contribuyente.....	130
65.F).	- La indexación, sus aspectos técnicos y jurídico-ad- ministrativos.....	133
66.a).	- Su interpretación a la luz del artículo 17-A del Cō digo Fiscal de la Federación.....	133
67.b).	- Procedimiento legal de la indexación (según sus re- formas).....	134
68.c).	- La interconexión normativa de la indexación.....	139
69.G).	- La procedencia de la devolución del pago de lo inde bido, a la luz de la indexación.....	142

- 70.a).- La devolución del pago de lo indebido y su improcedencia.....143
- 71.b).- La ejemplificación de la procedencia del pago de lo indebido (caso concreto Impuesto al Valor Agregado).146
- 72.c).- Su nacimiento o presupuesto de procedibilidad.....147
- 73.d).- Causas de procedencia de la devolución del pago de lo indebido.....148
- 74.e).- Reforma y adición al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. (A manera de propuesta concreta..152

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

El tema de la evolución de la sociedad, no es más que el avance científico y tecnológico de la agrupación humana, se complementa con la necesidad de adaptar los ordenamientos legales a las situaciones de cada época y lugar. Cambios en las relaciones socio-económicas, culturales y políticas que nos permiten la convivencia social en un Estado de Derecho, dan la pauta a la apertura del conocimiento y no dejan cabida para los rezagos, ya que ello causa el atraso de cualquier sociedad.

Los cambios exigen cambios y el Estado es el motor que da vida y dirige los objetivos y metas de las necesidades sociales que interesan al pueblo. Es por ello que a través del cometido esencial hacendario, del Poder Público, y de la actividad financiera del Estado, se obtienen los recursos dinerarios para satisfacer las necesidades sociales y los compromisos del Poder Público con otros agentes económicos.

Es por ello que en el presente trabajo hablaremos en el primer capítulo de la actividad financiera del Poder Público en el Derecho Mexicano, como punta de lanza, así como de sus momentos fundamentales, su naturaleza política, sociológica, jurídica y económica, con el enfoque constitucional, que es la primera y fundamental base jurídica de esta actividad, ubicando el pago de lo indebido como categoría jurídica dentro del marco de la actividad financiera del Poder Público, y sus limitaciones en el ámbito de la ley presupuestaria, todo ello desarrollado dentro del primer capítulo de nuestro tema en estudio.

En el capítulo segundo presentamos un esbozo respecto del cumplimiento de la obligación tributaria, como presupuesto determinante del pago de lo indebido en el marco de la obtención y egresos dinerarios, sin dejar de mencionar los efectos jurídico-contables de la incorrecta cuantificación de dicho pago, — sea oficiosa o a instancia de parte, y la postura hacendaria — ante esta situación.

Por lo que hace al capítulo tercero, se analiza la visión jurídica de la extinción de la obligación tributaria, que es por excelencia el pago simple y llano, sin pasar por alto los comentarios de otras formas no clásicas de extinción de la obligación tributaria, tales como son: la compensación, la condonación, la cancelación y la prescripción, y su posición ante el pago de lo indebido.

Por último cabe mencionar que hasta hace pocos años, la figura jurídica de la devolución del pago de lo indebido era desconocida, es decir se ha superado el pensamiento de que "a lo pagado y dado al Estado, era imposible de recuperar"; probablemente, el efecto principal de ello se canalizaba a la cada vez — más deteriorada imagen de la actividad financiera del Estado y por ende al temor del imperio estatal.

En la actualidad es característica fundamental del Estado proponer a través de la ley, los mecanismos necesarios para sostener un equilibrio en la relación jurídico fiscal que une al administrado con la actividad económica estatal, y la figura de la devolución del pago de lo indebido, es un ejemplo de ello.

Se considera ahora, como ejemplo de la evolución jurídica, un derecho del ciudadano que por alguna u otra razón efectúa un pago indebido, así, este modesto trabajo desemboca en el análisis jurídico de la instancia de la devolución del pago de lo indebido, desde su definición, las características principales para la procedibilidad del trámite, requisitos de forma de fondo, los términos que tiene el contribuyente para solicitarlo, la personalidad, las pruebas, el plazo que tiene la autoridad para resolver a este derecho que consagra la Constitución Política Federal, y que encuentra la obicuidad del reembolso en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación; se analizan los supuestos en que la misma autoridad al efectuar la devolución, tendrá que actualizar el crédito a devolver al contribuyente, y más aún, indemnizar al afectado por los daños y perjuicios que el retraso le pudiere ocasionar, por haber transcurrido el plazo que la ley marca para efectuar dicha devolución, sin soslayar los supuestos en que la autoridad resolverá sobre la procedencia o improcedencia de la instancia de devolución, su posible motivación y fundamentación legal, así, se reconocen los derechos del contribuyente administrado a que se resuelva conforme a Derecho, respecto de su solicitud de devolución, y la obligación del Estado de restituir lo indebidamente percibido, aún con la indemnización que la misma ley previene en el ordenamiento sustantivo y adjetivo que rige en principio y a nivel federal, la vida fiscal del país, el Código Fiscal de la Federación.

## CAPITULO PRIMERO

### Ubicación de la Categoría Jurídica del pago de lo indebido en el marco de la actividad financiera del Poder Público.

#### S u m a r i o

1.A).- La actividad financiera del Poder Público en el Derecho Mexicano, 2.a).- Postura Clásica Mexicana, 3.b).- Los momentos fundamentales de la actividad financiera, 4.c).-- Naturaleza administrativa del pago de lo indebido en el -- marco de las erogaciones,

5.B).- La normatividad financiera en Derecho Mexicano y su clásica división, 6.a).- Su enfoque constitucional, 7.b).- El Derecho Financiero en sentido lato, 8.c).- La importancia del Derecho Tributario como soporte del gasto público, 9.d).- Diferencias entre el Derecho Tributario y el Derecho Fiscal.

10.C).- El pago de lo indebido en el marco del Derecho Presupuestario, 11.a).- Idea conceptual del gasto público en el marco de la ley y la doctrina, 12.b).- Concepto de Derecho Presupuestario, 13.c).- El pago de lo indebido y sus limitaciones en el ámbito de la Ley de Presupuesto.

1.A.- La actividad financiera del Poder Público en el Derecho Mexicano.

De entre las múltiples y variadas funciones del Estado, algunas son demasiado complejas, pero indispensables para la consecución de sus fines. El estudio no solo está orientando al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos más trascendentes; también dirige su actividad diaria hacia grandes objetivos y metas sociales y económicas. La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para realizarlos, las erogaciones que realiza y la administración y gestión de los recursos patrimoniales son varias de las tareas más importantes del Estado, que constituyen precisamente la actividad financiera. Con la palabra "financiero", se designa generalmente a todo lo concerniente a la Hacienda Pública. Es propio de esta actividad todo lo relativo a los ingresos públicos, ya sea que provengan de impuestos, productos, derechos y aprovechamiento por el cobro de los servicios públicos o por la venta de bienes producidos por el Estado. También se puede incluir los créditos obtenidos internamente y los obtenidos de otros países; la emisión de dinero es asimismo parte de los ingresos públicos. La actividad financiera incluye además todo tipo de gastos que realiza el Estado, siendo indistinto que sea una erogación para el sostenimiento de la administración y de los servicios públicos, o una inver-

sión financiera; quedan dentro de este rubro las erogaciones destinadas a los pagos de intereses y capital de la deuda pública. Asimismo, la actividad financiera del Estado se distingue primordialmente por su naturaleza y contenido substancialmente diferentes a las de la actividad realizada por los particulares. Muchos de los principios de la ciencia de las finanzas y la administración son aplicables tanto a los particulares como a los entes públicos, pero la actividad financiera del Estado se aleja definitivamente de los principios que conforman la actividad financiera de los particulares. Las finanzas públicas tienen como sujeto al Estado y, por lo tanto toda su actividad está contenida y normada por leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que el mismo Estado establece para regular su economía. Los postulados financieros del Estado son mandatos obligatorios, dejando un escaso margen a las excepciones de discrecionalidad que los propios ordenamientos legales contemplan, la actividad financiera particular tiende a la satisfacción de intereses privados, aquélla, siempre a la satisfacción de intereses públicos. En la actividad financiera privada la libertad de elección es la regla; en la estatal, - el marco es siempre el interés público, las leyes y los programas trazados previamente.

#### 2.a.- Postura clásica mexicana

El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarro



lla una actividad "que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado, como la de cualquier otra entidad pública o privada tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos" (1)

Esta actividad, que tiene importancia primordial en el Estado moderno ha recibido el nombre de actividad financiera la cual, es necesaria para administrar el patrimonio estatal, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas. La actividad financiera del Estado ha sido destinada por el fiscalista mexicano 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 los Estados Federales la política financiera corre a cargo primordialmente de la autoridad central. En nuestro país, las grandes líneas de política, económica son -

1.- SAINZ DE BUJANDA, F. Hacienda y Derecho, vol. I. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967 p. 10.

2.- ORTEGA, Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal. ITESM, - Monterrey 1946 p. 1.

implementadas por el Ejecutivo Federal. El monto del presupuesto de Egresos de la Federación y las leyes y reglamentos permiten que el Ejecutivo lleve a cabo los grandes programas gubernamentales. Las autoridades de los Estados participan en la realización de algunas actividades del sector público federal, y además manejan sus propios presupuestos. La participación de las entidades federativas en la ejecución de los programas federales ha ido incrementándose, sobre todo en los últimos sexenios.

En la mayoría de los Estados Federales el gobierno central controla por facultad constitucional los ingresos más importantes de la nación. Por otra parte, los Estados miembros disponen de todas aquellas fuentes de ingresos que no hayan sido reservadas expresamente para la Federación, tal y como acontece en México, esto es, se concibe el fortalecimiento del federalismo mediante el previo robustecimiento económico de cada uno de los Estados que integran la federación, consecuentemente, el gobierno federal ha realizado esfuerzos considerables para que las entidades federativas dispongan de mayores recursos económicos y participen en los ingresos federales.

**3.b.-Los momentos fundamentales de la actividad financiera.**

"La actividad Financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales que son: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, ven-

ta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras actividades y gestiones que el Estado moderno se ha hecho a cuentas" (3)

Según DE LA GARZA (4), el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como la relación jurídica que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado".

-----

3.- GARZA, Sergio Francisco de la; Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa, 15 Ed., México 1988 p.5

4.- IDEM... p 12.

Existen autores como MASCI (5) "que opinan que la actividad Financiera del Estado presenta dos momentos; uno de contenido político y, otro de contenido económico, predominando este último y como dice GRIZIOTTI, la actividad financiera pública responde a un solo tipo de contenido, pero con aspectos distintos, fundamentalmente se ocupa de "los principios de la distribución de los gastos públicos e indica las condiciones de su aplicación" (6), que a diferencia del aspecto político, la política financiera se encarga de estudiar los fines que en esta materia persigue el Estado y los medios de que se vale para su obtención.

-----  
(5).- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, México 1986 p. 2.

(6).- IDEM... p. 3

4.c.-Naturaleza administrativa del pago de lo indebido en el marco de las erogaciones.

Se observa que uno de los momentos fundamentales de la actividad financiera del Estado es la erogación de recursos para los gastos públicos, donde entra la posibilidad de que la relación jurídica entre los diversos órganos del Estado y los particulares se torne onerosa para el mismo, en la situación de acreedor por parte del particular por tener un crédito a favor por tal o cual situación. Los acreedores del Estado tienen derecho a reclamar el pago de las sumas a deudadas, sin embargo: "la situación del Estado como acreedor y como deudor, aún en los casos en que no interviene como Poder Público, presenta diferencias con la situación de un acreedor o de un deudor de derecho civil, diferencias que principalmente se marcan en las prerrogativas especiales que al Poder Público le reconocen las leyes para hacer efectivos sus créditos"; esto es, "que nunca podrá dictarse en contra del Estado mandamiento de ejecución ni providencia de embargo, y las resoluciones dictadas en su contra serán cumplimentadas por las autoridades correspondientes, dentro de los límites de sus atribuciones". (7)

(7).--GARZA, de la... op. cit. p. 177

**5.B.- La normatividad financiera en Derecho Mexicano, y su clásica división.**

A este respecto, se puede precisar que tradicionalmente los autores han dividido al Derecho financiero en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos fundamentales de la actividad financiera, así tenemos: la obtención el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que correspondería el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario, y para entrar en el estudio de cada uno es necesario una división mas genérica y clásica, así se considera necesario estudiar primero el enfoque constitucional, así como estudiar el Derecho Financiero en sentido "lato", la importancia del derecho tributario como soporte del gasto público y por último analizar las diferencias entre el Derecho Tributario y el Derecho Fiscal.

**6.a.- Enfoque Constitucional**

El Derecho Constitucional Tributario es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como coordina los diversos poderes tributarios que existen entre los Estados Federales. Determinan los límites temporales y espaciales en que se ejercen los poderes tributarios así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes. Las normas del Derecho Constitucional tributario son lógicas y estructuralmente anteriores a los del Derecho Tributario sustantivo y formal; así por

ejemplo, el artículo 124 de la propia constitución maneja una delimitación y coordinación de los diversos poderes tributarios y a la letra dice: las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a -- los funcionarios federales, se entienden reservadas a -- los Estados".

Así en nuestro país, la única fuente formal del Derecho-Fiscal es, sin duda alguna, la ley, como se desprende -- del mismo artículo 31, fracción IV de la Constitución Fe-deral, que dispone la obligación de contribuir a los gascos públicos de la Federación, Estado y Municipios, de -- la manera proporcional y equitativa que establezca las -- leyes. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73, fracción VII, señala como atribución del -- Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, o sea que si- el primero de los dispositivos legales mencionados esta- tuye que las contribuciones deben estar establecidas en- ley, correlativamente el segundo precepto jurídico otor- ga la facultad de establecer tales contribuciones al ór- gano en quien deposita la Constitución la tarea de reali- zar la actividad legislativa.

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para for- mar el Estado, plasma en su constitución la organización y funcionamiento de sus órganos legislativos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico de las facultades ne- cesarias para su desempeño, de esta manera la fuerza del

Estado se transforma en Poder Público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él. Esta fuerza del Estado ha sido denominada de diferentes maneras. Aristóteles habla de "Autarquía" que era sinónimo de "autosuficiencia, es decir, -- implica la capacidad de un pueblo para bastarse a sí mismo y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña.-- Entonces el Poder Tributario, es plasmado en la Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido la potestad tributaria se expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, -- Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una Ley, que vinculará individualmente a los sujetos -- activos y pasivo de la relación jurídico-tributaria. Entonces el Poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido. Acorde con esta idea, la Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41, reconoce esta fuerza como la voluntad -- del pueblo en quien reside el Poder Superior del Estado, -- es decir, la soberanía, por cuya manifestación determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones le



gislativa, ejecutiva y judicial. En un Estado federal es tá el Principio de que los gobiernos central y estatal -- sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y - no estén subordinados, al otro, aunque actúen coordinados entre sí, "en un Estado Federal coexisten poderes tributarios del gobierno central (o Federal) y de los gobiernos- de las entidades (Estados). A su vez, esos poderes pue-- den ser igualmente supremos sin limitaciones o con limitaciones para los estados miembros (como en el caso de México) o bien los poderes locales pueden estar subordinados- al poder central (8).

En relación al sistema de distribución de poderes tributarios a partir de 1944 la Suprema Corte definió jurispru- dencia en relación con dicho problema de la siguiente forma: "La Constitución General, no opta por una delimita- ción de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas- premisas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (articulo 73 fracción VII y artículo 124).
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción X y XXIX) Y;

(8).- GARZA, de la ... op. cit. p. 210

c) Restricciones expresas a la Potestad Tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII y artículo 112).

Nuestra Constitución Política, en su artículo 73, fracción XXIX, otorga el Congreso de la Unión potestad tributaria-exclusiva en las siguientes materias:

- 1.- Sobre comercio exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27
- 3.- Sobre instituciones de crédito, sociedades de seguros
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados - directamente por la Federación, y
- 5.- Especialmente sobre
  - a).- Energía eléctrica
  - b).- Producción y consumo de tabacos labrados
  - c).- Consumo 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.

Los aspectos relativos al comercio exterior se encuentran plenamente precisados en la Constitución. A través de la Historia de México se encuentra que se reserva a la federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos (artículo -- 117 y 118). La exclusividad de la Federación en el apro-

vechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional es comprensible, ya que la propiedad de dichos recursos corresponde originalmente a la Nación, por tanto ésta, a través del Congreso de la Unión es la encargada del Régimen tributario a que se someten dichos bienes.

La Federación, a través de leyes reglamentarias, establece participaciones a favor de los Estados y Municipios en lo que se refiere al empleo de dichos recursos, así, por ejemplo, los Estados y Municipios cuentan con una participación en la explotación de tierras y bosques nacionales. Respecto de las contribuciones sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros se argumenta que existiendo una legislación federal para la banca y el seguro, todas las empresas dedicadas a ello se deben gravar de modo uniforme independientemente del lugar en que pueden operar.

Acerca de los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, el caso más significativo es el de las vías generales de comunicación, radio y televisión, que bajo ninguna circunstancia puede ser objeto de contribuciones de los Estados, del Departamento del Distrito Federal o de los Municipios.

El Sistema Federal Mexicano, a través de la Constitución ha generado grandes problemas económicos para el desarrollo de los Estados miembros en virtud de las limitaciones que hasta cierto punto son justificadas, pues de otra ma-

nera se originaría un poder federal débil cuya existencia estaría amenazada por el poderío de los Estados. Además de exclusividad de la Federación en algunas materias, existen otras expresamente prohibidas a los Estados, así el artículo 117 en sus fracciones III a VII establece:

Artículo 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

III.- Acuñar moneda, emitir moneda, estampillas, ni papel sellado.

IV...

V.- Prohibir ni gravar, directa o indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, -

en la fracción VII del artículo 73 Constitucional, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquellas materias que no le son exclusivas y que ejercen también los Estados miembros. La Potestad Tributaria se ve matizada de manera especial en virtud del pacto federal, de tal manera que la razón de ser del Poder tributario se encuentra contenida en la Constitución en el Artículo 40, que establece la voluntad del pueblo mexicano para constituirse en una República representativa federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una Federación. Así, todas las materias que no sean exclusivas de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los Estados, así lo resolvió el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión al amparo 9521/65, publicada en la página 77 del volumen CXXXIII del Semanario Judicial de la Federación que dice: "El que hagan materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias sino que en los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados" (9).

(9).-- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa, México 1958 p. 48

### 7.b.- El Derecho Financiero en Sentido Lato

Dentro del marco de las normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios para la consecución de sus fines en sentido estricto no existe una disciplina plenamente estructurada que en forma homogénea sistematice el conjunto de normas relativas a las finanzas públicas. Para ello será necesario integrar en un todo orgánico normas constitucionales, sustantivas, procesales y penales, que regulen los variados aspectos que comprenden las Finanzas Públicas.

En diversas épocas han habido manifestaciones en este sentido es más, se ha pretendido estructurar disciplinas más específicas, como Derecho Presupuestario, Derecho Monetario, Derecho Patrimonial del Estado, Derecho Crediticio y Derecho Tributario, aunque sin alcanzar un éxito concreto. La verdad es que desde el punto de vista científico no es posible hablar del Derecho Financiero como disciplina autónoma, asimismo tampoco es posible hacerlo en el caso de las demás disciplinas mencionadas. Sin embargo, desde un punto de vista didáctico es tan posible como necesario, ya que se puede alcanzar la unificación homogénea de normas y principios de esta materia. Caso concreto es el relativo al Derecho Tributario, que tiene principios e instituciones con características particulares y una legislación y procedimiento exclusivos -

que permiten hablar de uniformidad en su regulación.

El Derecho Financiero Público, es una rama autónoma del - Derecho Administrativo, que estudia las normas legales -- que rigen la actividad financiera del Estado o de otro po - der público, ERNESTO FLORES ZAVALA en su obra (10), cita - a don Gabino Fraga, en su tratado de Derecho Administrati - vo, al señalar el contenido de este Derecho que comprende:

a).- La estructura y organización del poder encargado nor - malmente de realizar la función administrativa.

b).- Los medios patrimoniales y financieros que la adminis - tración necesita para su sostenimiento y para garan - tizar la regularidad de su actuación.

c).- El ejercicio de las facultades que el poder público - debe realizar bajo la forma de la función administra - tiva.

d).- La situación de los particulares con respecto a la - administración.

El Derecho Financiero Público puede ser internacional o - nacional. El internacional se refiere a las normas que - rigen las relaciones de carácter financiero de dos o más - Estados soberanos. El nacional se refiere a las normas - que rigen la relaciones de carácter financiero entre un - Estado y las personas que se encuentran sujetas a él.

También puede clasificarse en constitucional y ordinario, según se refiere a las normas establecidas en la Constitu -

(10). FLORES ZAVALA, Ernesto.- Finanzas Públicas Mexicanas. Porrua, S. A. 26 Edición, México, 1985 p.11

ción o a las que se encuentran en leyes ordinarias.

Según la materia que integra su contenido, puede dividirse en múltiples ramas: Tributario, Bienes del Estado, Empréstitos, Organización de Oficinas de la Hacienda Pública, -- Contabilidad de la Hacienda Pública, etc. De estas ramas la que se refiere a los impuestos: objeto, sujeto, cuotas procedimientos de determinación, etc., recibe el nombre de Derecho Tributario y es la más importante del Derecho Financiero.

8.c.-La importancia del Derecho Tributario como soporte del gasto público.

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión - del 19 de Noviembre de 1940; dijo: "El Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales", y agrega: "el Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes". (11)

El punto a tratar que surge de inmediato, es el de la justificación del derecho del Estado para constituirse en propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamental es la aportación que hacen los miembros del propio Estado, no en forma voluntaria, sino en forma obligatoria de rivada del imperativo legal y hecha efectiva a través del-

(11).- FLORES ZAVALA... op. cit. p. 12



ejercicio de la facultad económica coactiva, es decir, a través de la acción del Estado exigiendo por sí mismo y en uso de autoridad. Este problema está estrechamente vinculado con el de los fines y atribuciones del Estado, porque el Estado necesita la riqueza precisamente para estar en la posibilidad de lograr los fines y ejercitar las atribuciones que se le han asignado. La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera -- del Estado. ROSSY (citado por SERRA ROJAS, en su libro de Derecho Administrativo), señala que: " lo financiero es-- la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y los generales de los habi-- tantes de un país, la determinación de los medios dinera-- rios para atenderlas, y su forma de obtención, la obten-- ción misma de tales medios, su administración y la realiza-- ción dineraria de aquellas necesidades", (12).

