

1021

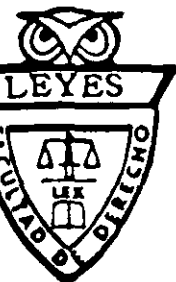


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA FISCAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:
ISABEL ZAVALETA FIGUEROA



294863

MEXICO D. F.

MM



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMENARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 25 de abril del 2001.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **ZVALETA FIGUEROA ISABEL** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA FISCAL**".

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

A MIS PADRES, por 25 años de amor,
apoyo y comprensión incondicionales,
con la satisfacción del deber cumplido.

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México, especialmente a la Facultad de Derecho por la oportunidad que me ha otorgado de formarme no sólo como profesional, sino también como ser humano.

Al Maestro Miguel Ángel Vázquez Robles, por aceptar dirigir este trabajo, enriqueciéndolo con su experiencia.

A la Licenciada Patricia López López, sembradora en el aula de mi inquietud por la materia fiscal, por la gentileza que a lo largo de este trabajo me brindó en la asesoría de cada uno de los temas tratados en esta investigación, pero sobre todo por la amistad con que me honra.

A mi amiga Ana Ruth Herrera Gómez, a quien le debo la corrección de estilo de este trabajo, por el apoyo emocional que me ha brindado durante todo el desarrollo de la investigación.

INDICE GENERAL

INDICE	I
INTRODUCCION	V

CAPITULO I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.1 La actividad financiera del Estado.....	1
1.1.1 Nociones generales	1
1.1.2 Concepto	3
1.2 Ciencias que estudian la actividad financiera del Estado	9
1.2.1 Ciencia de las Finanzas Públicas	9
1.2.2 Derecho Financiero	10
1.2.3 Derecho Fiscal	12

CAPITULO II. LA COMPETENCIA Y LA POTESTAD TRIBUTARIA. SUS LIMITES CONSTITUCIONALES

2.1 Potestad y competencia tributaria	17
2.1.1 La potestad tributaria	17
2.1.2 La competencia tributaria	21
2.2 La distribución a potestades.....	24
2.2.1 El federalismo mexicano	24
2.2.2 La distribución de potestades	29
2.2.2.1 Potestad tributaria federal	33
2.2.2.2 Potestad tributaria de las Entidades Federativas	44
2.2.2.3 Ausencia de la potestad tributaria municipal	45

II

2.3 Límites constitucionales a las contribuciones	48
2.3.1 Proporcionalidad y equidad de las contribuciones	49
2.3.2 Vinculación con el gasto público	53
2.3.3 La generalidad de las contribuciones	55
2.3.4 Las contribuciones deben estar contenidas en leyes	57
A). Sujetos	61
B). El objeto	64
C). La base gravable.....	66
D). La tasa o tarifa.....	68
E). Las cuotas	69
F). Las obligaciones	70
G). La época de pago.....	71

CAPITULO III. DE LA OBLIGACION JURIDICO TRIBUTARIA

3.1 Concepto	75
3.2 Del cumplimiento de la obligación jurídico tributaria	79

CAPITULO IV. EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA

4.1 El pago de lo indebido	83
4.1.1 Concepto	83
4.2 La devolución como efecto del pago de lo indebido	89
4.2.1 Concepto	89
4.2.2 Supuestos de la devolución	90
4.2.3 Substanciación del procedimiento de devoluciones	92
4.2.4 Efectos de las resoluciones sobre devoluciones	98
4.3 La compensación como consecuencia del pago de lo indebido	106
4.3.1 Concepto y elementos	106
4.3.2 La substanciación del procedimiento de compensación	109
4.3.3 Su procedencia	114

APENDICE	123
-----------------------	------------

CONCLUSIONES	129
BIBLIOGRAFIA GENERAL	133

INTRODUCCION

El propósito del presente trabajo es determinar, mediante un análisis jurídico de la figura del pago de lo indebido, la desigualdad de trato que se otorga a los contribuyentes que han realizado un pago a la autoridad fiscal, ya haya sido por error o bien porque dicho pago ha sido posteriormente reconocido por la misma autoridad o por un tribunal como improcedente. La desigualdad que se plantea se verifica en el momento en que se devuelven las cantidades entregadas indebidamente, entrega ésta que en todos los casos debiera comprender tanto la cantidad recibida debidamente actualizada como los intereses que se han generado desde el momento en que la autoridad fiscal la recibió.