Entonces, la actividad financiera del Estado es aquella re-- lacionada con la obtención, administración o manejo y em-- pleo de los recursos monetarios indispensables para satis-- facer las necesidades públicas, ya que tiene a su cargo la realización de ciertas tareas, variables en el tiempo, pe-- ro que corresponden en cada época al pensamiento político--

(12).- RODRIGUEZ LOBATO, Raul. - Derecho Fiscal. Ed. Harla, 2ª Edición, México 1986 p. 3

de la colectividad y para cuyo cumplimiento requiere bienes muebles e inmuebles, servicios y, por lo mismo, dinero en efectivo.

#### 9.d.-Diferencias entre el Derecho Tributario y el Derecho Fiscal

Se había mencionado anteriormente que en sentido estricto no existe una disciplina plenamente estructurada que en forma homogénea sistematice el conjunto de normas a las Finanzas Públicas, y se habló del Derecho Financiero que contiene al Derecho Fiscal, lo cual permite ir delineando cada una de estas ramas del Derecho que en algunos casos crea confusiones, así por ejemplo, en la doctrina italiana se habla del Derecho Tributario, en la alemana, de Derecho Impositivo y en la francesa de Derecho Fiscal. Emilio Margain indica que en México no pueden utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimas (13) como sucede en otras partes, en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no sólo a los impuestos o a los atributos en general, sino también a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos. Entonces la materia fiscal está perfectamente precisada como todo lo relativo a las contribuciones, es decir, a los tributos, y si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado o de organismos descentralizados, ello obedece a razones prácticas de cobro y no a la naturaleza misma de tales ingresos

(13) RODRIGUEZ LOBATO, Raul... op. cit. p.13

con estas ideas según RODRIGUEZ LOBATO (14), se puede decir que los ingresos a que se refiere la materia fiscal son aquellos cuyo funcionamiento constitucional se encuentra en los artículos 31, Fracción IV y 75, fracción VII, de la Constitución Federal, aquéllos que tradicional y doctrinamente han sido llamados contribuciones o tributos, entre cuyas características se encuentran que el Estado los impone o ha impuesto únicamente y que constituyen exacciones. En estas condiciones "si con la expresión Derecho Tributario se denomina al sistema Jurídico relativo a los tributos, y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al sistema Jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, pudiendo en consecuencia, denominar a esta disciplina con cualquiera de ellas" (15)

Considerando lo expuesto por RAUL RODRIGUEZ LOBATO, a su vez el maestro, LUIS HUMBERTO DELGADILLO, nos delimita con más claridad y establece la diferencia entre el Derecho Tributario y el Derecho Fiscal (16), así, el Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado que ya mencionamos, cuando los tres momentos de la actividad Financiera; este

(14)-RODRIGUEZ LOBATO, Raul...op.cit. p. 15

(15)-IDEM... p. 15

(16)-DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto...op.cit. p. 25

campo se reduce cuando nos concretamos al aspecto de la ob- tención de los recursos que recibe el Estado por distintos- medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, -- por la aportación voluntaria de diversos sujetos o por la-- imposición que establece debido a su poder de imperio. Por- ello, cuando se enfoca esta materia exclusivamente hacia -- la obtención de recursos, estaremos frente al Derecho Fis-- cal, el cual comprende las normas que regulan la actuación- del Estado para la obtención de recursos y las relaciones-- que se generan con esa actividad.

El término "fiscal", proviene de la voz latina "fisco", te- soro del emperador, al que las provincias pagaban el "tri-- butum", que les era impuesto. A su vez la palabra "fisco"- se deriva de "fiscus", nombre con el que inicialmente se -- conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributum. De aquí que todo tipo de ingresos- que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fig cal.

El contenido del Derecho Fiscal se ha confundido con fre-- cuencia debido a que se concibe con diversos enfoques, has- ta han llegado a confundirlo con el Derecho Financiero y -- con el Tributario, lo que ha dado lugar a una anarquía res- pecto de este concepto. Sin embargo, se coincide en que -- las normas que lo integran regulan las relaciones que se de- rivan de la actividad del Estado para la obtención de los - ingresos, pero mientras que unos lo relacionan con todo ti-

po de ingresos, otros lo circunscriben sólo a una parte de ellos. Entonces, lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la federación, regulados por la Ley de Ingresos de la Federación; por su parte la actividad tendiente a la obtención de recursos fundamentada en el poder de Imperio, a través del cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las -- cargas públicas se le denomina Derecho Tributario.

10.C.- El pago de lo indebido en el marco del Derecho Presupuestario.

En nuestro país se utilizó el sistema tradicional de presupuesto, que es una mera enumeración de las cantidades que se autoriza gastar a las diversas autoridades, ordenadas por objeto de gasto, indiferente a su influencia sobre la economía del país; hasta la anterior Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación, que estuvo en vigor de 1935 a 1976. Contenía una clasificación-presupuestaria por ramas de actividades.

El presupuesto era un mero instrumento administrativo y contable. Una de sus principales preocupaciones radicaba en el control de la cantidad de gasto para cada entidad autorizada, sin preocuparse del resultado que se obtenía. La Ley definía el presupuesto como "La autorización expedida por la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expresar las actividades oficiales, obras y servicios públicos, a cargo del Gobierno Federal durante el período de un año, a partir del 1º de Enero" (art.28)

En México se inició el estudio para la modificación del sistema presupuestario desde 1954, año en que el subsecretario de Hacienda, Rafael Manceda, expuso las nuevas ideas en torno al presupuesto como instrumento de ajuste de la economía general y como mecanismo de redistribución del ingreso.

Apuntó la conveniencia del presupuesto programático y es

tableció, al margen de Reformas Legales, una nueva clasificación funcional y por actividades del presupuesto, al lado de la clasificación tradicional por ramos.

En Diciembre de 1976, se derogó la antigua Ley Orgánica -- del Presupuesto de Egresos, en vigor desde 1935, y se expidió la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, -- que significa la implantación general en la Administración Federal del presupuesto por programas. En el establecimiento de esta técnica se viene estudiando y trabajando desde el sexenio del Presidente Gustavo Díaz Ordaz, en que la Comisión de Administración Pública era encabezada por el subsecretario de la Presidencia, Lic. José López Portillo. Durante su actuación como Secretario de Hacienda y Crédito Público, impulsó vigorosamente la instrumentación del establecimiento del presupuesto por programas y actividades.

#### 11.a. Idea conceptual del gasto público en el marco de la Ley y la doctrina.

En la Hacienda Pública Moderna y en la nueva concepción política del Estado como rector de la economía, los impuestos no tienen fines meramente fiscales de recaudación, sino fines de tipo extrafiscal políticamente muy útiles, como la orientación y la regulación de la actividad económica. En este caso, la política tributaria se pone al servicio del progreso económico y de la distribución de la riqueza. La problemática de la política tributaria como instrumento de regulación es bastante compleja y difícil. Toda instrumentalización de modalidades impositivas requiere

de antemano de un diagnóstico y un pronóstico de la coyuntura económica, no obstante la calidad del diagnóstico y del pronóstico existen obstáculos muy serios como la falta de flexibilidad política y administrativa de las leyes y los sistemas recaudatorios, de la adecuación de todos estos factores depende el éxito de la política tributaria como instrumento de la expansión económica, de la ordenación de la economía y de la redistribución de la riqueza.

Según FRAGA (17), existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que debe entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el Presupuesto de Egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema. Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.

FLORES ZAVALA, ha escrito que "nosotros no estamos conformes con el concepto del señor Licenciado Fraga por que el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos inde-

(17) FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México 1968 p. 270



bidos de funcionarios" (18).

El profesor GIULIANI FONROUGE, coincide con FLORES ZAVALA en su concepto del gasto público, llega a la conclusión - de que "de acuerdo con esta nueva orientación, no es indispensable para caracterizar el gasto público que la erogación sea efectuada por organismos típicamente establecidos o sin autonomía o autarquía administrativa; sino que también puede serlo por entidades de tipo privado o simplificado, de los cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico-social. La única condición admisible para distinguirlo del gasto privado, es que el ente privado esté dotado de la facultad de mandar, de ordenar, de establecer obligaciones a los habitantes, y que habría recibido por delegación del Estado. Si bien es verdad que los gastos de tales organismos están sujetos a normas diferentes de las vigentes para las erogaciones tradicionales y que se insertan en el presupuesto general en forma especial (a veces sólo en el importe de sus déficits de explotación o en las contribuciones para su instalación o ampliación) cerraríamos los ojos a la realidad si los excluyéramos de la categoría de gasto público. Ello sólo demostraría que es necesario flexibilizar los principios clásicos para incluir esta categoría impuesta por la evolución" y concluye diciendo que:

-----  
 "vano intento sería mantenerse aferrado al concepto res-

(18) FLORES ZAVALA, Ernesto... op. cit. p. 183

tringido del gasto público, cuando la realidad nos muestra su evolución hacia un concepto amplio, por lo cual podemos prescindir de la definición tradicional y decir que gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales" (19)

Con motivos de amparos promovidos contra un impuesto que destinaba parte de su recaudación a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte pronunció en 1969 ejecutorias en que sostuvo con base en los artículos 65, fracción VII y 126 de la Constitución que tiene carácter de gasto público "el determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observación de lo mandado por las mismas normas constitucionales" y que "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 escrita la partida" (20).

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto público indica que "el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, así como pa-

(19).-GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero, Ed. De Palma. p. 107

(20).-Informe a la SCJN, Sala Auxiliar. pp. 24-26

gos de pasivo o deuda pública que realizan:

I.- El Poder Legislativo

II.- El Poder Judicial

III.- La Presidencia de la República

IV.- Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrati  
vos y la Procuraduría General de la República

V.- El Departamento del Distrito Federal

VI.- Los organismos descentralizados

VII.- Las empresas de participación estatal mayoritaria y

VIII.- Los Fideicomisos en los que el fideicomitente sea el  
Gobierno Federal , el Departamento del Distrito Federal o -  
alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y -  
VII". (21)

La programación del gasto público federal se basará en las-  
directrices y planos de desarrollo económico y social que -  
formule el Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría-  
de Hacienda Y Crédito Público ( que anteriormente era a tra  
vés de la desaparecida Secretaría de Programación y Presu--  
puestal).

## 12.b.- Concepto del Presupuesto.

El presupuesto ha sido definido por René Stoné - dice W. F. WILLOUGHBY como un documento oficial que contiene un plan, preliminarmente aprobado por el ejecutivo, de ingresos y gastos públicos. Esto, que en términos técnicos constituye la formulación del presupuesto, no deja satisfecho al autor mencionado, quien dice que más que una definición es una descripción, aunque satisfactoria, de lo que constituye físicamente el presupuesto, pero deja fuera su significado real, ya que constituye el documento más importante para establecer la Administración de los aspectos financieros del Estado. Esta Administración está basada en un continuo eslabonamiento de operaciones, claramente divididas y diferenciadas, empezando con la formulación, que puede delimitarse como la estimación de necesidades que exigen gastos, y de las entradas para cubrirlos; posteriormente el documento va al Poder Legislativo, donde se le otorga la autorización a través de decretos de apropiaciones, para devolverlo al Presidente y que éste lleve a cabo la ejecución, de acuerdo con el documento original modificado por el Congreso; y ya realizadas las operaciones, funciones y gastos determinados por el presupuesto, los datos así registrados son examinados por el contador general, por medio de la oficina general de contabilidad, para asegurarse de

(21).- BET CHAK MANK, Benjamin.- Teoría de las Finanzas Públicas: Tomo I. Ed. U.NA.M. MEXICO, 1987 p. 414.

su exactitud y ver que corresponda a los hechos tal como sucedieron, y que se encuentren estrictamente apegados a lo señalado por la Ley.

Esta versión simplificada de lo que es un presupuesto con sidera, sin embargo, que éste es más que una proyección - de percepciones y egresos, constituyendo un documento determinante para el jefe del Ejecutivo, a quien da la información más importante para conocer la marcha de los negocios gubernamentales, presentar ante quien debe juzgar de sus actos el Congreso - un informe completo sobre como ha administrado, tanto él como sus subordinados del Poder Ejecutivo, los recursos que le fueron entregados en custodia y los asuntos que se derivan de lo anterior y que son de su competencia, de donde se llega, además, a la situación en que los gastos y entradas dejan el Tesoro Público

**13.C.-**El pago de lo indebido y sus limitaciones en el ámbito de la Ley del Presupuesto.

El pago es el acto final del proceso de ejecución del Presupuesto de Egresos. No es únicamente una operación material de entrega de dinero, sino también es una operación jurídica, ya que la Tesorería de la Federación no es una ejecutora ciega de la orden de pago, sino controladora de la regularidad jurídica de la misma.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo con los programas aprobados en el Presupuesto de Egresos, autoriza las ministraciones de fondos a la entidad correspondiente para efectos de pagos a cargo del Estado, limi-

tándose a los montos consignados en los programas respectivos, de acuerdo con la distribución que se haga de las partidas presupuestarias.

## CAPITULO SEGUNDO

El cumplimiento de la Obligación Tributaria como presupuesto determinante del Pago de lo Indebido.

### S u m a r i o

14.A.- Contenido y alcance de la obligación. Su enfoque - estructural, 15.a).- Aspecto doctrinal de la estructura de la norma jurídico - tributaria, 16.b).- Las contribuciones y el pago de lo indebido en el marco de la obtención y egresos dinerarios, 17.c).- Conceptualización normativa de las contribuciones, 18.d).- Características jurídicas de las contribuciones,

19.B.- Efectos jurídico - contables de la incorrecta cuantificación tributaria, 20.a).- Análisis del artículo 69 -- del Código Fiscal de la Federación, 21.b).- La cuantificación a instancia de parte, 22.c).- La cuantificación oficiosa y postura hacendaria ante la exigibilidad del crédito fiscal.

14.A.- Contenido y alcance de la obligación tributaria.

Es la fracción IV del artículo 31 Constitucional donde se establece la obligación a cargo de todo mexicano de contribuir a las gastos públicos. Es así como la potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley (principio de legalidad) en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal; esta relación que nace cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce como relación jurídico - tributaria, la cual seguirá un proceso lógico que pasa por la determinación o cuantificación de la obligación que se genera de esta reacción, hasta llegar a la conclusión que por excelencia es el pago del impuesto; es en la fase de la cuantificación donde surge cualquiera de los supuestos del pago de lo indebido ya por exceso en el pago o ya por determinación incorrecta, de las cantidades a pagar, hechos éstos que son presupuesto necesarios para llegar a analizar el pago de lo indebido y la postura de las autoridades ante ello".

A efecto de precisar los conceptos de obligación y de la relación jurídico tributaria es necesario partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o una situación



provista por ella, es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Así, una vez realizado el supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán impuesta a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia, así, al realizar el supuesto inmediato se generan los hechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la norma establece, lo que lleva a concluir que "la relación jurídica - tributaria es un -- vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extensión de derechos y obligaciones en materia tributaria" (22).

Asimismo, se ha considerado como obligación a "la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal" (23), al realizarse el supuesto previsto por la norma, - surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer y tolerar; en este orden de ideas, si se aplican a la administración tributaria - se concluye necesariamente que el contenido de la obligación tributaria, no puede ser diferente de la obligación (22).-DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H. .. op. cit. p. 97

(23).-IDEM... p. 98

en general, de donde resulta que esta obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado es supuesto previsto en la norma tributaria.

Derivado de lo anterior, es necesario aportar que dentro de la doctrina, hay quien manifiesta que la obligación tributaria se limita a la conducta exclusiva de dar, y dejar las demás obligaciones como secundarias o accesorias; esta corriente explica que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado.

"No se puede limitar al Derecho Tributario exclusivamente a la actividad de recaudación ignorando los aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, ya que el fenómeno jurídico - tributario no puede concebirse sin la concurrencia de todas y cada una de las materias que lo componen" (24). Asimismo, cabe señalar que algunos autores denominan "obligación principal" a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones "accesorias o secundarias". Por supuesto esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone que deriva, lo cual, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya

(24).-DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H... op. cit. p.99

que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar, y es más, aquéllas pueden existir aun sin que existan éstas, o subsisten aún después de que se haya extinguido la obligación principal. Para corroborar lo anterior, basta señalar que las obligaciones formales de hacer y no hacer, como inscribirse en determinados registros, llevar libros o controles; guardar documentación no destruir información por cierto tiempo, - no llevar dobles sistemas de contabilidad, etc., por ello se rechaza el calificativo de obligaciones secundarias, - toda vez que son tan importantes como la obligación de dar, ya que sin ellas la recaudación sería de muy difícil realización.

15.a.-Aspecto doctrinal de la estructura de la norma jurídico-tributaria.

De acuerdo al principio de legalidad la obligación tributaria nace por disposición de la ley, sin embargo, para su nacimiento es necesario que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la concurrencia de la relación jurídico - tributaria. Existe cierta confusión respecto de la identificación de la conducta que se llama hecho - generador y el hecho imponible, por lo que es necesario concretar que se llaman de diferente forma dos aspectos de un mismo fenómeno de tributación, entonces: el hecho-imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó en la ley para que al ser realizada-

por un sujeto, genere la obligación tributaria, por tanto se observa que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en la ley formal y naturalmente considerará sus elementos esenciales: Objeto, sujeto, 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.

Entonces el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es la conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria. Así, la realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones; este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir, de este momento, se puede determinar la exigibilidad de las conductas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en la materia fiscal un punto de gran importancia debido a que permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible; así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La doctrina coincide en que "la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales" (25), como lo establecían

(25). DELGADILLO GUTIERREZ, Luis h... op. cit. p. 102

los Códigos Fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento, sin embargo, en materia fiscal el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible, así se tiene que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación o, la obtención de un ingreso, pueden "haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador y por tanto, establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento el cual es fijado en las leyes impositivos respectivos, - en el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento. El Código Fiscal de la Federación vigente ya no regula como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general y en una sola disposición; en la actualidad, el artículo 62, solo se refiere a la obligación sustantiva - al disponer que: "las contribuciones se causan conforme - se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en -- que ocurran".



clase, que están en vigor al expedirse la Ley de Ingresos— sólo se hace referencia a ella en los términos explicados— anteriormente. En otros términos, la ley general que anual— mente se expide con el nombre de ley de ingresos, no con— tiene sino un catálogo de los impuestos que han de cobrar— en el año fiscal. Al lado de ella existen leyes especiales que regulan los propios impuestos y que no se reexpiden ca— da año cuando la primera conserva el mismo concepto del im— puesto".

Asimismo, anualmente se crea y se revisa el presupuesto de Egresos de la Federación; por ello todo presupuesto debe — tener una clasificación de los gastos públicos, en forma — que se facilite la formulación, ejecución y contabiliza— ción del presupuesto. Este sistema debe ser uniforme para— coordinar los planes de desarrollo económico y social con— los presupuestos que se asignan a cada partida presupuesta— ria.

### 17.C.- Conceptualización normativa de las contribuciones.

#### Concepto de contribución.

Quando se realiza el análisis de los ingresos de la Federación queda asentado que de ellos, los ingresos tributarios son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

Conforme a la teoría de la Tributación y a los tratados en la materia, la figura tributaria por excelencia son los impuestos. En el propio Código Fiscal de la Federación se establece, sin lugar a dudas, que los impuestos son los tributos más representativos, ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares, diferentes de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Los derechos, también denominados tasas, han dado lugar a controversias respecto de su naturaleza tributaria, ya que hay quienes no consideran a los derechos, como tributos en virtud de que la obligación se genera por la voluntad del sujeto que solicita un servicio, sin embargo, se les incluye como tales, ya que su establecimiento se da por disposición unilateral del Estado, y lo que pretende la voluntad del sujeto es el servicio, no la obligación. Con base en el Código Fiscal de la Federación se puede observar su naturaleza tributaria, puesto que como contraprestación, se trata de aportacio



nes de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio por el Estado en sus funciones de Derecho Público o el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

Otras figuras señalan en la Ley de Ingresos de la Federación también como tributos son las aportaciones para el IN FONAVIT y las cuotas para el Seguro Social, conocidas como Aportaciones de Seguridad Social; así como las Contribuciones de Mejoras, las cuales participan de la naturaleza tributaria sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública. Asimismo, conforme al Código Fiscal los recargos las multas y los gastos de ejecución, se consideran que participan de los ingresos tributarios por ser accesorios de ellos. Ahora bien, se habla de los ingresos tributarios y de contribuciones, ambos términos se encuentran íntimamente relacionados pero no son lo mismo, esto es, la contribución es un concepto que engloba toda forma de recaudación por parte del Estado para sufragar sus gastos. Este concepto se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias, las primeras son aquellas que fija la Ley a cargo de los particulares que se adecúan a la hipótesis normativa prevista en la ley, las segundas son aquellas que se derivan de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, como lo sería un contrato de arrendamiento, o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular como la donación. A las primeras se les denomi

na "tributos" y se caracterizan porque son producto del ejercicio del poder tributario o potestad tributaria del Estado, tal es el caso de los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras. Entonces los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio, para atender las necesidades públicas.

18.d.- Características jurídico - doctrinales de las contribuciones.

Naturaleza.

"Es obligación de los mexicanos contribuir...", nos dice el artículo 31 Constitucional en la facción IV, de donde se deriva la obligación de contribuir, de naturaleza netamente personal, de acuerdo con este principio el Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y sólo a ellas; de ninguna manera existen relaciones con -- las cosas, ya que éstas, por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así, la obligación que constituye un elemento de la relación jurídico - tributaria, es de naturaleza personal.

La explicación para el sometimiento de los particulares se ha realizado con base en dos interpretaciones, por un lado, la relativa a la generalidad de la ley que se establece en el artículo primero Constitucional, la cual se acepta para todas las personas y en todas las ramas del Derecho, ya que sería absurda la sustracción de cualquier persona o materia, por ejemplo, los extranjeros.

Por otro lado se encuentra la explicación que se deriva de las fracciones VII y XXX del artículo 73 Constitucional, donde la primera establece la facultad del Congreso para imponer contribuciones necesarias para cubrir el -- presupuesto; y la segunda incluye las facultades impli--

citas para hacer efectivas las disposiciones expresamente señaladas y, si el Congreso tiene autorizado el establecimiento de contribuciones deberá entenderse que podrán imponerse hasta donde el poder del imperio del Estado alcance. Asimismo, esta naturaleza personal de las contribuciones se ve reforzada en el Código Fiscal de la Federación al señalar que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

En relación al punto de los extranjeros, surge la pregunta de si la ley fundamental establece que sólo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuesto con exclusión de extranjeros, esta duda se desprende no sólo de la redacción misma del artículo 31, sino del hecho de que dicho numeral se encuentra precisamente en el capítulo II - que se denomina "De los mexicanos". No obstante lo anterior y en vista de que el artículo no está prohibiendo expresamente que se "fijen impuestos a cargo de extranjeros" se ha considerado que corresponde a la legislación ordinaria establecer dichos impuestos. De esta manera, existen diversidad de cuerpos legislativos que crean obligaciones fiscales a cargo de extranjeros, tal es el caso del artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización y del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Aportación y destino.

"Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación Estado y Municipio en que residen...". Es indiscutible -

que se puede contribuir con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se hable de que la aportaciónes para gastos, sólo se puede pensar que será de naturaleza pecundaria. De lo anterior se deriva que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para -- los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino -- que se da a los impuestos esencial de los tributos. Lo -- expuesto pone de manifiesto, la generalidad del destino -- de la contribución, lo que no excluye la posibilidad de -- asignarla a fines específicos del gasto público; pero, -- ¿Que debe entenderse por gasto público? la Suprema Corte de Justicia y la doctrina lo han conceptualizado de diver -- sas maneras, pero preponderantemente se define como "todo -- gasto hecho por el Estado sea o no realizado mediante acto de gobierno para dar satisfacción a las necesidades comu -- nitarias". (27)

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia ha asentado que en vista de que los gastos públicos son fijados en el presupuesto de Egresos, y los impuestos para financiarlos están contenidos en el de Ingresos, del análisis de la ley creadora de un impuesto o del presupuesto de Egresos surgirá a la vista cualquier gravamen que no esté aparejado con un gasto público.

Establecimiento a través de una Ley.

La Constitución establece la exigencia de que las contribuciones se deben imponer por medio de una ley, esta disposición se refiere al principio de legalidad de materia-

(27).-CONSTITUCION COMENTADA. U.N.A.M. Rectoria. Instituto de Investigaciones juridicas, México 1985. 1 Edición p. 89

tributaria. Conforme a la división de poderes, el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual solamente él podrá emitir leyes, aclarando que en el proceso legislativo, cuando se trata de leyes sobre contribuciones, se requiere que la Cámara de Origen sea precisamente la Cámara de Diputados, representante popular, Sin embargo, el principio de legalidad tiene dos excepciones, la primera la constituye el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales conteniéndolo en el artículo 29 Constitucional bajo este supuesto, se da el caso de que un impuesto pueda ser creado por el Poder Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cual debe regir nuevamente, el principio de legalidad. La segunda excepción está contenida en el artículo 131 Constitucional que establece que el Congreso General de la Unión podrá facultar al ejecutivo para que éste disminuya, aumente o suprima los montos de las tarifas de exportación e importación establecidas en el propio Congreso, y también para establecer otras.

19.B.- Efectos jurídicos - contables de la incorrecta cuantificación tributaria.

Se ha mencionado que el hecho imponible es una previ-  
sión concreta que el legislador selecciona para que naz-  
 ca la carga tributaria, y el hecho generador es una con-  
 ducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma,  
 origina la obligación tributaria, o como dice la doctri-  
 na: "la obligación fiscal tributaria nace cuando se rea-  
 lizan las situaciones jurídicas o de hecho previstos en-  
 la leyes fiscales" "No es pues, necesaria la resolucón-  
 de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste-  
 nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal" (28)

Ahora bien, una vez nacida la obligación tributaria habra  
 que fijar en una cantidad cierta la suma debida de contri-  
 bución que el causante habrá de pagar al Estado, esto es  
 la "aplicación o como lo llamarón los italianos accerta-  
mentos" para referirse a la actividad de la autoridad ad-  
 ministrativa o del sujeto pasivo encaminada a "la fija-  
 ción de los elementos inviertos de la obligación" (29)

En nuestro país se llama "determinación" al conjunto de-  
 actos encaminados de la administración, de los particula-  
 res o de ambos destinados a a establecer en cada caso --  
 concreto la configuración del presupuesto de hecho, la -  
 medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la -  
 obligación.

-----  
 (28).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis M... op. cit. p. 102

(29).- IDEM... p. 108

Esta determinación se inicia investigando si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma a pagar, por ende la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que en ella fija la medida de lo imponible y se establece el monto o "Quantum" de la deuda, lo que -- también se le ha llamado la "cuantificación", pues bien, -- esta cuantificación puede tener defectos, ya por error aritmético, o por no tener el contribuyente conocimiento de que tal impuesto ya no existe, que necesariamente provocan un pago en menor cuantía que la que debiera, o en pago en exceso, que a su vez nos llevará a la obligación del Estado de Devolver las cantidades indebidamente pagadas en exceso.



20.a.-Análisis del Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran..." dice el artículo 6 de Código, al respecto se comenta que las obligaciones fiscales, incluyendo aquellas cuyo objeto sea el entero de una prestación pecuniaria denominada contribución, nacen o se producen cuando en la realidad se concretizan a aquellas hipótesis contempladas en las normas fiscales. Este artículo únicamente se refiere al momento en que nacen o se causan las contribuciones, pero olvida lamentablemente que existen obligaciones fiscales cuyo contenido es un hacer o un no hacer que no dan como consecuencia el entero de una contribución, por lo que debería ampliarse este concepto de modo tal que se refiera en términos generales al nacimiento de la obligación fiscal, y que por supuesto si su objeto es un dar, sería entonces en ese mismo momento en el que nacería la contribución. Lo anterior estaba contemplado en el artículo 17 del Código Fiscal que antecedió al vigente, y que establecía que 'la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales'. Por tanto se considera conveniente la reforma en estos términos, y más aún si se toma en cuenta que la mayoría de los destinatarios de las disposiciones fiscales no son eruditos en esta materia.

"Dichas contribuciones se determinarán conforme a las dispo

siciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expresan con posterioridad." Aparece el concepto de la "determinación", que es la cuantificación en cantidad líquida de la obligación tributaria. En otras palabras, constituye el producto final obtenido después de realizar las operaciones y procedimientos aritméticos contenidos en las leyes fiscales para determinar el monto exacto de la contribución a pagar y que, da nacimiento al crédito fiscal.

Por regla general las leyes fiscales establecen que los particulares deben realizar dicha determinación o cuantificación, ya que se parte del supuesto de que son ellos mismos quienes mejor conocen y tienen a su alcance todos los elementos necesarios para practicarla. Sin embargo, ocurre que dicho acto determinatorio debe llevarlo a cabo la autoridad por razones de control y política fiscal específicas.

Para aplicar el acto de la determinación, será necesario aplicar las normas que estuvieren vigentes en el momento mismo en que se concretizaron las situaciones jurídicas o de hecho que dieron nacimiento a la obligación que debe cuantificarse.

Por otro lado, en relación a la fracción II de este artículo, que dispone que las contribuciones deberán pagarse, a falta de disposición expresa, dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación si es que la contribución no se calcula por periodos, debe entenderse que sola-

mente es aplicable dicha disposición para el caso de que co  
rresponda al contribuyente efectuar el acto de la determina  
ción, ya que si este último debe ser realizado por las auto  
ridades, el contribuyente únicamente tendrá la obligación -  
de proporcionar la información necesaria para que se reali-  
ce dicha cuantificación, dentro de un plazo de quince días-  
siguientes a la fecha en que hubiere causado la contribu-  
ción, de acuerdo a lo establecido por el párrafo tercero de  
este artículo.

**21.b.-La cuantificación a instancia de parte.**

Como se ha mencionado, una vez nacida la obligación tributaria, será necesario fijar el monto de la cantidad a pagar - misma que se denomina como acto de "cuantificación" o "determinación"; esta determinación puede variar de acuerdo -- con el sujeto que la realice, según este criterio se distinguen las siguientes:

- a). Cuando aun no ha intervenido la autoridad administrativa y es el sujeto pasivo principal, o por deuda ajena - bajo un mandato quien hace la determinación que también se llama "autoimposición" o "autodeterminación";
- b). Cuando es la autoridad administrativa tributaria la que determina, con la colaboración del pasivo o sin ella;
- c). Cuando se determina mediante un acuerdo o convenio celebrado entre autoridad y sujeto pasivo, a esta figura se le ha llamado "concordato tributario" o "acuerdo administrativo".

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6 erige - como regla general la cuantificación a instancia de parte - cuando dispone que "corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario". Ello constituye el reconocimiento de que el Derecho Tributario tiende a ser, cada vez en - mayor medida, un Derecho de las Obligaciones Tributarias, - en la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho genera -

dor que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente, cuantifica en una suma de dinero - el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga dicha cantidad

22.C.- La cuantificación oficiosa y postura hacendaria ante la exigibilidad del crédito fiscal.

Anteriormente se hacía mención de que para que naciera la obligación tributaria es necesario que concurriera el hecho generador como conducta a un hecho imponible previamente seleccionado por el legislador, y una vez nacida ésta, se determine la cantidad de pagar, o sea, de terminar el crédito, a este término la ley lo define de la siguiente forma: "Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven responsabilidades que el Estado tenga derecho y exigir de sus servidores públicos o de los particulares así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena". (sic. art.4 C.F.F.). Ahora bien el hecho de un crédito se pueda considerar de naturaleza fiscal es porque obedece a dos razones, ya porque éste nazca como manifestación del "Ius Imperium" del Estado, o bien porque la misma ley le atribuya tal carácter, y como consecuencia de ello tenga ciertos procedimientos privilegiados para obtener su pago; sin embargo habrá que criticar la definición de ley, toda vez que no contempla el momento preciso del nacimiento del crédito, ni se apega al orden Obligación-Determinación-Crédito. Aquí cabe hacer el comentario que en el artículo 18 del Código Fiscal que-

abrogó al presente se hacía mención de los tres momentos y decía que el crédito fiscal nace en el momento de la determinación o cuantificación en "cantidad líquida" de la obligación es decir no es en el mismo momento de la determinación numérica, sino en el momento de la determinación lí--quida, entonces "crédito fiscal" concluimos es "aquella -- prestación pecuniaria que se constituye a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, como consecuencia -- del nacimiento y determinación de una obligación de dar, - a cargo de los particulares".

#### Exigibilidad del crédito.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se cumplió en la fecha de pago, entonces; mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal, no será exigible por el sujeto activo, ahora bien, el artículo 62 del Código Fiscal indica la obligación de enterar las contribuciones periódicas, las retenciones y recaudaciones a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período (excepto en aquellos sectores - de personas físicas que tienen facilidades administrativas) y entonces se entiende que habiendo transcurrido el plazo para hacerlo y en caso de no cumplir, entrará la posibilidad de la exigibilidad coactiva, por parte del Estado, así el artículo 145 del Código Fiscal vigente indica que las - autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fis-

cales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.



## CAPITULO TERCERO

Formas de pago: un cumplimiento clásico de la obligación tributaria y el pago de lo indebido.

### S U M A R I O

23.A).- Visión jurídica de la extinción de la obligación tributaria, 24.a).- Una idea conceptual de la obligación tributaria, 25.b).- La obligación del fisco como sujeto pasivo ante el pago de lo indebido.

26.B).- Análisis del pago como forma clásica de la extinción de la obligación tributaria, 27.a).- El pago simple y llano, 28.b).- Otras formas no clásicas de pago, 29.a.a).- La compensación, 30.b.b).- La condonación, 31.c.c).- La cancelación, 32.d.d).- La prescripción.

33.C).- El pago y sus características, ante el pago de lo indebido, 34.a).- Requisitos generales del pago, 35.b).- El pago de lo indebido y su relación con la compensación.

23.A.- Visión jurídica de la extinción de la obligación tributaria.

Las obligaciones tributarias, en virtud de ser fenómenos jurídicos, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, no pueden permanecer por siempre en virtud de dar certeza de su principio y fin. Así, el principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde se desprende que "tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización -- que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en dicha norma".

(30) La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, etc., serán el cumplimiento del mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación.

24.a.- Una idea conceptual de la obligación tributaria.

Ya se había mencionado que hay que partir de una norma jurídica que en sí no obliga a nadie mientras no se dé el hecho o situación prevista por ella, el supuesto señalado será cuando se den las consecuencias que son imputadas a un sujeto pasivo, naciendo con ello una rela-

(30)- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H....op. cit. p. 127

ción jurídica; se había mencionado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal, obligación misma que se puede manifestar en un dar, hacer, no hacer o tolerar; asimismo y aplicando estos principios a la materia tributaria se dijo que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar que un sujeto debe cumplir por estar en el supuesto previsto en la norma tributaria y de lo que se concluyó que la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que esta conducta sea de dar, de hacer o de no hacer.

Entonces la persona que se coloca en el supuesto normativo es sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, mismo que debe satisfacer la prestación tributaria, y el sujeto activo (Estado) tiene como principal atribución exigir el cumplimiento de la obligación fiscal en los términos previstos por la ley, la que a su vez se convierte en obligación del sujeto activo, esto es, la percepción o cobro de la prestación tributaria, no es un derecho del Estado percibir impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio, establecido por una disposición legal. El fisco debe cobrar impuestos porque la ley tributaria obliga tanto al pago como al cobro del impuesto, si el fisco -

deja de cobrar un impuesto está concediendo una exención que está prohibida tanto en Constitución como en ley específica y que colocaría al particular en una situación de privilegiado ante los demás, ya que toda ley debe ser bilateral, heterónoma, coercible y general. De la ley surgen derechos y obligaciones; es emitida por el Estado para el particular a través del aparato legislativo, que genera una sanción para el caso de incumplimiento del particular al que va dirigida y se da a la generalidad de los habitantes del territorio nacional; la falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puede causar.

25.b.-La obligación del fisco como sujeto pasivo ante el pago de lo indebido.

Cuando el sujeto pasivo se coloca en el supuesto normativo deberá de satisfacer la prestación tributaria a que está obligado, pero llega a suceder que el pago se haga en exceso. y aquí el artículo 22 del Código Fiscal implica un reconocimiento al derecho a que le sea devuelta la diferencia pagada de más, así como el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de la misma ley, sobre las cantidades actualizadas que se hubieren pagado indebidamente y a partir de la fecha en que se efectuó el pago.

Esta situación convierte necesariamente al Estado en sujeto pasivo, pero de una obligación que se genera desde el momento en que el contribuyente pagó y no desde que determinó su pago incorrectamente, por ende el contribuyente se convierte en el sujeto activo de esta nueva obligación, así, la misma ley reconoce este hecho y obliga al Estado a devolver la cantidad pagada indebidamente, igualmente sucede cuando el contribuyente paga una cantidad que no estaba obligado a dar, o bien que el Estado no tenía derecho a percibir, aquí el Estado es el sujeto pasivo de la obligación.

26.B.-Análisis del pago como forma clásica de la extinción de la obligación tributaria.

El pago es una de las formas de extinción de las obligaciones fiscales que consiste en el cumplimiento de la obligación del contribuyente y la satisfacción de la prestación tributaria. La principal forma de extinción de las obligaciones es por excelencia el pago y es necesario partir del fundamento legal que establece la obligación a los contribuyentes a aportar al gasto público, tanto de la federación, como del estado y municipio en que residan, de una manera proporcional y equitativa, contemplado a nivel constitucional en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna este precepto da fundamento para que el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación establezca que tanto las personas físicas como las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, y continúa en el artículo 6, diciendo que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Literalmente la palabra pago significa "m. entrega de lo que se debe. Satisfacción, recompensa"(31) para el Código Civil vigente para el Distrito Federal el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida.

DE LA GARZA indica que. pago es "el que satisface plena-

-----  
 (31). Diccionario del Español Moderno, Ed. Martín Alonso Aguilar S.A. 5ª Edición 1975 p. 755

mente los fines y propósitos de la relación tributaria, por que satisface la pretensión creditoria del sujeto activo".-

(32)Entonces el pago es el cumplimiento de la obligación -- del pasivo, satisfaciendo en favor del sujeto activo la -- prestación tributaria.

27.a.-El pago simple y llano

Es el pago que se realiza sin existir oposición por parte - del sujeto activo, este tipo de pago puede surgir de un a-- adeudo que el contribuyente tiene con el fisco, y al satisfu-- cer su obligación, exhibiendo el pago a través de sus dis-- tintos medios y en la cantidad exacta del adeudo, simplemen-- te se paga lo debido y se extingue la obligación.

En otras ocasiones sucede que el contribuyente paga pero no recapacita en el hecho de si su pago se adecúa con exacti-- tud al adeudo existente y surgen situaciones como pago en - exceso, si la contribución pagada era inferior y en cuyo ca-- so debe presentar una declaración complementaria y reflejar el saldo a favor y así solicitar la devolución o la compen-- sación en su caso.

Si por el contrario su pago fue inferior a lo que verdadera-- mente le correspondía pagar, deberá presentar una declara-- ción complementaria y pagar la diferencia actualizada y con recargos a efecto de satisfacer plenamente el adeudo fiscal así, es conveniente aclarar que nuestra legislación estable-- ce en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación que

(32) -----  
RODRIGUEZ LOBATO, Raúl...op. cit. p. 167

las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional dentro del país y cuando se debe llevar a cabo alguna conversión de moneda extranjera a nacional se hará al tipo de cambio que rija en la fecha en que se realizó el hecho generador.

28.b.-Otras formas no clásicas de pago.

29.a.a.-La compensación

La compensación es una figura jurídica vigente dentro del derecho común aplicable también a la materia tributaria por medio de la cual dos sujetos que, recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones - hasta el límite del adeudo inferior. El principio de esta figura es con el fin práctico de liquidar dos adeudos que se neutralizan entre sí por ser del mismo carácter.

Así, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dice: "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración - podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros siempre que ambas deriven de una misma contribución..." entonces, para que este procedimiento se pueda efectuar el Código Fiscal pide que se cumplan los supuestos:

- a) La declaración del pago sea mediante una declaración.
- b) Que el crédito a favor del particular y el pago a reali-  
zar sean de una misma contribución o impuesto.

Es indiscutible el principio de la igualdad de la contribu--



ción y de la figura compensatoria, ya que si se trata de un mismo impuesto, que se realiza con procedimientos formales de declaración, existen elementos necesarios para la identificación de los créditos, y no debe haber limitación alguna para su compensación, en caso contrario se estaría optando por un trámite ocioso e injusto, puesto que nada justificaría que se pagara y al mismo tiempo se cobrara la misma cantidad. Existe la compensación indebida que se da cuando el contribuyente hubiere efectuado compensación y ésta no procediera, por consiguiente se causarán recargos por las cantidades compensadas indebidamente, además de la actualización desde la fecha en que se presentó la compensación indebida, hasta su corrección, amén de pagar una multa (artículo 76 penúltimo párrafo, Código Fiscal). Asimismo la ley marca que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas que marca el artículo 22, antepenúltimo párrafo del citado Código Fiscal.

Existe la compensación de Oficio, que las autoridades fiscales podrán realizar por las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que estas autoridades estén obligadas a devolver al mismo contribuyente.

Cabe señalar que por disposición de la Resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1994, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de Marzo de 1994, indica a este respecto que quienes opten por compensar conforme al artículo 23 del Código Fiscal presentarán ante la Administración de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal la declaración donde hubieren efectuado la compensación correspondiente, junto con el aviso de compensación (HISR-15) dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración.

En este mismo ordenamiento se da el caso en que la autoridad permite que se puedan compensar cantidades que no se refieran al mismo tipo de contribución, y toda vez que el mismo artículo 23 del Código Fiscal lo permite en su primer párrafo, condicionando a cumplir los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y tal es el caso de compensar las cantidades que el contribuyente tenga a favor en el Impuesto al Valor Agregado, así como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para lo que se solicita

- a) Dictaminen sus estados financieros. Tratándose de contribuyentes que se dediquen a actividades industriales.
- b) Que la compensación la efectúen a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración en la que se determinó el saldo a favor.

c) Que presenten ante la Administración Local de Recaudación que corresponda a su domicilio, la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 95 % del valor de sus operaciones.

Cabe hacer mención que esta disposición solicita la información por medio de dispositivos magnéticos que para el efecto señala las características que deberá contener para proporcionar dicha información.

### 30.b.b.- La Condonación

Se puede decir que es la única forma en que el Estado puede renunciar legalmente a exigir en el cumplimiento de la obligación fiscal. Esta figura jurídica consiste en otorgar de facultad a la autoridad fiscal para declarar extinguido un crédito fiscal y en su caso, los accesorios, y es el Poder Ejecutivo a quien la ley le confiere la facultad de la Condonación, al respecto al artículo 39 fracción I del Código Fiscal vigente indica que es facultad del Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general quien podrá condonar total o parcialmente el pago de las contribuciones y sus accesorios, y señala los casos:

a) Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país o una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, y tal es el caso de los estímulos fiscales y condonaciones en ramas de la actividad económica, como por ejemplo se puede citar el caso de la-

condonación del Impuesto sobre la Renta en el periodo - Octubre-Diciembre de 1990 a aquellos sectores de la producción nacional que tributaban bajo la denominación de "contribuyentes menores" y a quienes estaban pagando bajo las llamadas "bases especiales de tributación", antecedentes del actual Régimen Simplificado.

b). En el caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas, epidemias, etc.

Asimismo, la condonación opera no sólo respecto de las obligaciones fiscales que derivan de la causación de tributos, sino que también en el campo de las multas que como sanción se imponen a quien cometa alguna infracción a las disposiciones fiscales, y por supuesto, que la condonación no es la solución a los problemas del contribuyente, pero existe la posibilidad, toda vez que la autoridad por razones de equidad tratará de atenuar en lo posible el rigor de la sanción, y al respecto el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación dice a la letra:

"Artículo 74...La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción..."

Se hace mención que solamente procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación. Asimismo -

la simple solicitud de la condonación (formulario HSCM-1) dará lugar a la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre y cuando se realice garantizando el interés fiscal.

### 31.c.c.- La cancelación

Existe la duda si en realidad la cancelación es realmente una forma de extinción de las obligaciones, pues en la cancelación de un crédito, únicamente la autoridad se abstiene de cobrarlo, ya sea por incobrable o por ser incosteable ese cobro, así pues, una vez cancelado el crédito se extinguirá por el pago o por la prescripción, pero no por la cancelación en sí; a su vez la ley orienta en este sentido la cancelación en el último párrafo del artículo 146 de Código, admitiendo que la cancelación de los créditos fiscales no libera del pago al contribuyente deudor.

### 32.d.d.- La prescripción

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años; dice el Código Fiscal en su artículo 146 entonces, la prescripción es una forma de extinción de créditos por el transcurso de este tiempo, es pues, la extinción del derecho de la autoridad fiscal para determinar -- prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente.

33.C.-El pago y sus características ante el pago de lo indebido

El Derecho Civil considera que existe pago de lo indebido "cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido pagada, y por tanto se genera la obligación de restituirla"(33)

En materia fiscal existe el pago de lo indebido cuando un contribuyente paga una obligación fiscal que no le correspondía o que la pague en exceso. En virtud de lo cual surge para la Secretaría de Hacienda la obligación de devolver el pago de lo indebido.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 22 contiene el pago de lo indebido al señalar la obligación de las autoridades fiscales de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de acuerdo a las disposiciones fiscales, dicha devolución puede hacerse de Oficio o a petición del interesado y se entregará mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

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

(33).-GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Editorial Cajica. México 1978 p. 428

dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación de solicitarlas.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha de que se presentó la declaración ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal; desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquel en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se hubiere efectuado en el plazo de tres meses, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada y que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del citado Código Fiscal.

Cuando un contribuyente interponga oportunamente un medio de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente po-

drá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que -- tengan un fin específico sólo podrá compensarse contra la misma contribución. En ningún caso los intereses a cargo - del fisco federal excederán de los que se causen en diez a ños.

Es importante señalar que cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes sin que medie más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiere efectuado y no procediere, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de Código, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución.

Cabe resaltar que la devolución de cantidades pagadas indebidamente a la autoridad prescribe en cinco años, que es el mismo término y condición que el crédito fiscal.

El pago de estos intereses a que se refiere el párrafo tercero del artículo 52 del Código Fiscal, deberá efectuarse-



conjuntamente con la devolución de la cantidad de que se trate, sin que para ello sea necesario que el contribuyente lo solicite; los intereses se computarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente a aquel en que se venció el plazo para efectuar la devolución y --- hasta que la misma se efectúe, o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

La devolución de cantidades pagadas indebidamente y las demás que procedan de conformidad con las disposiciones fiscales se solicitarán ante la autoridad administradora.

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

**34.a.- Requisitos generales del pago.**

El pago debe reunir una serie de elementos para que en materia fiscal sea considerado que cumple plenamente la obligación del contribuyente, así, deberá ser enterado en un lugar específico, que existe un periodo de pago, que se debe hacer en un formulario especial y oficial señalada para tal efecto y que existe un plazo para el cumplimiento de las obligaciones.

Así, tenemos que para la presentación de declaraciones de pago de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Erogaciones por Remuneración del Trabajo Personal Subordinado (actualmente abrogado desde el mes de Agosto de 1993), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y Sobre Automóviles Nuevos, en las Instituciones de Crédito que se mencionan a continuación:

1.- Tratándose de declaraciones, inclusive cuando las mismas por disposición de ley se deban presentar por un tercero, las oficinas tanto centrales, como sucursales de las instituciones de crédito siguientes:

- a). Banca Confia S.A.
- b). Banco Serfin S.A.
- c). Banco Cremi S.A.
- d). Banco Promex S.A.
- e). Banco B.C.H. S.A.
- f). Bancomer S.A.

- g). Banco de Crédito y Servicio S.A.
- h). Banoro S.A.
- i). Banco de Oriente S.A.
- j). Banco del Atlántico S.A.
- k). Banco del Centro S.A.
- l). Banco del Ejército, Fuerza Aérea y Armada S.N.C.
- m). Banco Nacional de México S.A.
- n). Banco Mercantil del Norte S.A.
- ñ). Banco Mexicano S.A.
- o). Banpaís S.A.
- p). Multibanco Comermex S.A.
- q). Multibanco Mercantil de México S.A.
- r). Banco Internacional S.A.

Para ello, el único requisito para poder presentar la declaración de pago en las instituciones mencionadas es que se encuentren en la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación donde está establecido el Domicilio Fiscal del contribuyente, del responsable solidario o del obligado por la ley a presentarlas, aún cuando se presenten sin pago, incluyendo las complementarias, las del ejercicio que termina por liquidación, así como las extemporáneas.

Las personas cuyo domicilio se encuentre en los municipios de Guadalajara, Tlaquepaque, Tonalá y Zapopan del Esta--

do de Jalisco o en los municipios de Guadalupe, San Nicolás de la Garza, San Pedro Garza García, Monterrey, Apodaca y - Santa Catarina, del estado de Nuevo León, podrán presentar sus declaraciones en cualquier oficina de las instituciones de crédito autorizadas, ubicadas en dichos municipios, respectivamente.

Los notarios, jueces, corredores u otros servidores públicos, que hayan dado fé de enajenaciones y que estén obligados a calcular y enterar contribuciones, lo harán ante -- las oficinas de las instituciones de crédito autorizadas, - que se encuentren dentro de la Administración Local de Recaudación donde este su domicilio fiscal. Asimismo cuando - efectúen el cálculo del impuesto por las operaciones en que intervengan, mediante la utilización de equipo de cómputo, - podrán utilizar hojas impresas por dicho equipo para la presentación de las declaraciones de retención y pagos que - - efectúan con motivo de las citadas operaciones, siempre que las mencionadas hojas contengan la información que se señale en la referida forma.

II.- En el caso de avisos y de las declaraciones en las que el contribuyente proporcione información de las operaciones efectuadas con los clientes y proveedores, de las personas a las que hubiera efectuado retenciones de impuestos sobre la Renta u otorgado donativos, así como tratándose de la relación de bienes y deudas, la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario.

III.- Tratándose de las declaraciones al valor agregado, sobre automóviles nuevos y especial sobre producción y servicios causados por la importación de bienes tangibles, que se tengan que pagar conjuntamente con el impuesto general de importación, inclusive cuando este último impuesto no se cause, o cuando se trate de declaraciones cuya presentación haya sido requerida.

a) Los módulos Bancarios establecidos en las aduanas, - cuando el impuesto se pague antes del reconocimiento aduanero.

b) En las oficinas de las instituciones de crédito autorizadas, que se encuentren en la circunscripción territorial de la administración local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del Importador.

IV.- Tratándose de las declaraciones de los impuestos - al Comercio Exterior, al Valor Agregado y Especial sobre producción y servicios, causados por la importación de las mercancías que tengan en depósito fiscal los almacenes generales de depósito autorizados, las oficinas autorizadas serán los mismos almacenes.

Dichos almacenes concentrarán al día siguiente a aquél que reciban el pago, en las oficinas de las instituciones de crédito, autorizadas, que se encuentren en la circunscrip---ción territorial de la Administración Local de Recaudación - que corresponda al almacén general de depósito de que se trate, presentando cada uno de los pedimentos de extracción de mercancías, con los mismos cheques u otros medios de pago --

que le hubiere proporcionado el contribuyente, así como los demás documentos que, en su caso, se requieran.

Los almacenes generales de depósito también podrán pagar por cuenta del importador, las contribuciones señaladas en el 1º párrafo de esta fracción en cuyo caso expedirán un cheque por cada uno de los pedimentos de que se trate.

Los cheques a que se refiere esta fracción deberán expedirse a favor de la Tesorería de la Federación y ser de la cuenta del contribuyente o del almacén general de depósito que efectúe el pago, cumpliendo para tal efecto con los requisitos previstos en el artículo 8º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. En este caso los cheques podrán no ser certificados.

V.- Tratándose de las declaraciones para el pago del impuesto por la prestación de servicios telefónicos, la Tesorería de la Federación.

VI.- Tratándose de las declaraciones para el pago del Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos, serán las siguientes:

a) Cuando la declaración corresponda a automóviles, camiones o motocicletas, las oficinas autorizadas serán:

1.- La autoridad recaudadora de la entidad federativa de la que se solicita la expedición de las placas y tarjetas o permisos para la circulación del vehículo; en el caso de que éstos sean de carácter federal, será la oficina recaudadora de la entidad federativa en que se encuentre el establecimiento al cual queden adscritos dichos vehículos o, en su

defecto, de la entidad federativa donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente.

2.- Las oficinas centrales y las sucursales de las instituciones de crédito autorizadas por las entidades federativas que se encuentren dentro de la circunscripción territorial de la autoridad recaudadora, que corresponda en los términos del subinciso anterior.

b) Cuando la declaración corresponda a embarcaciones, - la autoridad recaudadora de la entidad federativa en donde esté la base fija para la conservación de la embarcación o, en su defecto, en donde se encuentre la capitania de puerto donde fue abanderada.

c) Cuando la declaración corresponda a aeronaves, las oficinas de las instituciones de crédito autorizadas, que se encuentren dentro de la circunscripción territorial de la administración local de Recaudación donde esté establecido el domicilio fiscal del contribuyente, inclusive cuando la declaración hubiera sido requerida.

Quando las autoridades fiscales de las entidades federativas requieran la presentación de las declaraciones a que se refieren los incisos a) y b) de esta fracción, la oficina autorizada sera la autoridad que hubiera formulado dicho requerimiento.

De conformidad con lo establecido en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, cuando en la localidad donde tenga su domicilio fiscal la persona obligada a presentar de claraciones en instituciones de crédito, en los casos a que-

se refieren las fracciones I, III, IV y VI inciso c), no existan sucursales de las instituciones de crédito autorizadas para recibir dichas declaraciones se deberán presentar en la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio fiscal de la persona obligada a presentarlas, pudiendo hacerlo por medio del servicio postal en pieza certificada, en cuyo caso, si deben enterar contribuciones o accesorios, el medio de pago deberá ser el giro postal o telegráfico.

En los casos en que las declaraciones o los avisos se envíen por el servicio postal sin que proceda o en pieza sin certificar, en cualquier caso, se fenderá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega en la Administración Local de Recaudación, sin perjuicio de que se cobren los recargos y se impongan las sanciones correspondientes.

Los contribuyentes o retenedores que conforme a las disposiciones fiscales deban presentar alguna declaración o aviso de los que se mencionan en el capítulo específico de las formas de pago, podrán optar por cumplir con dicha obligación enviando los documentos por medio del servicio postal en pieza certificada con acuse de recibo, a la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente.

Se autoriza para la presentación de declaraciones de contribuciones de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica, a las oficinas de la comisión nacional del agua y las oficinas centrales y las sucursales de



las instituciones de crédito con las que tenga celebrado con venio la tesorería de la federación, así como las cajas recaudadoras de los distritos de riego en obras de irrigación y drenaje, incluso tratándose de declaraciones cuya presentación se requiera.

Cuando las entidades federativas o municipios deban pagar el aprovechamiento a que se refiere el artículo 14 de la Ley de contribución de Mejoras por obras públicas Federales de infraestructura hidráulica, lo harán en la Tesorería de la Federación.

Se autoriza para la presentación de las declaraciones para el pago de derechos, a las siguientes oficinas:

1.- Tratándose de las declaraciones para el pago de los derechos establecidos en el artículo 59 de la Ley Federal de derechos a las cajas registradoras de la Tesorería de la federación adscritas a la dependencia prestadora del servicio y a falta de éstas, las oficinas de las instituciones de crédito establecidas dentro de la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación donde se encuentren ubicadas dichas dependencias.

II.- El pago de derechos contenidos en el título II de la Ley Federal de Derechos se pagará en las instituciones de crédito establecidas dentro de la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación donde esté el domicilio fiscal del contribuyente.

III.- Las Oficinas del Servicio Exterior Mexicano tratándose de derechos por servicios que se presenten en el extran-

jero.

IV.- El Banco de México, sus agencias y corresponsalías por los derechos de servicio de vigilancia que proporciona la SHCF.- tratándose de estímulos fiscales.

V.- Las oficinas centrales y las delegaciones regionales de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, tratándose de los derechos por servicios de inspección y vigilancia, así como de autorización de agentes de seguros y fianzas que proporciona dicha comisión.

VI.- La Comisión Nacional de Valores, por los servicios que se encuentren instalados en las aduanas, en caso de derechos por servicios aduaneros y por los bienes que se encuentren bajo la custodia de los mismos, así como el derecho de navegación marítima.

VIII.- Las instituciones de crédito que se encuentren dentro de la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación donde esté la dependencia de la Administración pública Federal centralizada o paraestatal, para efectuar por pago -- por derechos de servicio de vigilancia, inspección y control de obras públicas que deben retener.

IX.- Tratándose de los derechos por servicios de agua y de concesión de inmuebles federales, a que se refieren los artículos 82 y 82 A de la Ley Federal de derechos, las oficinas de la comisión nacional del agua y las oficinas centrales y las sucursales de las instituciones de crédito con las que tenga celebrado convenio la tesorería de la federación

X.- En materia de derechos por concesiones, permisos, y autorizaciones e inspecciones en materia de telecomunicaciones, las oficinas centrales y las instituciones de crédito - con las que tengan celebrado convenio la tesorería de la federación.

XI.- Tratándose de derechos de parques nacionales, y el derecho de acceso a las grutas de Cacahuamilpa de la Secretaría de Turismo, las cajas recaudadoras de la Secretaría de Desarrollo Social.

XII.- Las cajas recaudadoras del Instituto Nacional de Antropología e Historia, y las de sus delegaciones regionales o centros regionales y las del Instituto Nacional de Bellas Artes, adscritas a los museos, monumentos y zonas arqueológicas e históricos correspondientes, tratándose de los derechos de registros y permisos de dictámenes.

XIII.- Las cajas recaudadoras de la Tesorería de la Federación adscritas a la dependencia que concede el aprovechamiento de las especies marinas o a las instituciones de crédito autorizados, tratándose del derecho de pesca.

XIV.- Los Derechos de Servicio de Laboratorio en las cajas recaudadoras de la Secretaría de Salud.

XV.- La Tesorería de la Federación tratándose de los derechos a que se refiere el capítulo XV del título I de la Ley Federal de Derechos, que deban pagar organismos públicos descentralizados.

XVI.- Tratándose de los derechos sobre agua y uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como-

cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales a que se refieren los capítulos VIII y XIV del título II de la Ley Federal de Derechos; las oficinas de la comisión nacional del agua y las oficinas centrales y sucursales de las instituciones de crédito con las que tenga celebrado la tesorería de la Federación.

XVII.- Tratándose de los derechos por el uso o goce de los inmuebles señalados en el artículo 232 de la Ley Federal de Derechos, cuando en los mismos se realicen actividades agropecuarias o pesqueras y sean administrados por la comisión nacional del agua y en el caso de los derechos por la extracción de materiales a que se refiere el artículo 236 de la citada Ley, las oficinas de la comisión nacional del agua y las oficinas centrales y sucursales de las instituciones de crédito con las que tenga celebrado convenio la Tesorería de la Federación.

XVIII.- Tratándose de los derechos contemplados en los artículos 174 y 232 de la Ley Federal de Derechos relacionados con la zona federal marítimo terrestre, las autoridades recaudadoras de los estados o las de los municipios, en cuya circunscripción territorial se encuentre el inmueble objeto del uso o goce temporal, según corresponda a lo previsto en el anexo 1 al convenio de la colaboración administrativa celebrado con la SHCP.

XIX.- Las cajas recaudadoras de la tesorería de la Federación, adscritas a la Secretaría de Desarrollo Social o las oficinas de crédito autorizadas, que se encuentren dentro de:

la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio de la dependencia que conceda el permiso de la captura o posesión de las especies de animales, por las que se tenga que pagar el derecho de fauna silvestre a que se refieren los artículos 238 y 238 A de la ley de la materia, inclusive cuando dicha declaración haya sido requerida.

Las declaraciones de pago de Derechos no podrán ser enviadas por medio del servicio postal. (34)

- 35.b.-El pago de lo indebido y su relación con la compensación. Si bien es posible que una vez elaborada la declaración a presentar se puede dar la posibilidad de obtener una cantidad de saldo a favor, ya por haber efectuado pagos en exceso, el contribuyente tiene la opción de solicitar la devolución del pago de la cantidad indebida, o bien, podrá optar por la figura de la compensación, si es que está obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, y siempre que se trate de impuestos de la misma naturaleza, tal y como lo permite el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

(34). Regla 70. Diario Oficial de la Federación, 31 de Marzo de 1993 p. 14

## CAPITULO CUARTO

### Análisis jurídico y conceptual de la Devolución del Pago de lo Indebido.

#### S U M A R I O

36.A).- Análisis jurídico y conceptual de la Devolución del Pago de lo Indebido, 37.a).- Dinamicidad de la relación jurídica tributaria, 38.b).- Adecuación civilista del concepto - "Devolución del Pago de lo Indebido", en el marco del Derecho Fiscal, 39.c).- El pago de lo indebido: su indefinición y procedimiento en el Código Fiscal de la Federación, 40.a.a) Del interesado y titular de la devolución, 41.b.b).- Del Derecho y procedencia de la devolución, 42.c.c).- Del término y obligación del Pago de lo Indebido.

43.B).- Instancia y medios para la Devolución del Pago de lo Indebido, 44.a).- Del término, 45.b).- De la legitimación para solicitar la devolución, 46.c).- De la forma y fundamento legal, 47.d).- De la forma y requisitación, 48.e).- Para el caso del Impuesto sobre la Renta (un caso de oficiosidad relativa), 49.f).- Para el caso del Impuesto al Valor Agregado, 50.g).- Devolución del Impuesto al Valor Agregado a Empresas Altamente Exportadoras, 51.h).- Algunas consideraciones sobre la obligación tributaria, 52.i).- De la multa.

53.C).- Del fondo y fundamento legal (un enfoque doctrinal de la dialéctica jurídica en el pago de lo indebido, 54.a.)  
Efecto normativo de la devolución del principal y/o accesorios, 55.b).- Su criterio reglamentario.

56.D).- La prueba, como medio para la Devolución del Pago de lo Indebido, 57.a.)- La prueba en la devolución del Impuesto sobre la Renta, 58.b.)- La prueba en la devolución del Impuesto al Valor Agregado, 59.c.)- La prueba en la devolución de las Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX), - 60.d.)- El criterio de la Corte.

61.E).- Del plazo para la Devolución del Pago de lo Indebido, 62.a.)- El crédito fiscal y su posición ante el pago de lo indebido, 63.b.)- El crédito fiscal como presupuesto de exigibilidad de las contribuciones por el fisco como sujeto activo, 64.c.)- El pago de lo indebido como presupuesto de su exigibilidad por el contribuyente.

65.F).- La indexación, sus aspectos técnicos y jurídico administrativos, 66.a.)- Su interpretación a la luz del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, 67.b.)- Procedimiento legal de la indexación (según sus reformas), -- 68.c.)- La interconexión normativa de la indexación.

69.G).- La procedencia del pago de lo indebido a la luz de la indexación, 70.a.)- La devolución del pago de lo indebido y su improcedencia, 71.b.)- La ejemplificación de la -- procedencia de la devolución del pago de lo indebido (caso

concreto Impuesto al Valor Agregado), 7<sup>o</sup>.c).- Su nacimiento o presupuesto de procedibilidad, 73.d).- Causas de procedencia de la devolución del pago de lo indebido, 74.e).- Reforma y adición al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. (A manera de propuesta concreta).



36.A.-Análisis jurídico y conceptual de la Devolución del Pago de lo Indebido.

37.a.-Dinamicidad de la Relación Jurídico Tributaria.

Es de todos conocido el interés de la Administración Hacendaria; en mantener en equilibrio la relación jurídico tributaria con el contribuyente para poder ofrecer cada vez mayor eficacia y eficiencia en el cumplimiento de los cometidos del Poder Público; por un lado tenemos a la autoridad fiscal, que desarrolla el procedimiento encaminado a lograr en última instancia, el pago del tributo, regido por el principio de oficiosidad, y por tanto, es a ella a quien le corresponde la responsabilidad del impulso del procedimiento administrativo, desde la cuantificación de la contribución, hasta su debida recaudación, en consecuencia, el poder hacendario no debe esperar a que el sujeto pasivo tome la iniciativa, toda vez que desarrolla una serie de actividades a priori y a posteriori, que conllevan sanciones respecto a las infracciones que se logran descubrir; la obligación de la autoridad hacendario-fiscal es la dirección del procedimiento en conformidad estricta con el Código Fiscal de la Federación, y la toma de las resoluciones y acuerdos que discrecionalmente juzgue necesarios para proteger el pago no sólo de las contribuciones, sino también de los créditos fiscales y el cumplimiento de otras obligaciones jurídico tributarias.

Del otro lado de la relación jurídico tributaria se encuentran los administrados, respecto de los cuales se puede resumir que la obligación principal es cumplir con el mandato legal, encuadrado en la hipótesis normativa; debe advertirse que en algunas situaciones, las obligaciones llegan a adquirir un carácter de relaciones de poder en que el administrado se encuentra en una situación de subordinación respecto de las autoridades, sin embargo, la actuación de las autoridades debe ceñirse estrictamente a las limitaciones que las leyes le señalan, para que no produzca la ilicitud en la misma y que provocaría por tanto la impugnación por exceso en las actuaciones de aplicación de los procedimientos; y para ilustrar la dinamicidad de la relación jurídico tributaria se puede plantear sobre los supuestos en que por alguna u otra razón, el contribuyente se se excede en el cumplimiento de su obligación y pudiere resultar que se hayan dado pagos en exceso, o pagos de cantidades que indebidamente se debieron pagar, luego entonces, el fisco a nombre del Estado debe responder de manera lógica a lo pagado en exceso, devolviendo el pago de lo indebido, para ello es necesario establecer las diferencias entre el pago en exceso, y el pago de lo indebido, último éste en que el administrado deberá comprobar la situación por la que se originó dicho pago.

3.b.-Adecuación civilista del concepto "Devolución del Pago de lo Indebido" en el marco del Derecho Fiscal.

Es necesario decir que la devolución en el ámbito de la --

norma jurídica está estrictamente relacionada con la obligación como vínculo jurídico, y con el hecho de haber recibido alguna cosa, la cual no se tenía derecho de recibir, y por lo tanto existe la obligación consecuente de restituirla, lo que lleva a establecer que existe un pago de lo indebido, esto indica que existen elementos que por su naturaleza jurídica no pueden separarse ni dejar el concepto de la devolución por sí mismo definido completamente. El Código Fiscal vigente no define la devolución y únicamente se limita a enumerar los hechos y establecer el procedimiento y condiciones para efectuar las devoluciones de los impuestos pagados en demasía. Para el diccionario común, devolver es retornar, es regresar algo, es volver a lo anterior, pero no es repetir, lo cual no resuelve en gran parte el asunto de la definición, toda vez que no indica a qué se refiere, así, el Derecho Común habla de cosas y el Código Civil vigente para el Distrito Federal dispone en el artículo 1883 a este respecto:

"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 devolverla..."; entonces el Código Civil ya indica que se trata de la devolución de una cosa cierta, para lo cual debió existir la entrega de algo indebido, palabras que conceptualiza el maestro Gutiérrez y González (35) de la siguiente forma: "Es la entrega indebi

da, por error fortuito o provocado por un tercero, ignorándolo el que se beneficia con el error, de una cosa cierta". Esta materia es y se estudia como una parte del Enriquecimiento Ilegítimo, dentro del Capítulo Tercero, del Libro - Cuarto, de las Obligaciones, en el Código Civil; aquí se puede observar que es incorrecta la expresión "pago de lo indebido" que usa la ley, porque "pago" debería entenderse en sentido técnico jurídico, como el cumplimiento efectivo de la obligación, toda vez que no puede pagarse sino precisamente aquello que se debe, y no es posible "pagar" lo -- que no se adeuda.

Se dijo que hay entrega indebida, cuando se hace transmitir una cosa cierta por error fortuito, o provocado por un tercero, de lo anterior se desprenden dos elementos importantes, a saber:

Primero).- Entrega de una cosa cierta. La ley habla de un "pago", y por entrega debe entenderse 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 -- únicamente el "dare" es el que puede dar origen a un pago -- indebido.

Segundo).- Que la cosa no se deba. La entrega que se hiciera de la cosa no tiene causa legal, y no tenía por tanto -- que haberse verificado, es decir, no se tenía la obligación de darla.

Aplicando lo anterior a la relación jurídico tributaria, - existente entre la administración y el administrado, la -- primera tiene la obligación de restituir lo que fue indebi-- damente entregado y por ende, el segundo tiene el derecho - a que le sea devuelto lo que pagó de más, o que no debió - pagar, y aquí es importante señalar que la carga de la --- prueba en el pago de lo indebido es para el administrado - en su calidad de contribuyente, al respecto al artículo -- 1891 del Código Civil dispone:

"La prueba del pago incumbe al que pretende haberlo hecho - también corre a su caro la del error con que lo realizó, - a menos que el demandado negare haber recibido la cosa que se le reclama. En este caso, justificada la entrega por el demandante, queda relevado de toda prueba. Esto no limita - el derecho del demandado para acreditar que le era debido - lo que recibió".

Cada uno de estos elementos tiene cabida dentro del Dere-- cho Fiscal, en la relación existente entre el fisco y el - administrado-contribuyente; así puede haber exceso en el - pago de las contribuciones en virtud de pagos provisiona-- les, o cálculos mal efectuados. Entre otros casos que se - pueden dar, también puede existir el pago de lo indebido - que se ha llegado a producir cuando algún impuesto fue a-- brogado, tal es el caso del 1% sobre erogaciones al Traba-- jo Personal Subordinado, donde bastantes contribuyentes lo siguieron pagando, lo que crea la obligación por parte del

Estado de restituir dichas cantidades, y el derecho al administrado-contribuyente a que le fueran devueltos. Así, - la devolución de contribuciones es el derecho que adquiere el contribuyente a que le sean devueltas las cantidades -- que indebidamente pagó, sea por pago en exceso, o por la i<sub>n</sub>existencia de la obligación de pagarlas.

3<sup>o</sup>.c.-El pago de lo indebido: Su indefinición y procedimiento en el Código Fiscal de la Federación.

Es importante aclarar que en materia fiscal el pago o entrega de lo indebido se puede dar en cualquiera de los impuestos que marcan las leyes respectivas, así, el artículo 22 del Código vigente en materia fiscal se refiere a todos los impuestos de índole federal, sea en devoluciones del - Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado, - del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de las Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX), y en materia adu<sub>g</sub>nera, entre otros, y que dicha premisa es aplicable de manera genérica a todos los impuestos de nuestro sistema tri<sub>g</sub>butario mexicano, es decir, a nivel federal, estatal, mun<sub>g</sub>icipal y/o Distrito Federal.

El contenido del artículo 22 en su primer párrafo establece la obligación de las autoridades fiscales de devolver - las cantidades pagadas indebidamente, revirtiéndose a su - vez en un derecho del contribuyente a exigir la restitu---ción del pago de lo indebido, previa su comprobación me---diante el procedimiento fiscal administrativo correspon---

diente. Sintéticamente podemos señalar que dicho contenido es el siguiente:

40.a.a.- Del interesado y titular de la devolución.

A este respecto marca la ley que únicamente se efectuará la devolución del pago de lo indebido al sujeto que fue el que pagó una cantidad indebida y no a otra persona, pero se faculta a los retenedores a solicitar al fisco que sean devueltas las cantidades que éstos hubieren retenido en demasía y enterado. Existe empero la condición de que la devolución se realice en forma directa al contribuyente, ya que es un crédito que sólo a él le pertenece, puesto que el retenedor únicamente separó del pago que tenía que efectuarle, una cantidad superior a la debida por la contribución que debía enterarse.

41.b.b.- Del Derecho y procedencia de la devolución.

Tratándose de contribuciones que se calculen por ejercicios, el derecho a la devolución solamente podrá ejercerse una vez que se hubiere presentado la declaración correspondiente, y siempre y cuando ésta arroje saldo a favor. Permitir que los particulares pudieran solicitar la devolución cuando se considera un periodo inferior al ejercicio fiscal, como lo puede ser el correspondiente a un pago provisional, puede ocurrir que en el tiempo restante se presenten situaciones que den lugar a un saldo en contra del contribuyente y no a su favor; además de que por razones de carácter administrativo necesitaría contar el fisco fede--

ral con mayores recursos financieros y humanos para poder llevar a cabo el análisis de las solicitudes de devolución y los pagos respectivos.

Cabe aclarar que normalmente las contribuciones que se calculan por ejercicios, consideran al entero de pagos provisionales a cuenta del saldo final que arroje el ejercicio al cerrarse. En estas obligaciones impuestas por la ley, - aún cuando el contribuyente considere tener deducciones suficientes por las que en su concepto lo hubiere pagado hasta una fecha determinada fuera suficiente para cubrir la contribución al concluir el ejercicio de acuerdo con sus estimaciones, deberá sin embargo cumplirlas, ya que es un modo establecido para que la autoridad recaudadora pueda disponer de dinero y el Estado pueda financiar sus operaciones, y en estos casos no se puede hablar técnicamente de un pago indebido, toda vez que los enteros provisionales se realizaron en cumplimiento de una norma, y no obedecen precisamente a un caso de ignorancia o error.

42.c.c.- Del término y obligación del Pago de lo Indebido.

Se establece la obligación de las autoridades de devolver las cantidades que le hubieren pagado sin tener derecho a ello, dentro de un plazo de tres meses contándolos a partir del día en que se hubiere presentado ante la autoridad fiscal competente la solicitud, con todos los requisitos y anexos establecidos en el propio texto de la forma oficial aprobada para tal efecto, situación esta última que es ra-



zorable ya que no sería justo que el término comenzara a correr si el contribuyente no hubiere presentado la solicitud ante la autoridad correspondiente.

En caso de que la autoridad incumpla con la obligación de devolver dentro del plazo indicado, deberá pagar recargos o intereses moratorios a una tasa idéntica a la prevista en el artículo 21 del Código Fiscal Federal, o sea la que se aplica en el caso de que los particulares no paguen oportunamente las contribuciones a su cargo.

Los intereses deberán calcularse sobre la cantidad a que tenga derecho el contribuyente por concepto de devolución que hubiere procedido conforme a lo solicitado, y los intereses que en esta forma se calculen, no podrán capitalizarse, de modo tal que generen nuevos intereses.

Es injusto y desigual que la autoridad solamente pague intereses a partir de la fecha en que se vence el término de los tres meses aludidos, ya que desde el punto de vista financiero la autoridad puede utilizar provechosamente las cantidades que le hubieren cubierto indebidamente, tal y como ocurre cuando el particular no paga, dentro del término establecido por la ley de alguna contribución, ya que en este último caso los recargos comienzan a correr a partir del día siguiente a aquél en que se cumplió el término respectivo. También podría alegarse que el particular (si la autoridad tiene la obligación de pagarle intereses a partir de la fecha en que realmente realizó el pago indebi

do), podría voluntariamente verse moroso o desidioso para solicitar la devolución, ya que al fin y al cabo la autoridad tendrá que devolverle el pago indebido con intereses - calculados a una tasa superior a la bancaria.

De lo anterior, sería conveniente se estudiara un mecanismo que permitiera igualar jurídicamente en este aspecto a los particulares con las autoridades, y que controle además cualquier actitud desidiosa o dolosa que fuera en perjuicio de la autoridad.

Sin embargo, vemos con agrado que la situación expuesta antes, no ocurre en el caso de que el particular hubiere pagado una contribución determinada por la autoridad cuando obtenga una resolución favorable como resultado del uso de un medio de defensa para impugnar dicho acto determinatorio, mediante el cual se le favorezca total o parcialmente en tal caso, conforme a este precepto, tendrá derecho a obtener el pago de intereses conforme a la tasa antes mencionada, los cuales se computarán a partir de la fecha en que realmente efectuó el pago, con lo cual se reconoce que las autoridades, para hacer uso en su provecho de cantidades a las que no tenía derecho, deben pagar una retribución denominada interés. En este caso se satisface el principio de equidad jurídica que debe regir en la relación jurídico tributaria.

En la práctica, el plazo de tres meses con que cuenta la autoridad fiscal para efectuar la devolución es letra muerta

ta, ya que la autoridad puede resolver que le faltaban datos o informes a la solicitud formulada por el contribuyente, transcurrido un plazo mayor al previsto, caso en el cual no correrá el plazo en cuestión, de conformidad con lo establecido en el párrafo tercero de este artículo. En este sentido, sería aconsejable que en este precepto se estableciera un plazo máximo dentro del cual la autoridad tuviera la obligación de comunicar al particular cualquier omisión en que éste hubiera incurrido en la solicitud, a fin de que fuera subsanada, y hecho lo anterior la autoridad resolviera respecto de la debida integración de la solicitud, momento en el cual comenzaría a correr el plazo de los tres meses.

También se establece que la obligación de las autoridades de devolver las cantidades que se le hubieren pagado sin tener derecho a ello, prescribe en la misma forma que el crédito fiscal, esto es, en un plazo de cinco años contando a partir del día en que la devolución puede legalmente ser exigida. Dicho término se verá interrumpido, con cualquier gestión de cobro que el contribuyente realice y sea del conocimiento de la autoridad, también ocurre cuando ésta última reconozca tácita o expresamente la existencia del crédito a favor del contribuyente.

43 .B.-Instancia y medios para la Devolución del Pago de lo Inde-  
bido.

La instancia, según Briseño Sierra, es un derecho dinámico de los que el más elemental es el derecho de petición, el cual, según dice "es de eficacia conocida, pero de eficiencia desconocida. La eficacia conocida estriba en el deber de responder; la eficiencia desconocida radica en la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contestar - en cualquier sentido, desde una negativa hasta una concesión de lo pedido"(36)

Así, el Código Fiscal de la Federación en diversos preceptos regula cuatro instancias: de devolución de impuestos - (art. 22), de compensación de impuestos (art. 23), de declaratoria de prescripción (art. 146) y de declaratoria de caducidad (art. 67). Por el momento interesa la devolución de los impuestos, misma que se conforma de elementos que la hacen caracterizar como instancia de la devolución, tales como el término, la legitimación para solicitar la devolución, la forma, el fondo, los elementos de prueba y el plazo para obtener una resolución de la autoridad.

44 .a.-Del Término.

Toda instancia debe iniciarse dentro de un plazo que normalmente la ley fija como máximo para ejercitar el derecho de petición, así la instancia de devolución debe presentarse ante autoridad administradora correspondiente, en cual

(36).- DE LA GARZA, Sergio F....op. cit. p. 784

quier momento antes de que se haya consumado el plazo de prescripción, mismo que el propio artículo 22 del Código Fiscal señala en el antepenúltimo párrafo, igual que para el crédito fiscal, de cinco años. El plazo empieza a correr desde el momento en que el pago fue hecho si ello aconteció como consecuencia de una determinación por el sujeto pasivo, por adeudo propio o ajeno. En cambio, si se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el plazo empieza a contar desde que dicho acto hubiere quedado insubsistente, salvo que se trate de errores aritméticos.

45.b.-De la legitimación para solicitar la devolución.

Toda vez que el Código Fiscal no permite la gestoría de trámites, la devolución únicamente se efectuará a la persona que hubiere sido el sujeto contribuyente y que hubiere comprobado que efectivamente hizo entrega de impuestos indebida. Cuando la contribución se calcula por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate de cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso puede solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración. Ello no obsta para que los retenedores puedan también solicitar la devolución, siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. En el caso de las personas morales pueden solicitarla por medio de su re

presentante legal, comprobando tener esta calidad con el -  
 acta protocolizada ante Notario Público.

46.c.-De la forma y fundamento legal

Si con motivo del cumplimiento de las obligaciones fisca-  
 les, el contribuyente determina que obtuvo saldo a favor -  
 por pago de cantidades indebidas o en exceso, deberá requi-  
 sitar el formulario correspondiente anexando la documenta-  
 ción que el mismo indica. El trámite para solicitar la de-  
 volución iniciará enviando la documentación a la Adminis-  
 tración Local de Recaudación, a través de los módulos de -  
 recepción de trámites ubicados en la circunscripción que -  
 corresponda al domicilio del contribuyente. Normalmente --  
 los plazos en que la autoridad resuelve la gestión es de -  
 cinco días para contribuyentes altamente exportadores (AL-  
 TEX); o cuarenta días cuando se garantice el interés fis-  
 cal mediante fianza, y para los demás casos, de tres meses  
 como lo marca el artículo 22 del Código, al efecto habrá -  
 que analizar qué formas y requisitos son indispensables pa-  
 ra que proceda la devolución de cada impuesto.

47.d.-De la forma y requisitación.

Es importante aclarar que en el artículo 31 del Código Fis-  
 cal de la Federación, se halla regulado el procedimiento -  
 tramitatorio de forma y de requisitos, así en la parte ini-  
 cial de este precepto se establece la obligatoriedad del y  
 uso de las formas oficiales, esto es, las aprobadas por la-  
 Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además que se --

prevee lo conducente para el caso de que la Secretaría no hubiere aprobado formas para la presentación de declaraciones o avisos, y en este caso los obligados a presentar las formularán por escrito, por triplicado, que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave de Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que deba cumplirse, asimismo se señala que las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales se recibirán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales devolverán copia sellada a quien los presente. Este fundamento legal de la forma, los requisitos y la presentación de la documentación, es el aspecto jurídico, orgánico y fundamental a efecto de establecer este aspecto, a los impuestos - por lo que se acuerda lo siguiente:

4B.e. Para el caso del Impuesto sobre la Renta (un caso de ofi- ciosidad relativa).

La devolución de saldos a favor del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal inmediato anterior de las personas físicas, será devuelto en forma automática a través del -- Servicio Postal Mexicano, siempre y cuando hubieren optado por la devolución dentro del formulario de declaración a- nual que correspondiere a la actividad realizada, tales co mo la forma SHCP-7, en el caso de la realización de activi- dades correspondientes al Régimen Simplificado; la forma -

SHCP-6 en los demás casos, incluyendo las actividades empresariales, de arrendamiento, por honorarios y por salarios, ésta última que utiliza la forma 8 cuando únicamente se obtienen ingresos por este concepto, en todos los demás casos se deberá requisitar el formulario 32, además de los siguientes requisitos:

- Segundo ejemplar de la declaración y complementaria en su caso, con el sello original de la institución de crédito (Banco), en la que conste el saldo a favor y dos copias de la misma.
- Segundo ejemplar de los comprobante de pago de impuestos del ejercicio en el que resultó el saldo a favor, con el sello original de la institución de crédito (Banco), y dos fotocopias de los mismos (pagos definitivos, provisionales), certificación de las retenciones.
- Resolución administrativa o judicial y dos fotocopias de la misma, en su caso.
- Poder notarial certificado en que conste y se acredite la personalidad del promovente.

Este trámite inicia por su recepción en la Administración Local de recaudación a través del buzón fiscal, y la respuesta a la promoción se hará llegar a través del Servicio Postal Mexicano en el domicilio fiscal; así, la documentación, si está correcta y completa, se recibirá copia de la resolución y original de todos los documentos presentados al inicio del trámite y cheque, normalmente girado por la-



Tesorería de la Federación; si la documentación está incompleta se recibirá la misma que fue presentada, además de carta-comunicación, indicando que se presente documentación completa y promover nuevamente el trámite. Este procedimiento es criticable, pues si bien la intención de la devolución automática es de ahorrar tiempo en el despacho de los asuntos, tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, en la práctica se revierte en pérdida de tiempo, pues en gran parte de los casos, el contribuyente cumple con el requisito de optar por la devolución en el formato de su declaración y aún después de tres meses en la mayoría de los casos, recibe carta-comunicado con la invitación a anexar algún documento faltante, provocando con ello, que hasta por la traspapelación de documentos, el sujeto que debería ser favorecido en un derecho, resulta perjudicado, teniendo nuevamente que esperar, duplicando o a veces triplicando el tiempo normal de espera. Para ello sería conveniente que la Autoridad implementara un mecanismo para todos aquellos casos en que el contribuyente con saldo a favor que solicite su devolución, pueda anexar al mismo tiempo la documentación necesaria, que es bastante, y se eliminara la presentación de tanta copia fotostática, así, probablemente ya no sería necesario presentar un formulario, específicamente para la devolución.

## 49.f.-Para el caso del Impuesto al Valor Agregado

Si con motivo del cumplimiento de las obligaciones fiscales se obtuvo saldo a favor y se optare por solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado, se deberá solicitar con el formulario 32, mismo que está vigente por disposición publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de Junio de 1994, aunque es necesario señalar el procedimiento aplicable hasta esa fecha que marcaba la miscelánea fiscal del 28 de Marzo de 1994, que señalaba el formulario HIVA-3, por cuadruplicado, además de:

- El segundo ejemplar de la declaración y complementarias en su caso, con el sello original de la institución de crédito (Banco), en donde conste el saldo a favor que solicitare.
- Original y fotocopia de los anexos HIVA-3-1, HIVA-3-2 y en su caso HIVA-3-3, en caso de haber efectuado importaciones, deberá proporcionar los pedimentos de importación.
- Si la solicitud de devolución del impuesto es por periodo anual, deberá presentar además de la declaración, los formularios de pagos provisionales del ejercicio, el primer pago provisional al que resultó el saldo y complementaria en su caso.
- Anexar el poder notarial que acredite la personalidad a efecto de legitimar la personalidad.

En la miscelánea del 28 de Marzo se dio la posibilidad de solicitar la devolución de este impuesto, garantizando el

interés fiscal, para lo cual habría de presentar:

- Original y fotocopias de la póliza que garantice el interés fiscal por el monto del impuesto cuya devolución solicita, la cual sería expedida por compañía afianzadora y otorgada a favor de la Tesorería de la Federación, debiendo cubrir un periodo de seis meses.
- Disco flexible por duplicado que conteniase: relación de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el 95 % de sus operaciones, así como la de sus clientes que representen la totalidad de sus enajenaciones de exportación; la información de los mismos agrupada por cada proveedor o cliente, así como el nombre, - Registro Federal de Contribuyentes y número de disco.

Esta posibilidad de garantizar el interés fiscal para solicitar la devolución se eliminó al quedar derogada la fracción III de la Regla 13 publicada en la Miscelánea fiscal a partir de la publicación en Diario Oficial del 6 de Junio de 1994, en que se implementa el formulario 32 para la solicitud de las devoluciones.

50.g.-Devolución del Impuesto al Valor Agregado a Empresas Altamente Exportadoras.

En virtud del Decreto para el Fomento y Operación de las Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX), publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 3 de Mayo de 1990- este tipo de empresas que obtengan saldo a favor en sus declaraciones provisionales del Impuesto al Valor Agregado,-

podrán gozar del beneficio del Programa de devolución Inmediata, para lo cual deberán de presentar la forma 32, además de los siguientes requisitos:

- a). Segundo ejemplar de la declaración normal o complementaria en su caso, con el sello original de la institución de crédito, en donde conste el saldo a favor que solicita.
- b). Carta compromiso de presentar anexo dictamen o declaración de contador público registrado.

En caso de que se fuera a realizar el trámite por primera vez, además de lo anterior; se presentará:

- c). Relación de las operaciones de exportación, únicamente para devolución del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).
- d). Original o copia certificada de la constancia en la que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, le asigna su calidad de empresa altamente exportadora.
- e). Poder notarial certificado que acredite la personalidad en caso de persona moral.

El inicio de este trámite será a través de la recepción de la documentación por buzón fiscal, y en respuesta a la promoción existen dos supuestos:

- 1). Para el interior de la República, después de tres días hábiles a partir de la recepción de la documentación, recibirá ficha de cobro para canjearla por el cheque correspondiente en el banco autorizado, y
- 2). Para el área del Distrito Federal, después de tres ---

días hábiles a partir de la recepción, se le comunicará el número de la cuenta por liquidar certificada para que después de dos días hábiles pase a la Tesorería de la Federación a recoger ficha de cobro para canjearla por el cheque correspondiente y hacerlo efectivo.

51.h.-Algunas consideraciones sobre la Obligación Tributaria.

Creemos que se trata de una auténtica obligación tributaria, toda vez que:

- 1). Es de naturaleza sustantiva y no es meramente una acción, o sea, un instituto de Derecho Procesal.
- 2). Además se trata de una auténtica obligación, con sus dos sujetos, un acreedor y un deudor, y su objeto que es la restitución por la autoridad fiscal del tributo indebidamente pagado, como vínculo jurídico.
- 3). Puede ser de carácter tributario en virtud de que cuando lo pagado indebidamente fue un tributo, o de carácter fiscal, cuando la prestación pagada indebidamente no es tributaria, sino con carácter de accesorio.
- 4). Se trata de una relación jurídico tributaria principal en cuanto su existencia no depende de otra relación jurídica.
- 5). Es una obligación "ex-lege", pero no puede exigirse -- sin que medie un acto administrativo que reconozca su existencia.

Los presupuestos de la relación tributaria de devolución o reembolso son:

- a). El pago de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible. Alguien paga una -- cantidad porque considera que existe en la ley un determinado tributo, y tal cosa es falsa, tal sería el -- caso de la abrogación del 1% federal sobre erogaciones

al trabajo Personal Remunerado, que entró en vigencia a partir del 1º de Agosto de 1993.(37) Muchos contribuyentes siguieron pagando el impuesto, aún cuando no hubiera precepto legal que regulara dicho pago, ocasionando con ello solicitar la devolución por haber pagado una cantidad que no se debía.

- b). El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho generador, aún cuando exista el presupuesto legal, -- por ejemplo, cuando alguien paga el Impuesto sobre la Renta por la actividad de Honorarios, sin haber celebrado el contrato por la prestación de servicios.
- c). El pago de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador, por ejemplo, el comprador paga el impuesto por enajenación de bienes inmuebles, no obstante que el sujeto pasivo de dicho impuesto es el vendedor, el que enajena.
- d). El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el mandato legal, cosa muy frecuente al determinar los pagos provisionales y llegaren a efectuarse mal los cálculos, resulta al final del ejercicio que hubo pagos en exceso, dando lugar a solicitar la devolución.

#### 52.i.-De la multa.

Es importante aclarar que si con motivo de la presentación de declaraciones o solicitudes por parte del contribuyente, diera lugar a una devolución indebida, el fisco-

(37).-Diario Oficial de la Federación 20 de Julio de 1993

federal con base en los artículos 81 fracción V y 82 en -  
fracción V del Código Fiscal de la Federación, impondrá u  
na multa que ascenderá al 30 % respecto de la cantidad --  
que hubiere devuelto al interesado, también es importante  
que esté conciente, que después de haber marcado en la de  
claración la opción de la devolución, solicitando su sal-  
do a favor, no podrá posteriormente aplicar una compensa-  
ción por el mismo saldo.



53.C.-Del fondo y fundamento legal (un enfoque doctrinal de la dialéctica jurídica en el pago de lo indebido).

La relación jurídico tributaria de la devolución o reembolso, tiene en su extremo acreedor al particular y al Estado en su extremo deudor, lo que tiene una verdadera naturaleza tributaria por haber nacido de tributos pagados indebidamente por el particular o por haber pagado en mayor cantidad que la debida, esto es, tiene como sujeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la autoridad fiscal, y el contenido, la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente recibida por el fisco y pagada por el administrado.

Existen dos tesis (38) respecto a la naturaleza tributaria o no tributaria de la relación jurídica, JARACH sostiene que "es una relación igual o contraria, paralela, pero opuesta a la relación tributaria principal. Tiene su origen en el principio constitucional de que el contribuyente sólo debe pagar en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido y si alguien ha pagado como presupuesto de la obligación que se establece o por un hecho que no esté previsto como presupuesto de la obligación, surge para el Estado la obligación de devolverlo y surge para el que ha pagado, el derecho de crédito para repetir lo indebido".

Berliny (Italia), Ferreiro Lapatzá (España), sostienen la

(38).-DE LA GARZA, Sergio F....op. cit. p. 457

tesis contraria, para el primero, la obligación no se diferencia en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado; para el segundo, la obligación descansa sobre el principio del enriquecimiento sin causa.

**54.a. Efecto normativo de la devolución, del principal y/o accesorios.**

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1981, dispone que si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente. Así pues, cuando la determinación de la obligación tributaria corresponde a la autoridad, es necesario que se revoque o nulifique el acto administrativo de determinación para que nazca la obligación de la autoridad fiscal para restituir lo recibido ilegalmente.

En cambio, cuando la determinación corresponde al sujeto pasivo, y siendo la obligación de restitución o reembolso una obligación "ex-lege", creemos que su nacimiento resulta del concurso de la hipótesis legal y del hecho del pago por lo que es concomitante con el referido pago indebido; el Código Fiscal Federal vigente concuerda en ello, asimismo regula quien es el sujeto activo de la relación de devolución, así, dispone el artículo 22 que la devolución puede hacerse de oficio o a petición del interesado, y por interés debe entenderse el que hizo el pago, asimismo establece que los retenedores pueden solicitar la devolución

siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios únicamente se puede solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la devolución de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso puede solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Se puede decir que el contenido de la relación tributaria de devolución es doble; por una parte, la autoridad fiscal debe devolver el principal, o sea la cantidad indebidamente recibida; la base de esta relación es la cantidad de dinero a devolver; pero además, el artículo 22 del Código Fiscal vigente dispone que cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro del plazo no se efectúa la devolución, el fisco deberá pagar intereses a una tasa que será igual a la prevista para los recargos. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que proceda a devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta que se efectúe la devolución o se hagan las cantidades a disposición del interesado.

## 55.b.-Su criterio reglamentario.

Paralelo al Código Fiscal de la Federación y por obviedad normativa, preceptuado en el artículo 12 del Reglamento de Código, el pago de intereses a que se refiere el artículo 22 del Código, deberá efectuarse conjuntamente con la devolución de la cantidad de que se trate, sin que para ello sea necesario que el contribuyente lo solicite; los intereses se computarán para cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente a aquel en que se venció el plazo para efectuar la devolución y hasta que la misma se efectúe o se pongan las cantidades a disposición del interesado. A la inversa, si la devolución se hubiera efectuado y no procediere, se causan recargos sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de devolución. A ese efecto el Código Fiscal de la Federación, dispone que la orden de devolución y su cumplimiento no constituyen ni implica resolución favorable al contribuyente, por lo que puede ser revocada unilateralmente por la autoridad fiscal sin necesidad de promover juicio de nulidad.

Es importante aclarar que, en cumplimiento del artículo 22 de Código, indica que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años, asimismo, e implicando el catamien to a la norma, el efecto final será que, el Estado al devolver las -

cantidades indebidamente recibidas, extingue la obligación como sujeto pasivo, de manera normal y clásica como lo es el pago, aunque puede ser también por compensación, según el artículo 23, o bien por prescripción, atento a lo dispuesto por el artículo 146, ambos del Código Fiscal de la Federación.

56.D.-La prueba, como medio para la Devolución del Pago de lo In-  
debido.

En lo referente a la efectividad para hacer valer un derecho, haciendo uso de la petición (artículo 89 Constitucional) o de la acción (artículo 130 de la Constitución Federal), la prueba siempre ha sido y debe ser el medio idóneo para comprobar que se está legitimado para reivindicar algún derecho. DE LA GARZA (39) enfatiza: "Medio de prueba - es todo aquel elemento que sirve de una u otra manera para convencer la Juez de la existencia o inexistencia de un dato determinado. Es siempre, por tanto, un instrumento, algo que se maneja para contribuir a obtener la finalidad específica de la prueba procesal".

La aceptación de esta definición es con la evidente finalidad de que es la autoridad administrativa quien toma en cuenta los medios de prueba. Claro está que deberán suministrarse a la autoridad fiscal las pruebas escritas que demuestren la cuantía y fechas de los pagos indebidamente o excesivamente efectuados, además de los requisitos de procedibilidad.

57.a.-La prueba en la devolución del Impuesto sobre la Renta.

Para solicitar la devolución del Impuesto sobre la Renta - se tendrán que presentar medios de prueba tales como el segundo ejemplar de la declaración o complementaria en su caso, con el sello de la institución bancaria, misma que se-

rá valorada por su constancia de la cantidad del saldo a favor, asimismo, los comprobantes de pago de impuestos del ejercicio en el que resultó el saldo a favor, de los pagos definitivos y provisionales, y como requisitos de procedibilidad serán la presentación del formulario 32, la resolución administrativa o judicial, además del poder notarial en donde se acredite la personalidad del promovente.

**58.b.-La prueba en la devolución del Impuesto al Valor Agregado.**

Para solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado se tendrán que anexar como medios de prueba: la declaración normal y en su caso las complementarias en donde conste el saldo a favor, además de presentar los formularios de pagos provisionales del ejercicio, y como requisito de procedibilidad lo será la presentación del formulario 32, en el número de ejemplares que la misma forma lo solicite.

**59.c.-La prueba en la devolución de las Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX).**

En el caso de la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado para las Empresas Altamente Exportadoras, (ALTEX), se deberán presentar como medios de prueba: el segundo ejemplar de la declaración normal y complementarias en su caso, en donde conste el saldo a favor que se solicita, además de presentar el original o copia certificada de la constancia donde la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial le asigna su calidad de empresa altamente exportadora, y como requisitos de procedibilidad, además de los -

ya señalados, el formulario 32 (anteriormente era la forma HIVA-4), carta-compromiso de presentar anexo al dictamen o declaratoria de contador público registrado, así como la relación de exportación, únicamente para devolución del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

**60.d.-El criterio de la Corte.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que "las pruebas ofrecidas por las partes dentro del procedimiento fiscal deben examinarse pormenorizadamente y valorarse jurídicamente en lo individual para arribar a la conclusión de su eficacia o ineficacia con objeto de demostrar los hechos o finalidad que persiguen. Cuando las autoridades fiscales no proceden de esa manera se incurre en violación a las normas que regulan la prueba", S. J. F. VII Epoca, Vol. 127-132, 3ª parte, p. 94.

"Se ha resuelto que entender debidamente el término "valoración de las pruebas", significa no sólo su examen, sino el análisis acucioso de las mismas, para constatar si éstas son eficaces para la finalidad que persigue el acto",- R.T.F.F. 2ª Epoca, Nº 70. X=1985, p. 369.

Es evidente que el objeto de este estudio no son las pruebas que se llevan en algún procedimiento de tipo contencioso con las autoridades fiscales, sino aquellas que son necesarias a efecto de la instancia de reembolso, pero al igual que aquéllas, será la autoridad fiscal la encargada de examinarlas a fin de darles su valor probatorio.



61.E.-Del plazo para la Devolución del Pago de lo Indebido.

La devolución deberá efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco deberá pagar intereses conforme a una tasa igual a la prevista para los recargos, los intereses se calculan sobre las cantidades a devolver, excluyendo los intereses y se computan desde que se inicia el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

62.a.-El crédito fiscal y su posición ante el pago de lo indebido

En virtud de que se han abordado aspectos preliminares de suma importancia para nuestro objeto de estudio, enfatizamos inicialmente la importancia de la Actividad Financiera del Poder Público Mexicano (40). En torno a la postura clásica del requerimiento por parte de las autoridades hacendarias a exigir las contribuciones a que están obligados los contribuyentes en su calidad de personas físicas o jurídicas colectivas (morales).

Todo lo anterior con sustento en uno de los momentos fundamentales de la actividad financiera del Poder Público, en este caso, la obtención de ingresos (supra. 1.A) para dar satisfacción a las necesidades colectivas en el ejercicio del gasto público (41).

Es así como en este párrafo, resulta de vital importancia tener una noción jurídico conceptual de lo que significa el crédito fiscal en términos estrictamente dinerarios, esto es, en relación con los ingresos públicos, que son necesaa-

(40).- CORTINAS PELÁEZ, León, et. alis. Introducción al Derecho Administrativo I. Ed. Porrúa, México. 1993. p. 5

En el sentido de que este autor en la parte introductoria enfatiza sobre el cometido hacendario, atribuido a una "porción orgánica competencial de principio...", en este caso, dicha porción está referida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es parte también de la noción de "Poder Público" y referido en sentido estricto al Poder Ejecutivo Federal.

(41).-Según el artículo 2º de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física-inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública.

rios en virtud de que permiten la concreción de los otros - dos momentos fundamentales de la actividad financiera, esto es, su administración o manejo y, su erogación. (supra 10.C al 13.c).

Con los planteamientos sustentados estamos en posibilidades de presentar una idea genérica sobre el crédito fiscal como presupuesto normativo de su exigibilidad por parte del Poder Hacendario (supra. 22.c), no solamente en el marco de - la normatividad específica (Código Fiscal de la Federación) y su relación diferencial con el Pago de lo Indebido, ahora como presupuesto de exigibilidad por parte del contribuyente (supra. 25.b).

63.b.-El crédito fiscal como presupuesto de exigibilidad de las - contribuciones por el fisco como sujeto activo.

Para poder entender al crédito fiscal conceptualmente como presupuesto normativo de exigibilidad, es necesario retomar el concepto que maneja el Código Fiscal de la Federación, - en su artículo 4º, el cual preceptúa que:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de - contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, in cluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena...".

Del contenido de dicho artículo se desprende que el crédito fiscal nace:

Primero.- Cuando el contribuyente no presenta su declaración en término, en virtud de que al presentarse en término estaremos en presencia de un pago simple y llano.

Segundo.- Con apoyo en lo anterior, el fisco tiene facultades discrecionales para revisar de oficio la posible existencia de un crédito fiscal (supra. 19.B).

Se desprende de estas dos posturas el presupuesto normativo de la exigibilidad del crédito fiscal, que se subsana en una declaración complementaria o en su defecto con una visita domiciliaria, bajo la hipótesis normativa de: "...los -- que tenga derecho a percibir el Estado (Poder Público Hacendario)...que provengan de contribuciones (lato sensu)... de aprovechamientos...accesorios...responsabilidades...tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares... (y) aquellos a los que las leyes les den ese carácter..." (el subrayado es nuestro). Observamos que el contenido parcial de este artículo nos ubica en diferentes presupuestos o hipótesis normativas del Código Fiscal, el cual puede ser exigido por el Poder Público como sujeto activo.

64.c.-El pago de lo indebido como presupuesto de su exigibilidad por el contribuyente.

Definidas las contribuciones (supra. 17.c) y el crédito fiscal, toca ahora analizar el presupuesto de exigibilidad del

pago de lo indebido, el cual y en términos del artículo 6º del Código Fiscal, de sus párrafos tercero y cuarto se desprende:

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en -- contrario. Si las autoridades deben hacer la determina-- ción, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de -- su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declara-- ción que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo..."

Del análisis parcial, el presupuesto normativo para exigir el pago de lo indebido, surge en el momento en que los con-- tribuyentes tanto públicos como privados:

I.- Deben determinar las contribuciones a que tenga dere-- cho el fisco ( a instancia de parte), la cual se haya sujeta a una revisión oficiosa (supra. 41.e), de la cual se -- puede desprender una cantidad a favor del contribuyente y la cual se obliga la autoridad fiscal a devolver.

II.- En el supuesto de que las contribuciones se paguen en plazo, existe la posibilidad de que el contribuyente como-- sujeto activo se percate de un pago superior a la cuantifi-- cación correcta, según su contabilidad, situación que obli

ga al contribuyente a solicitar la devolución (supra. Capítulo Cuarto), lo cual origina una nueva relación jurídico-fiscal, al fisco como sujeto pasivo y al contribuyente como sujeto activo, que se impregna según la normatividad --fiscal de un derecho público subjetivo para ejercer o no -- su cumplimiento.

65.F.-La indexación, sus aspectos técnicos y jurídico-administrativos.

Es importante señalar que el pago de lo indebido, no puede sustraerse, como tampoco las contribuciones y créditos fiscales a los criterios de la indexación fiscal(42), ésto a la luz de todas las cuestiones técnicas (determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor), y obviamente a sus razones jurídicas (artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación), y en especial de las cuestiones de procedimiento fiscal administrativo (supra.36.B al 40.d, en especial).

Es por ello que en este párrafo daremos una breve semblanza sobre la interpretación a que puede someterse el artículo 17-A (43) y obviamente sin desprendernos de su importante relación con el artículo 21 del mismo Código, que se vio fortalecido a efectos de que el fisco actualizara los créditos fiscales y sus accesorios en razón de las variaciones de la economía nacional.

66.a.-Su interpretación a la luz del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Los criterios de actualización monetaria parten sobre el principio de que el monto de las contribuciones y/o de las devoluciones a cargo del fisco deben actualizarse por el

(42).-INDEXAR.- Ajustar la variación de una cantidad a la evolución de otra, por el transcurso del tiempo en las fluctuaciones monetarias.

(43).-Fue adicionado el Código Fiscal Federal con el artículo 17 A, a partir del 1º de Enero de 1990, publicado en Diario Oficial de la Federación del 26 de Diciembre de 1989.

criterio "transcurso del tiempo".

Tiene un sustento filosófico respecto de lo que es la justicia y equidad fiscal cuyos parámetros lo determinan la justicia social y en especial la justicia al caso concreto en los términos constitucionales (artículo 27, en cuanto a la distribución equitativa de la riqueza nacional, y 31 en cuanto a los criterios de igualdad, proporcionalidad y legalidad), entre el Poder Público, vía Poder Hacendario y los administrados, vía contribuyentes.

**67.b.-**Procedimiento legal de la indexación (según sus reformas)

A continuación reseñaremos el procedimiento que requirió la actualización de los créditos fiscales y el pago de lo indebido, en el marco del principio de "justicia fiscal". La inclusión del artículo 17-A, está soportada con otros antecedentes, como lo es el de 1989, cuando se incorporó al Código Fiscal Federal, el segundo párrafo del artículo 20, así como el artículo 20-BIS, en los que se estableció que el procedimiento de indexación que prevean las leyes fiscales para actualizar las cantidades y valores que sean necesarios para cuantificar las contribuciones y accesos a cargo de los contribuyentes, deberá tomar en consideración el Índice Nacional de Precios al Consumidor. Tal disposición opera en el caso de que las leyes fiscales consideren dicho índice, a efecto de que las autoridades en el ejercicio de sus facultades de determinación o liquidación, como a veces se refiere la legislación, actualicen -



los valores de los bienes y operaciones que servirán de base para efectuar el proceso determinatorio, y que por el efecto del transcurso del tiempo, y como consecuencia directa de la inflación, resultaren obsoletos.

Sin embargo, a partir de 1990, cuando se adiciona al Código Fiscal Federal, el artículo 17-A, se obliga a actualizar ya no sólo los valores de los bienes, servicios u operaciones que sirvan de base para cuantificar la obligación tributaria de pago de los contribuyentes, sino que ahora, además, deben actualizarse o indexarse los montos de los créditos fiscales que se hubieren determinado, ya sea tanto por parte de las autoridades como sujeto activo, como por los particulares, también como sujeto activo, tomando como base los valores indexados, en su caso de los actos y bienes que sirvan de base para el cálculo de las contribuciones.

De este modo, cuando el ordenamiento jurídico fiscal, establezca que los valores de las actividades, actos y bienes de los particulares deban ser actualizados, será necesario aplicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, conforme al procedimiento previsto, y respecto del periodo -- que las leyes especiales específicamente señalen, debiendo se recordar que la aplicación de las disposiciones contenidas en el Código Fiscal, de manera supletoria solamente debe ocurrir cuando la ley específica no establezca expresamente el procedimiento fiscal administrativo a seguir. Por

lo que respecta al pago de las contribuciones, ya se trate de cumplimiento, extemporáneo o de determinación de las contribuciones por parte de las autoridades en ejercicio de sus facultades, el monto de los créditos fiscales por las contribuciones a pagar deberá actualizarse, conforme al procedimiento que el mismo precepto señala.

Al respecto y correlacionado con este artículo, el primer párrafo del artículo 21 del mismo Código, indica que en el caso de incumplimiento en el pago de las contribuciones en las fechas o plazos fijados por las leyes respectivas, los créditos fiscales correspondientes se deberán actualizar desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Es innegable que nada afortunada resultó la redacción que se le otorgó al artículo 17-A, porque se observó que dio lugar a confusiones que se tradujeron en perjuicio para los contribuyentes.

A continuación, ejemplificaremos el procedimiento de actualización de un crédito fiscal; Así, un contribuyente que debió pagar a más tardar el día 15 de Abril una contribución con importe de \$N 1 000 000.00 pero que realiza el cumplimiento de dicha obligación hasta el día 8 de Diciembre. Conforme a este precepto tendríamos que el procedimiento sería el siguiente:

- a). El período que debe considerarse conforme al artículo 21 de Código, es el comprendido entre la fecha en que se debió cubrir el crédito, esto es el mes de Abril, y hasta que el mismo se paga, o sea el mes de Diciembre.
- b). El mes anterior al más antiguo del período determinado conforme al artículo 21, sería precisamente el mes de Marzo, ya que el pago debió efectuarse el mes de Abril de este modo, el índice a que se refiere está considerado al día último de Marzo, por lo que la medición en cuanto a su crecimiento comenzaría a partir del mes de Abril.
- c). De acuerdo con el procedimiento de determinación del factor de actualización, se deberá dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, o sea el mes de Noviembre u Octubre en su caso, tomando en cuenta que, conforme al artículo 20 de Código, el Banco de México cuenta con los diez primeros días del mes siguiente al que corresponda para publicar el citado Índice; entre el mes anterior al mes más antiguo del período, esto es, el mes de Marzo, así tenemos:  $18696.90 \div 16948.80$ , resulta 1.10314 (cantidades estimadas). Este resultado viene a ser el factor por el cual habrá de multiplicarse la contribución que no fue cubierta oportunamente, esto es: como resultado de dicha operación \$N 1 103 -- 140.00, por tanto esta cantidad refleja la actualiza-

ción a que se refiere el artículo 17-A de Código.

Pensemos en un contribuyente que debe efectuar su pago el - último día del mes de Abril, y que lo realiza hasta el mes- de Mayo, antes de que se publique el índice correspondiente al mes de Abril. En este caso el mes anterior al más reciente del período del que se tiene el índice, lo será el mes - de Marzo, y el mes anterior al más antiguo del período, i-- gualmente lo será el índice del propio mes de Marzo, en con- secuencia no habrá factor alguno para actualizar la contri- bución a su cargo, pero es importante aclarar que se aplica- rá la tasa de recargos correspondiente al mes de Abril.

Sin embargo, si ese mismo contribuyente realiza el pago en- el propio mes de Mayo, y después de que se hubiera publica- do el índice que corresponda al mes de Abril, el mes ante- rior al más reciente del período lo será el de Abril, cuyo- índice ya se conoce. El mes anterior al más antiguo del pe- ríodo lo será Marzo, por lo que en este caso sí existirá un factor para actualizar el crédito, así es posible que la di- ferencia de un sólo día que está marcado precisamente por - la publicación del índice referido, se traduzca en un trato desigual para los contribuyentes que se encuentran en una - misma situación de incumplimiento.

Peor pudiera resultar aún cuando se le compara con el con- tribuyente omiso que cumple el último día del propio mes en que los otros dos efectuaron sus pagos, ya que para éste si habrá transcurrido un mes, y en consecuencia amerita el que

se le aplique el proceso de actualización; resumiendo: el que cumple antes de la publicación no actualiza, y el que cumple inmediatamente después de ella, debe actualizar con independencia del tiempo que hubiere transcurrido; finalmente, el que cumple el día último del mes de la publicación, actualiza del mismo modo en que lo hizo aquel que cumplió en fecha cercana a la publicación.

**68.c.-La interconexión normativa de la indexación.**

Es indudable la interconexión del artículo 17-A, con el 21 y el 22, todos del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que el segundo hace referencia a los criterios de actualización monetaria en relación al cumplimiento de las obligaciones contributivas fuera del plazo fijado por las disposiciones fiscales, y el tercero respecto de las obligaciones de las autoridades fiscales a devolver el pago de lo indebido en término y actualizadas, sin omitir las tablas preexistentes y referidas a los sujetos, objeto, base tasa o tarifa (artículo 5 Código Fiscal Federal). Al efecto nos permitimos plasmar a grosso modo lo preceptuado por el artículo 21:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que se efectuó o debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe...".

Como se señaló al comentar el artículo 17-A de Código, el-

monto de las contribuciones a pagar por parte de los contribuyentes, debe actualizarse en razón del transcurso del tiempo y con base en los cambios de precios en el país, así como el procedimiento que se debe aplicar a las cantidades que se deban actualizar.

En este precepto se define el periodo que se debe tomar en cuenta para efectuar el proceso de actualización, y que es precisamente el comprendido entre el mes en que debió hacerse el pago de la contribución no satisfecha en tiempo, hasta el propio mes en que se realiza el pago.

Siguiendo con el comentario del artículo citado, tenemos:

"...Además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno..".

Al respecto, los recargos constituyen una indemnización que debe pagarse por no haber pagado el contribuyente un crédito fiscal dentro del término concedido por la ley para ello en otras palabras, son los intereses moratorios que se generan por no haber pagado oportunamente y a los cuales tiene derecho el fisco federal como acreedor de las contribuciones respectivas.

Así, se establece la obligación de pagar recargos en caso de que exista mora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de pago, cuya tasa será aquella que resulte de sumar las que hubieran sido aplicables para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución, adicionadas en un 50 %.

Lo anterior obliga a señalar al artículo Sexto de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, se estableció que durante dicho año los créditos fiscales causarían intereses ordinarios o recargos al 1.5 % mensual sobre saldos insolutos en los casos en que se hubiere concedido prórroga para el pago de los citados créditos fiscales; así, la tasa aplicable para calcular los recargos moratorios por el incumplimiento de pago de una contribución, fue la que resultó de sumar las tasas mensuales que hubieren estado vigentes durante el período de actualización de la contribución omitida, adicionadas de un 50 %. Por ello, durante este ejercicio fiscal, la tasa mensual para calcular los recargos moratorios, fue la que resultaba de adicionar a dicha tasa mensual del 1.5 % de la misma es decir, una tasa adicional de 0.75 %, lo cual dio como resultado un 2.25 % mensual, para 1991; 1.5 % mensual para 1992, y durante 1993, una tasa de recargos variable en cada mes, asimismo para 1994.

69.G.-La procedencia de la devolución del pago de lo indebido, a la luz de la indexación.

Se mencionó que la devolución en sentido amplio (supra, 34 b), se origina del acto de haber entregado indebidamente - alguna cantidad o cosa. Así nace el derecho a la restitución y la obligación de devolver a quien tiene el derecho, así, el efecto principal que produce la entrega hecha por error, es el de indemnizar al que se empobreció en su patrimonio, lo cual consiste no sólo en la entrega de una suma, sino en la restitución y sólo en caso de no ser posible, en el pago de daños y perjuicios, aunque desde luego en un caso concreto, el indemnizar puede ser o no precisamente un caso de procedencia a reserva de comprobarse el daño.

Para hacer la condenación a la devolución de lo que se recibió sin derecho, se debe atender a la buena o mala fe, - por parte del que se enriqueció, aunque en materia fiscal no necesariamente se tendría que hablar de mala fe por parte del Poder Hacendario Fiscal, lo que determina efectos - diversos, según GUTIERREZ Y GONZALEZ (44), los cuales son:

- a). "Los menoscabos y pérdidas en la cosa;
- b). Las mejoras que se hubiera hecho objeto la cosa, y
- c). Los frutos que produzca la cosa."

Siguiendo con el autor, éste externa que: "Ya se notará --  
-----"

(44).- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto....op. cit. p.432



con extrañeza, que se habla de lo que sufra la cosa, cuando se dijo que la entrega de lo indebido o pago como dice la ley, y ello es verdad pero también resulta que en el Código Civil, las disposiciones sobre el género y la especie no se encuentran discriminadas, y de ahí también que al hablar de esta materia, se haga referencia a reglas que son aplicables tanto al género "enriquecimiento ilegítimo" como a su especie "pago de lo indebido" o "entrega de lo indebido".(45) Sin embargo, es menester señalar que en materia fiscal el panorama es diferente, y se constriñe sólo a cantidades dinerarias.

70.a.-La devolución del pago de lo indebido y su improcedencia.

El Código Fiscal de la Federación en el mencionado artículo 17-A, señala que las devoluciones a cargo del fisco federal deberán actualizarse, sin menoscabo de la aplicación del artículo 22, referido a que, una vez transcurrido el plazo de tres meses a partir de la fecha de solicitud de reembolso, si la devolución no se efectuare en este plazo, las autoridades fiscales pagarán intereses por concepto de indemnización que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la cantidad actualizada y que será igual a la prevista para los recargos, y lo cual nos remite al artículo 11 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en donde indica que la solicitud de devolución de --

(45).-GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto....op. cit. p. 432

cantidades pagadas indebidamente, ante la autoridad que co  
rresponda, que en el caso concreto de los impuestos federa  
les, será ante la Administración Local de Recaudación que  
corresponda al domicilio fiscal en cuya jurisdicción se en  
cuentre ubicado, a través del buzón fiscal; sucesivamente,  
el artículo 12, establece que el pago de intereses a que e  
se refiere el artículo 22 de Código, deberá efectuarse con  
juntamente con la devolución de la cantidad de que se tra  
te sin que para ello sea necesario que el contribuyente lo  
solicite, a este respecto se puede recordar el Principio -  
de Oficiosidad (supra. 41.e), esto es, que la autoridad --  
fiscal está obligada al pago de intereses aún cuando éstos  
no se hubieren solicitado por separado, y la devolución --  
que proceda deberá estar actualizada conforme al procedi--  
miento que para ello establece el artículo 17-A, desde el  
mes en que se presentó la solicitud, hasta aquél en que se  
efectúe la devolución.

Continúa el artículo 12 del Reglamento indicando que di--  
chos intereses se computarán por cada mes o fracción que -  
transcurra, a partir del día siguiente a aquél en que ven  
ció el plazo para efectuar la devolución y hasta que la --  
misma se realice; a este respecto habrá que comentar dos -  
cuestiones: en primer lugar bastará que el pago se hubiera  
desfasado aún por un día para que le sea aplicable la tasa  
de recargos que corresponda a dicho mes, esto es, se consi  
deran las fracciones de mes como un total, el artículo no-

indica qué fracción pudiera ser el límite, por tanto, si el mes tuviere 30 días, la fracción podrá ser hasta de  $1/30$  (uno sobre treinta), transcurrido de ese mes, dicha indemnización deberá de considerarse sobre cantidades actualizadas, tomando en cuenta también la fecha en que se hubiere publicado el Índice Nacional de Precios al Consumidor; en segundo lugar, indica el plazo a considerar, tomando en cuenta que la autoridad tiene tres meses para emitir resolución, a partir de la fecha de presentación de la solicitud, así, empezará a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo para resolver, hasta la fecha en que dicha devolución se efectúe; para lo cual no se refiere a la fecha en que el contribuyente tenga en sus manos un cheque a su favor, o hasta que efectivamente lo hubiere cambiado por efectivo, sino a la fecha en que la autoridad emitió resolución a favor, o no a favor, una vez transcurridos los tres meses que al efecto indica la ley.

Toda vez que la autoridad puede determinar la improcedencia de la devolución (artículo 22 párrafo 7º), a ello tendrá que emitir una resolución que se hará llegar al contribuyente por medio del servicio postal, devolviendo documentación presentada, además de una carta-comunicado invitando al contribuyente a presentar documentación completa o en su caso corregir.

Entonces es el mismo artículo 22 de Código Fiscal el fundamento legal que obliga a la autoridad fiscal no sólo a de-

volver las cantidades que hubieran sido indebidamente recibidas, sino que, además le obliga a que dichas cantidades se restituyan tomando en cuenta el poder adquisitivo que pudieran dejar de tener por el transcurso del tiempo, subsanando esta situación con la obligación que tiene de actualizar dichas cantidades, aún más, si dicha devolución no se efectúa dentro del plazo que la misma ley marca, se obliga a las autoridades a devolver las cantidades actualizadas indemnizando al contribuyente por la pérdida o perjuicio que le ocasiona, esto es, por no poder percibir lo que podría percibir de no tener en menoscabo su patrimonio subsanando esta situación con la obligación de pagar intereses a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo que marca el artículo 22 mencionado, y que será igual a la tasa de recargos que previene el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

71.b.-La ejemplificación de la procedencia de la devolución del pago de lo indebido (caso concreto Impuesto al Valor Agregado).

En este epígrafe es importante resaltar de manera concreta y ejemplificativa algunos supuestos de procedencia para la devolución del pago de lo indebido, restringiendo nuestro ejemplo al impuesto específico aplicado al valor agregado, primero, en cuanto a su nacimiento o presupuestos de procedibilidad y, segundo, en cuanto a algunas causas de procedencia en los términos que se plantean fuera del ámbito --

competencial del procedimiento administrativo-fiscal de devolución.

72.c.-Su nacimiento o presupuesto de procedibilidad.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades que "procedan" de conformidad con las leyes fiscales, señalando los requisitos de forma y de fondo que deban cumplirse para tener derecho a la devolución, la misma que podrá efectuarse de oficio o a petición del contribuyente (artículo 22 párrafo primero de Código).

Pues bien, es en el término "procedencia" en el que se referirá este tema, y para ello es necesario considerar un caso concreto como lo es el del Impuesto al Valor Agregado ya que en esta especie de contribución es donde se denotan características más útiles para ilustrar la versatilidad de las devoluciones, y de los puntos a considerar por parte de las autoridades fiscales, así, se entiende que la solicitud de devolución del pago de lo indebido surge cuando por un error, el contribuyente, en la compra de bienes y/o servicios, o bien en la enajenación o prestación de los mismos, efectúa un pago de más, siendo diversas las causas que lo originan y que se ilustran a continuación:

a). Por la aplicación de una tasa mayor a lo que proceda conforme a la ley. Este fue el caso en que la tasa del Impuesto al Valor Agregado sufrió un cambio de tasa general al 15 % a la tasa general del 10 %, en que muchos contribu

yentes siguieron pagando sus impuestos a la tasa del 15 %, de lo que resultaron pagos hechos en exceso.

b). Por no dar lugar al pago del impuesto. Tal es el caso de la enajenación o prestación de bienes o servicios cuando se encuentran exentos de este impuesto o por estar en la tasa del 0 %, ya por ley o por facilidades administrativas, lo que da lugar a un pago de lo indebido.

c). Por error de cálculo. Este caso es frecuente porque un error en la determinación numérica puede traer consigo un pago en exceso o una falta de pago, ya sea determinar de más o de menos de lo que proceda conforme a la ley.

d). Por doble pago. Sucede con frecuencia cuando el contribuyente no se ha percatado de que dicho pago ya se efectuó en tiempo y forma.

De los ejemplos vertidos, la autoridad debe corroborar el origen de la supuesta devolución del pago de lo indebido, verificando los requisitos de forma, así como de fondo, e integrando un expediente, asimismo, que no haya operado la prescripción señalada en el séptimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal, con relación al artículo 146 del mismo Código.

73.d.-Causas de procedencia de la devolución del pago de lo indebido.

a). Que no haya disminuido el pago indebido en la declaración original o bien que no se hubiera recuperado mediante declaración complementaria.

b). Que el contribuyente presentó resolución firme o sentencia ejecutoriada por la que se resuelve que hubo pago indebido, en cuyo caso se cumplimentará una u otra en sus términos.

c). Que el acto que motivó el pago indebido quedó insubsistente por resolución posterior de autoridad competente.

d). Que las diferencias pagadas indebidamente por errores aritméticos, no se hubieran disminuido en la declaración anual, en caso de que ésta ya se hubiere presentado por el contribuyente, o bien, que no se hubiera recuperado mediante declaración complementaria.

g). Que el impuesto que indebidamente se le trasladó no fue acreditado.

Asimismo se deberá verificar que la devolución se solicite por el total de saldo a favor que se consigna en la declaración y que los datos contenidos en la forma 32, coincidan con los de la declaración anual; en su caso los cálculos se hubieren efectuado conforme a las reglas de prorrateo que establece la ley del impuesto a que se refiere y su reglamento.

Para efecto de la revisión de la relación de los cincuenta principales proveedores, y la de prestadores de servicios y arrendamientos pagados, se procederá como sigue:

a). Cuando se relacionen los cincuenta proveedores, prestadores de servicios o arrendadores, en virtud de que el formulario indica que sean los más representativos, se da

rá por bueno el impuesto que resulte, independientemente que el impuesto que se determine sea menor.

b). Cuando los proveedores, prestadores de servicios o arrendadores sean relacionados en un número menor de los cincuenta solicitados, la suma del impuesto acreditable en la declaración de ambos anexos, deberá ser el mismo que aparece como impuesto acreditable en la declaración del Impuesto al Valor Agregado donde se originó el saldo a favor.

c). De la relación de los clientes en el extranjero (forma HIVA 3-3), se comprobará que la suma de dicho anexo sea la misma cantidad que aparece del valor neto de los actos o actividades al 0 %.

Una vez concluido el estudio se procede al desahogo del expediente, y en el supuesto de que se detecten errores u omisiones en la revisión de la documentación se solicitan de oficio las aclaraciones correspondientes y, siendo subsanadas, se emitirá la resolución correspondiente debidamente fundada y motivada.

Cabe aclarar que en el caso de solicitud de devolución de impuestos para Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX) se deberán tomar en cuenta algunas consideraciones por parte de las autoridades fiscales; entre éstas son:

a). Las solicitudes de devolución de saldos a favor de empresas ALTEX, deberán resolverse y notificarse en un plazo que no exceda de tres días hábiles.

b). La diferencia no devuelta deberá ser solicitada y tra-



mitada de acuerdo a los procedimientos establecidos, ya --  
mencionados los requisitos de forma y de fondo en este tra--  
bajo.

c). Las empresas ALTEX se les deberá autorizar la devolu--  
ción del 100 % del saldo a favor que soliciten, siempre --  
que acrediten su calidad de empresas ALTEX mediante el re--  
gistro que para tal efecto otorga la Secretaría de Comer--  
cio y Fomento Industrial.

d). Tratándose de empresas que hayan iniciado operaciones--  
de exportación, la devolución corresponderá a la propor--  
ción que representen los actos o actividades de la empresa  
en el período que corresponda a la devolución solicitada.

e). De no encontrarse al solicitante en la relación de em--  
presas ALTEX, por no haberla incluido aún la Secretaría de  
Comercio, deberá solicitarse al contribuyente la presenta--  
ción del original de la constancia donde dicha Secretaría  
le asigna su calidad de empresa ALTEX.

Por último habrá que agregar que el estudio del reembolso--  
del Impuesto al Valor Agregado, es semejante y aplicable a  
lo establecido para el Impuesto sobre la Renta o el Impues--  
to al Activo que se hubiere solicitado por pago de cantida--  
des indebidas, y que la devolución automática que opera --  
después de la presentación de la declaración anual de las--  
personas físicas, y que es un auténtico modelo de la sim--  
plificación administrativa que evita muchas molestias y en--  
gorrosos trámites.

74.e.-Reforma y adición al artículo 22 del Código Fiscal de la -  
Federación. (A manera de propuesta concreta).

Realizado el estudio jurídico tributario en este modesto -  
trabajo en torno a nuestro objeto de estudio "la devolu---  
ción del pago de lo indebido" que se realizan por parte --  
del contribuyente, en el marco de los artículos 17-A, 21 y  
22 del Código Fiscal de la Federación, vigente, (supra. 58  
F, 59.a; 29.C; y 39.c, respectivamente), consideramos im--  
portante aportar bajo una crítica sana, la propuesta de re  
formas y adiciones al ordenamiento jurídico citado, así co  
mo la proposición de un mecanismo de simplificación admi--  
nistrativa para la devolución del pago de lo indebido, que  
genere confianza en los contribuyentes, toda vez que en i-  
gualdad de circunstancias se revierta en beneficio para am  
bas partes, por un lado el fisco, por el otro, el contribu-  
yente, como persona física o bien como persona jurídico co  
lectiva, sin menoscabo de que se dé la "retención en exce-  
so" por parte de las personas colectivas o físicas retene-  
doras, de la relación jurídico tributaria, considerando --  
que el interés que tiene el fisco federal es mantener en e  
quilibrio dicha relación, conlleva a un exacto cumplimien-  
to de los cometidos del Poder Público, en base a una polí-  
tica fiscal y recaudatoria justa y equitativa, y es a él;-  
al que le corresponde la responsabilidad de impulsar el --  
procedimiento administrativo, regido por el principio de -  
oficiosidad (supra. 41.e), en consecuencia no debe esperar

a que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria tome la iniciativa. Por lo que en este orden de ideas retomaremos el primer párrafo del artículo 22 citado, para hacer la propuesta de reforma y adición al mismo, señalando éste lo siguiente:

"Artículo 22. Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de éste último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor...."

En este precepto se regula el pago de lo indebido que hubiera efectuado el contribuyente, esto es, cuando por ignorancia o error hubiera cumplido con una obligación de dar que no tuviere, o bien cuando la pagare en forma excesiva. En consecuencia se establece como una obligación de las autoridades fiscales el devolver las cantidades recibidas en demasía; también podría considerarse como pago indebido cuando el contribuyente hubiere pagado alguna cantidad determinada por la autoridad, pero como resultado de la utilización de un medio de impugnación o defensa dicho acto determinante del crédito pagado hubiere sido declarado nulo o se hubiere revocado, por lo que el pago

efectuado queda sin una razón que lo justifique. En estos casos se establece que la autoridad fiscal estará obligada a devolver íntegramente dichas cantidades.

Una vez hecho el comentario al precepto en cuestión, se propone que se reforme este párrafo para quedar como sigue:

"Artículo 22. (párrafo primero, reformado) Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución se deberá hacer de oficio una vez presentada la declaración con saldo a favor y presentando un aviso dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración con todos los datos, informes y documentos que señale el aviso respectivo mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de éste último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterarse en su carácter de retenedor." Esta propuesta de reforma adición, es factible en virtud y en razón, como se dijo anteriormente, de que corresponden a la autoridad de aceptación y recepción de declaraciones de buscar e innovar (modernizar), a través de programas el impulso del procedimiento administrativo y la simplificación administrativa, por lo que con esta reforma se simplificaría:

En primer término.- El de no presentar una solicitud de devolución que esté a expensas de la autoridad el revisar si está debidamente integrada dicha solicitud, traduciéndose en pérdida de tiempo para el contribuyente, puesto que si la autoridad revisara hasta los dos meses, posteriores a la fecha de la presentación de la declaración, no existe precepto legal alguno para hacerlo, y posteriormente requerir; por lo que con dicha propuesta, es un simple aviso de devolución y no una autorización, convirtiéndose con ello una obligación inmediata para la autoridad el revisar la declaración presentada por el contribuyente así como su documentación y llevando con sigilo mismo una simplificación administrativa, que además sería congruente con la reforma que sufrió el artículo 81, fracción V y 82, fracción V del Código Fiscal de la Federación (46)- en el sentido de derogar dichas fracciones a través de las cuales sancionaban al contribuyente por presentar solicitudes que sin derecho dieran lugar a una devolución.

En segundo término la devolución del pago de lo indebido o en exceso sólo sería de oficio y nunca a petición del contribuyente, por lo que la autoridad en este sentido se vería obligada a revisar de inmediato el aviso y más documentos, informes y datos presentados por el contribuyente traduciéndose esto en un avance significativo dentro de los trámites a realizar en la administración hacendaria.

Por otra parte se propone la reforma al segundo párrafo - vigente del mismo precepto legal en comento, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 22... Párrafo primero...

Párrafo segundo vigente. 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 un contribuyente sea persona física o colectiva, - que resulte afectado por un error de cálculo en la cuantificación, o incluso por una retención en exceso, y obtenga una resolución favorable que declare la revocación o nulidad del acto determinado del crédito fiscal en cuestión, como resultado del uso de un medio de defensa, tendrá derecho a obtener la devolución del pago de lo indebido, es decir, la cantidad que pago de más, la cual deberá indexarse a partir de la fecha en que fue enterada a la - institución recaudadora autorizada para tales efectos, y hasta el momento en que ocurra la devolución respectiva. Por lo que se propone que se reforme este párrafo para que quede de la siguiente manera:

"Artículo 22... Párrafo primero...

Párrafo segundo reformado. Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento del acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente, por lo que la devolución deberá ha

Cerse de oficio una vez notificada la resolución firme a la autoridad...."

Esta propuesta de reforma, al igual que la anterior reduce en beneficio de la simplificación administrativo fiscal y evitaría pérdidas de tiempo al contribuyente, puesto que si es una resolución favorable para el mismo por parte de la autoridad competente, resulta letra muerta el que dicho contribuyente solicite la devolución respectiva en virtud de que la resolución favorable ya se sometio a un procedimiento legal y su sentido final es precisamente en ese sentido.

En el plano de las propuestas, sería importante reformar el tercer párrafo. No tiene razón, ni se justifica su sentido vigente, por lo que se propone lo siguiente:

"Artículo 22.- Primer párrafo.."

Segundo párrafo.."

Tercer párrafo vigente. Cuando se solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este código, desde el mes en que se presento la declaración hasta aquel en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de tres me

ses, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada, y que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del citado Código."

Como hemos venido opinando, nos parece injusto que no esté obligada la autoridad a pagar intereses a partir de la fecha en que recibió el pago indebido, toda vez que es indudable que el fisco maneja dichos recursos en su beneficio ya que desde el punto de vista financiero, la autoridad -- utiliza provechosamente las cantidades que se le pagan indebidamente. En efecto, si se reconoce que el poder adquisitivo de nuestra moneda sufre un deterioro constante por el transcurso del tiempo y con motivo de la variación de precios al consumidor, y asimismo se establece la obligación del particular de pagar recargos indemnizatorios cuando incurre en mora y desde el preciso momento en que el -- fisco deja de percibir las contribuciones a su favor, justo es también que el fisco esté obligado a devolver lo pagado indebidamente y conjuntamente con intereses ordinarios desde el momento en que percibió el ingreso, y hasta el momento en que realice la devolución.

Sin embargo, la obligación de las autoridades de pagar intereses asimilables a los recargos moratorios previstos -- por el artículo 21 del Código Fiscal Federal, solamente se



concretiza cuando la autoridad no realice la devolución - dentro del plazo de tres meses al que hace alusión el precepto legal en comento. Como consecuencia de ello, si la autoridad efectúa la devolución dentro del término de --- tres meses, solamente deberá actualizar su monto; en caso de que la devolución se realice despues de dicho plazo, - estará obligada a pagar, además intereses calculados sobre la devolución actualizada, y a partir del vencimiento del plazo en cuestión.

Por otra parte, no se prevé que los intereses generados en favor de los contribuyentes y a cargo del fisco, se -- puedan capitalizar de tal modo que generen a su vez nuevos intereses, y se reconocen además que las autoridades por hacer uso en su provecho de cantidades a las que no -- tenían derecho, deban de pagar una retribución denominada interés, y sobre cantidades actualizadas, con lo que se -- satisface el principio de equidad jurídica que se desprende de nuestro artículo 31, fracción IV Constitucional, -- así como del principio filosófico de "la justicia fiscal". Resulta importante, además que el plazo de tres meses con que cuenta la autoridad para efectuar la devolución de -- las cantidades que procedan conforme a derecho en favor -- de los particulares, puede resultar también letra muerta -- ya que de la ley no se deriva imposición de un plazo para que la autoridad requiera al particular respecto de la -- omisión en el suministro de datos, informes o documentos-

que deben integrar la solicitud de devolución correspondiente. Y en el caso de que la autoridad encuentre que la solicitud presentada no satisface la totalidad de los requisitos necesarios para dar trámite a su petición formalizada por la solicitud correspondiente, tiene la obligación de requerir al contribuyente para que cumpla con los faltantes u omitidos en un plazo de diez días.

Nótese que la autoridad no cuenta con plazo alguno para requerir la presentación de los requisitos legales, contando a partir de la fecha en que reciban la solicitud, para examinarla y efectuar el requerimiento respectivo. Así, - el tiempo que transcurra entre el momento en que fue presentada la solicitud y la fecha en que el contribuyente - dé cumplimiento con el requisito omitido, no será tomado en cuenta dentro del plazo de los tres meses que este precepto confiere a la autoridad para devolver las cantidades pagadas indebidamente, ya que dicho plazo comienza a correr a partir de que se presentó la solicitud ante la autoridad competente y con la totalidad de los requisitos necesarios que establezca la forma oficial aprobada (forma 32). Por ello, nos proponemos sugerir que se reforme el tercer párrafo en comento conforme a lo siguiente:

"Artículo 22.- Primer párrafo...

Segundo párrafo...

Tercer párrafo reformado. " Cuando se presente la declaración con saldo a favor, así como el aviso correspondiente

con todos los datos, informes y documentos que señale el aviso respectivo. Las autoridades fiscales deberán de resolver en un plazo de cuatro meses a partir de que se presente el aviso citado; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución que proceda, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente o esperar un mes más a dicho plazo para considerar que la autoridad resolvió positivamente y exigirle a esta por los medios de defensa, la devolución en cualquier tiempo posterior a dicho plazo.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este código, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la devolución se efectúe. Ade- más las autoridades fiscales pagarán intereses que se -- calcularán a partir del día siguiente al de la presentación de la declaración con saldo a favor conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada, y que será igual a la que fija el Congreso de la Unión en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales.

Con esta propuesta se vería satisfecho no solo el principio de equidad jurídica, sino también el de justicia tributaria, que debe imperar en todo estado de derecho.

Es decir que la autoridad hacendaria fiscal se vería obligada a resolver en un término máximo de cinco meses, la cantidad resultante de lo indexado, por concepto del-

pago de lo indebido, puesto que sino lo hacen, tendría la obligación de devolver al contribuyente de acuerdo a la ley, las cantidades pagadas, procedieran éstas o no, convirtiéndose en una grave sanción para la autoridad por su negligencia en la resolución y despacho de los asuntos fiscales, además la autoridad tendría el tiempo suficiente para resolver los asuntos que se le plantearan y poderlos despachar en un tiempo adecuado a la eficacia y eficiencia administrativa. Por otra parte se plasma en las propuestas, un sentido de equidad, toda vez que si el particular no presenta sus pagos en forma oportuna, pagará al fisco federal también, y a partir del día siguiente -- del no pago, recargos indemnizatorios por "falta de pago oportuno" al igual que la administración hacendaria pagaría indemnización por las devoluciones que procedieran de acuerdo a las leyes tributarias, a partir del día siguiente de haber recibido el ingreso.

En esta propuesta de reforma se anexa algo novedoso para la igualdad y equidad de la relación tributaria, siendo ésta, la figura de la resolución "positiva ficta", la cual se configuraría por el transcurso en el plazo de cinco meses, considerando que la autoridad tiene el tiempo suficiente para resolver las devoluciones del "pago de lo indebido" de acuerdo a la afluencia de solicitudes de devolución que tiene en la actualidad.

En este orden de ideas y siguiendo nuestro objeto de estu

dio se propone una adición al multicitado precepto, con -  
un cuarto párrafo para quedar como sigue:

"Artículo 22.- Primer párrafo...

Segundo párrafo...

Tercer párrafo...

Cuarto párrafo. Adicionado. El contribuyente que presente su declaración en tiempo y forma, y debidamente requisitada, cuando tenga saldo a su favor en la declaración, y -- además sea del régimen de salarios, honorarios o arrendamiento, la autoridad fiscal procederá a efectuar la devolución automática en un plazo de tres meses a partir de -- la presentación de la declaración con saldo a favor. Transcurrido dicho plazo sin que la autoridad fiscal notifique la resolución respectiva, el contribuyente considerará que la autoridad le resolvió positivamente su devolución y podrá exigirle por los medios de defensa que establece la -- ley, la devolución del pago de lo indebido".

Esta adición se relaciona con el principio del "simplificación administrativa", puesto que la autoridad hacendaria cuenta en la actualidad con los medios necesarios de cómputo para hacer programas de simplificación, por los - cuales se revisen las declaraciones de los contribuyentes. Además se ha puesto en práctica con los contribuyentes -- que se encuentran en el régimen de salarios.

Por otra parte esta adición se hará posible únicamente -- para aquellos contribuyentes que presenten su declaración

en tiempo y forma debidamente requisitada, puesto que de lo contrario se irían al término general para las devoluciones del pago de lo indebido y que se analizó con antelación dentro de estas propuestas. (Supra. 67.e, pp 160,161)

Cabe aclarar también que la resolución de este tipo de devoluciones, sólo será en tres sentidos: En las resoluciones con la característica de "positiva parcial", "positiva total" o en las "negativas"; además de que si el contribuyente no presenta debidamente requisitada la forma oficial de declaración, la autoridad podrá requerirlo dentro del plazo de los tres meses que tiene, sin excederse del citado plazo para resolver.

Por último, podemos decir que para hacer congruentes estas reformas y adiciones, la autoridad tendrá que derogar el segundo párrafo del artículo 37 del Código Fiscal en comentario, para que se pudieran llevar a cabo, y no se presente la duplicidad de criterios legales sobre una misma categoría jurídica.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Si bien es cierto que la justificación del derecho - del Estado para constituirse en propietario de un conjunto de riquezas cuyo origen fundamental es la aportación pecuniaria - que hacen los miembros del propio Estado, también lo es que no siempre es en forma voluntaria, sino utilizando la coacción es tatal derivada de los imperativos constitucionales. La cual se justifica estrechamente con los Cometidos del Poder Público, - en virtud de que el Estado necesita la riqueza precisamente pa ra estar en la posibilidad de lograr dichos cometidos y ejerci tar las facultades que se le han atribuido. Así, la organiza-- ción y funcionamiento del Poder Público supone para éste, la a plicación de gastos y la procura de los recursos económicos in dispensables para cubrirlos, lo cual origina la Actividad Fi-- nanciera del Estado en sus tres clásicos momentos fundamenta-- les.

SEGUNDA.- Por otro lado y como obligación constitucional, la - fracción IV del artículo 31 constitucional, establece dicha o- bligación a cargo de todo mexicano de contribuir a los gastos- públicos; es así como la potestad soberana tributaria del Esta- do como manifestación del Poder Público se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley --- (Principio de Legalidad), en la cual se establecen de manera - general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho, que al realizarse generan un vínculo entre los suje-

tos comprendidos en la disposición legal. Esta relación que nace cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce como Relación Jurídico Tributaria, la cual seguirá un proceso lógico que pasa por la determinación o cuantificación de la obligación que se genera de esta reacción, hasta llegar a la conclusión, que por excelencia es el pago de la contribución; es en la fase de la cuantificación donde surge cualquiera de los supuestos del pago de lo indebido, ya sea por exceso en el pago o por error de cálculo de las cantidades a enterar. Una vez realizado el supuesto previsto por la norma, se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán impuestas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad -- que relaciona el presupuesto con la consecuencia, así, al realizarse el supuesto inmediato, se generan los hechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la norma establece, lo que lleva a concluir -- que la relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, -- transmisión o extensión de derechos y obligaciones en materia tributaria.

TERCERA.- Se considera que la devolución del pago de lo indebido, en el ámbito de la norma jurídica, está estrictamente relacionada con la obligación como vínculo jurídico, y con el hecho de haber recibido alguna cosa que no se tenía derecho de percibir, y por lo tanto, existe la obligación consecuente de-



restituirla, lo que lleva a establecer que existe un pago de lo indebido, esto es, dentro de la relación jurídico tributaria entre administración hacendaria y el administrado contribuyente, la primera tiene la obligación de restituir lo que fue entregado, y por ende, el segundo tiene el derecho a que le sea devuelto lo que pagó de más, o que no debió pagar, donde la carga de la prueba en la solicitud de la devolución del pago de lo indebido, es para el administrado en su calidad de contribuyente, ello en virtud de exceso en el entero de las contribuciones de pagos provisionales o por error involuntario o por mandato de ley.

CUARTA.- Podemos opinar que la ley obliga al contribuyente a pagar las contribuciones actualizadas, conforme al artículo "17 A" del Código Fiscal de la Federación, cuando por algún motivo hubiere dejado de enterarlos en los términos establecidos para ello, asimismo indemnizando al Estado (autoridad hacendaria), aumentando esta cantidad con la tasa de recargos que señala el artículo 22 del mencionado Código; y por otra parte, la autoridad se ve obligada a retribuir al contribuyente en los mismos términos de actualización del primer precepto legal mencionado y a pagar intereses conforme a una tasa equivalente y en los términos que señala el artículo 21 del citado ordenamiento, es to es, cuando las autoridades fiscales no hubieran en el plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, efectuado ésta. Nos parece injusto que no

esté obligada la autoridad a pagar intereses a partir de la fecha en que recibió el pago, toda vez que es indudable que el fisco maneja dichos recursos en su beneficio, ya que desde el punto de vista financiero, la autoridad utiliza provechosamente las cantidades que se le cubren, aún indebidamente. Sería muy justo que el fisco estuviera obligado a devolver lo pagado indebidamente, conjuntamente con intereses ordinarios, desde el momento en que percibió el ingreso, y hasta el momento en que realice la devolución, siempre y cuando ocurra dentro del plazo de tres meses. En caso de que la devolución no ocurriera dentro de dicho plazo, entonces a partir del mismo, los intereses deberían ser moratorios y ya no ordinarios.

QUINTA.- Si bien es cierto que la devolución automática de impuestos se creó con la intención de ahorrar tiempo en el despacho de los asuntos y como medida de simplificación administrativa, tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, también es cierto que en la práctica fiscal, este hecho se revierte en pérdida de tiempo, pues en gran número de casos el contribuyente no cumple debidamente con los requisitos de procedibilidad, ya sea por desconocimiento de la propia ley o reglamentación fiscal aplicable, o por no acudir a solicitar la debida información con la autoridad fiscal, provocando con ello que el sujeto que debería ser favorecido con un derecho, -- resulte perjudicado, teniendo nuevamente que esperar, duplicando o triplicando el tiempo normal de espera para tener respues

ta a su solicitud, también es cierto que el mecanismo implementado por la autoridad no ha sido capaz de resolver y simplificar la devolución automática, perjudicando el patrimonio del contribuyente afectado, por lo que se propone, que una vez presentada la declaración de impuestos, y sea remitida a la autoridad competente, ésta deberá procesarla inmediatamente en los mecanismos computarizados que tienen, implementando un mecanismo en donde la misma máquina analice y valore el cálculo de la declaración presentada, y emita inmediatamente el cheque de devolución, o señale en su caso, la resolución de improcedencia de la citada devolución.

SEXTA.- Finalmente se puede comentar que en la Hacienda Pública actual, y bajo la concepción política del Estado como rector de la economía, los impuestos no tienen fines meramente fiscales de recaudación, sino fines de tipo extranormativo, en cuanto a la política económica muy útiles, tales como: la planeación, desarrollo, orientación y regulación de la actividad financiera; en este caso, la Política Tributaria se pone al servicio del progreso económico y de la distribución equitativa de la riqueza, lo cual, por su complejidad, requiere de antemano de un diagnóstico y pronóstico de la coyuntura económica, no obstante la calidad de ello, existen obstáculos muy serios como la falta de flexibilidad política y administrativa de las leyes y los sistemas recaudatorios, así, de la adecuación de estos factores, depende el éxito de la Política Tributaria.

taria como instrumento de la expansión económica, de la ordenación de la economía y de la redistribución de la riqueza nacional, según lo preceptúa el artículo 27 Constitucional.

SEPTIMA.- El interés que tiene el Fisco Federal de mantener una relación Jurídico Tributaria equitativa y justa, consideramos importante: aportar bajo una crítica sana, la propuesta de reforma y adición al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, así como la proposición de un mecanismo de simplificación Administrativa para la Devolución del pago de lo indebido que genere confianza en los Contribuyentes, toda vez que en igualdad de circunstancias, se revertiría en beneficio de los sujetos de la relación Jurídico Tributaria. En este orden de ideas retomamos el artículo 22 citado (supra, conclusión cuarta), a efectos de ilustrar la propuesta de Reforma y adición al mismo, y cuyo contenido se subraya, para quedar como sigue: I).- Párrafo primero, reformado (de la devolución oficiosa debidamente requisitada).

"Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución se deberá hacer de oficio, una vez presentada la declaración con saldo a favor presentado un aviso dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración con todos los datos, informes y documentos que señale el aviso respectivo, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificado expedido a nombre de éste último, los que se podrán uti

lizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterarse en su carácter de retenedor."

II).- Párrafo segundo reformado. (de la devolución oficiosa por resolución firme ).

"Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento del acto de Autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente, por lo que la devolución deberá hacerse de oficio una vez notificada la resolución firme a la autoridad..."

III).- Párrafo tercero reformado. (de la positiva y negativa ficta, y de la indexación).

"Cuando se presente la declaración con saldo a favor, así como el aviso correspondiente con todos los datos, informes y documentos que señale el aviso respectivo, las autoridades fiscales deberán de resolver en un plazo de cuatro meses a partir de que se presente el aviso citado; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución que proceda, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente, o esperar un mes más a dicho plazo para considerar que la autoridad resolvió positivamente y exigirle a éstas por los medios de defensa, la devolución en cualquier tiempo posterior a dicho plazo,

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este código, desde el mes en que se presentó la declaración, hasta a aquel en que la devolución se efectúe. Además las autoridades fiscales pagaran intereses que se calcularan a partir del día

siguiente al de la presentación de la declaración con saldo a favor conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución-actualizada, y que será igual a la que fite el Congreso de la Unión en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales."

IV).- Párrafo cuarto adicionado (de la devolución automática y positiva ficta).

"El contribuyente que presente su declaración en tiempo y forma, y debidamente requisitada, cuando tenga saldo a su favor, y además sea del régimen de salarios, honorarios o arrendamiento, la autoridad fiscal procederá a efectuar la devolución automática en un plazo de tres meses a partir de la presentación de la declaración con saldo a favor. Transcurrido dicho plazo sin que la autoridad fiscal notifique la resolución respectiva el contribuyente considerará que la autoridad le resolvió positivamente su devolución y podrá exigirle por los medios de defensa que establece la ley, la devolución del pago de lo indebido."

OCTAVA.- La factibilidad de las propuestas de reforma y adición al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, está en relación a modernizar la infraestructura administrativa de aceptación y recepción de declaraciones a través de programas de impulso y eficiencia en el procedimiento administrativo, además de la simplificación.

En primer término, el de no presentar una solicitud de devolu-

ción que esté a expensas de la autoridad de ventanilla, si es tá debidamente integrada, traduciéndose en pérdida de tiempo para el contribuyente, puesto que resulta perjudicial para él si la autoridad revisara hasta los dos meses posteriores a la fecha de presentación de la declaración, esto es, no existe precepto legal alguno para el fisco, que le obligue a requerir documentos complementarios o señalar errores de forma intrascendentes que retrasarían la devolución del pago de lo in debido. La propuesta de reforma implica confiar en la "buena-fé" de las partes, por ello debe ser un simple aviso como una obligación inmediata para la autoridad, el recibir la declaración presentada por el contribuyente, así como su elemental documentación, so pretexto en la "simplificación administrativa", que además, sería congruente con la reforma que sufrió el artículo 81 fracción V y 82 fracción V del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de derogar dichas fracciones, a través de las cuales se sancionaba al contribuyente por presentar solicitudes que sin derecho dieran lugar a una devolución.

En segundo término la "devolución del pago de lo indebido" o en exceso, sólo sería de oficio y nunca a petición del contribuyente, por lo que la autoridad en este sentido se vería obligada a revisar de inmediato el aviso y sus documentos complementarios o informes y datos presentados, ello beneficia el avance significativo dentro de los trámites sencillos, claros, ágiles y eficientes del cometido hacendario federal mexicano.

Asimismo, cuando el contribuyente afectado, sea persona física o colectiva, por un error de cálculo en la cuantificación, o incluso por una retención en exceso, obtenga una resolución favorable que declare la revocación o nulidad del acto determinante del crédito fiscal en cuestión, tendrá derecho a obtener la devolución del pago de lo indebido, es decir, la cantidad que pagó de más, la cual deberá indexarse a partir de la fecha en que fue enterada a la institución recaudadora autorizada para tales efectos, y hasta el momento en que ocurra la devolución respectiva, esto es a lo que se refiere el párrafo segundo vigente del artículo en comento.

Se propone que la devolución deberá hacerse de oficio una vez notificada la resolución firme de la autoridad hacendaria fiscal; esta propuesta redundaría también en beneficio de la simplificación administrativo fiscal y evitaría pérdidas de tiempo a los sujetos de la relación jurídico tributaria, puesto que si es una resolución favorable para el contribuyente, resulta letra muerta que éste solicite la devolución respectiva en virtud de que la resolución favorable, ya se sometió a un procedimiento legal y su sentido final es precisamente en ese sentido.

En el caso del tercer párrafo (supra, conclusión cuarta), es injusto que la autoridad no esté obligada a pagar intereses, desde la fecha en que recibió el pago indebido, es indudable que el fisco administra dichos recursos dinerarios en beneficio propio y, desde el punto de vista financiero, la autoridad utiliza provechosamente las cantidades que se le paguen indebi



damente, aún siendo para satisfacer necesidades públicas. El fisco debe reconocer que el poder adquisitivo de la moneda sufre un deterioro constante por el transcurso del tiempo y con motivo de la variación de precios al consumidor o devaluaciones. El ordenamiento jurídico establece la obligación del particular de pagar recargos indemnizatorios cuando incurre en mora y desde el preciso momento en que el fisco deja de percibir las contribuciones, justo es también que el fisco esté obligado a devolver lo pagado indebidamente y conjuntamente con intereses ordinarios desde el momento en que percibió el ingreso, y hasta el momento en que se realice la obligación. Por otra parte, no se prevé que los intereses generados en favor de los contribuyentes y a cargo del fisco, se puedan capitalizar de tal modo que generen a su vez nuevos intereses, y se reconoce además que las autoridades por hacer uso en su provecho de cantidades a las que no se tenía derecho, deben de pagar una retribución denominada interés y sobre cantidades actualizadas, con lo que se satisface el principio de "equidad jurídica" que se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

El plazo de tres meses con que cuenta la autoridad para efectuar la devolución de las cantidades que procedan conforme a derecho en favor de los particulares, puede también resultar letra muerta, ya que de la ley no se deriva imposición de un plazo para que la autoridad requiera al particular respecto de la omisión en el suministro de datos, informes o documentos que deben integrar la solicitud de devolución.

En el caso de que la autoridad encuentre que la solicitud presentada no satisface la totalidad de los requisitos necesarios para dar trámite a su petición formalizada, tiene la obligación de requerir al contribuyente para que cumpla con los faltantes u omisiones en un plazo de diez días. Así, el tiempo que transcurre entre el momento en que fue presentada la solicitud y la fecha en que el contribuyente dé cumplimiento con el requisito omitido, no será tomado en cuenta dentro del plazo de los tres meses que este precepto confiere a la autoridad para devolver las cantidades pagadas indebidamente, ya que dicho plazo comienza a correr a partir de que se presentó la solicitud ante la autoridad competente. Con la propuesta se vería satisfecho no sólo el principio de "equidad jurídica", sino también el de "justicia tributaria", es decir, que la autoridad se vería obligada a resolver en un término máximo de cinco meses, la cantidad resultante de lo indexado, por concepto del pago de lo indebido, puesto que si no lo hace, tendría la obligación de devolver al contribuyente de acuerdo a la ley, las cantidades indebidamente recibidas, procedieran éstas o no convirtiéndose en una grave sanción para la autoridad por su negligencia en la resolución y despacho de los asuntos fiscales.

Asimismo, se propone incorporar la "positiva ficta" que tiene relación con la "igualdad" y "equidad" de la relación jurídico tributaria, ésta procedería por el transcurso de cinco meses considerando que la autoridad tiene con ello el tiempo suficiente para resolver las solicitudes de devolución.

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

- AHUMADA, Guillermo. Las Finanzas del Siglo XX, Ed. EUDEBA. - Buenos Aires México 1964.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal, Ed. Robredo, México 1964.
- BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa México 1973.
- CORTINA, Alonso. Curso de Política de Finanzas de México. Ed. Porrúa. México 1983.
- CORTINAS PELAEZ, León. et. alis. Introducción al Derecho Administrativo I. Ed. Porrúa, México 1993.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. 3a. Edición. México 1988.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Ed. Porrúa. México-1981.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa 1985.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 12a. Edición. México 1968.
- GARZA, DE LA, Sergio, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México 1983.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Ed. De Palma 1969.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Ed. Cajica. México 1978.
- JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Ed. Linceo Profesional Cima. Buenos Aires 1969.
- MARGAIN M. Emilio. Introducción al Estado del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Universitaria Potosina, San Luis Potosí. México 1976.
- ORTEGA, Joaquin B. Apuntes de Derecho Fiscal. ITESM. México-1946.
- PUGLIESE, Mario. Instituciones del Derecho Financiero. Ed. - Porrúa. México 1976.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México -- 1983.

- RETCHKIMAN K., Benjamin. Teoría de las Finanzas Públicas. Tomo I. Ed. UNAM. México 1987.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Ed. Porrúa. México 1986.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El Nacimiento de la Obligación Tributaria. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires. -- 1986.
- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México 1984.

#### FUENTES NORMATIVAS

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA. UNAM.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION COMENTADO. Lic. Luis Eduardo Ramírez Ruiz, Ed. Pac. México 1990.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.
- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.
- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

#### OTRAS FUENTES

- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. Publicado el 28 de marzo de 1994.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. Publicado el 02 de diciembre de 1994.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. Publicado el 31 de marzo de 1993.

- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. Publicado el 28 de diciembre de 1994.
- DECRETO PARA EL FOMENTO Y OPERACION DE LAS EMPRESAS ALTAMENTE EXPORTADORAS. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de mayo de 1990.
- ENCICLOPEDIA JURIDICA "OMEBA".