A través de este análisis se percibe que el contribuyente, ante un pago realizado indebidamente, puede elegir compensar dicha cantidad contra alguna otra deuda que deba cubrir al erario. Lamentablemente para el contribuyente, y por qué no, también para la propia autoridad, la compensación es una vía muy limitada, puesto que dicha figura sólo podrá hacerse valer en tratándose de deudas provenientes "de una misma contribución". Así las cosas, se evaluó la viabilidad, tanto jurídica como práctica, de ampliar la permisibilidad para hacer válida la figura de la compensación, sin contrariar su naturaleza misma, y al mismo tiempo otorgarle tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal una vía práctica y sencilla de saldar

dos deudas con un menor número de trámites, logrando así cumplir con uno de los propósitos más pretendidos: la simplificación administrativa.

Para abordar el tema central de esta investigación se inicia con un análisis de la justificación del cobro de contribuciones, la cual se haya en la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos financieros para cumplir los fines que tiene asignados, así nace la actividad financiera del Estado, contenido del primer capítulo.

Una vez que se entiende la necesidad de establecer contribuciones, se analiza en el segundo capítulo la potestad tributaria del Estado, facultad por virtud de la cual se imponen éstas, así como el marco constitucional en el que las contribuciones encuentran sus límites.

Las contribuciones implican relaciones jurídicas tributarias cuyo objeto lo constituyen las prestaciones tributarias consistentes en dar, hacer, no hacer o tolerar. Los sujetos de estas relaciones son el Estado y el contribuyente, ya como sujetos pasivos, ya como activos.

Las obligaciones tributarias más importantes son aquellas cuyo objeto consiste en dar, es decir, en el pago de una contribución, conocidas como obligaciones tributarias fundamentales o relación jurídica tributaria sustantiva principal, puesto que todo el sistema tributario descansa precisamente en el pago de la contribución, acto que implica en términos normales el cumplimiento de la obligación a cargo del contribuyente una vez que se ha colocado en la hipótesis de incidencia señalada por el legislador, se ha determinado y liquidado, alcanzándose así la finalidad del Estado

que es allegarse de los recursos necesarios para el gasto público a través de la recaudación de ingresos. Además de esta relación jurídica tributaria principal se encuentran las relaciones formales en las cuales el objeto consiste en un hacer, no hacer o tolerar, las que en su conjunto únicamente permiten al Erario tener un control preciso de las actividades de los contribuyentes y conocer así hasta qué punto se cumplen con las obligaciones tributarias principales y sus accesorios a que están sujetos. Estos temas son tratados en el tercer capítulo de esta obra.

En el cuarto capítulo se analiza el pago de las contribuciones, mediante el cual se satisface plenamente la pretensión del Estado con la entrega de lo debido, ya sea en dinero, ya en especie. Pero al mismo tiempo significa para el obligado la extinción del vínculo obligacional que lo sujetaba, es decir, produce un efecto liberatorio, siempre y cuando exista una deuda líquida y exigible, el pago se realice de manera lisa y llana y sea hecho de buena fe. En estas circunstancias, no obstante la realización del pago, puede impugnarse éste ante la autoridad competente, ya sea porque se haya realizado una entrega que no se debía, se haya otorgado en cantidad superior a la debida, o bien se haya realizado el pago de un crédito fiscal que posteriormente es impugnado obteniendo resolución favorable total o parcialmente al contribuyente, supuesto que se realiza con la finalidad de evitar que corran en su perjuicio las actualizaciones, los recargos y las multas por falta de cumplimiento oportuno.

Así, una vez abordado el tema del pago de lo indebido, se procede al análisis pormenorizado de las figuras de la devolución y la compensación, para finalmente

VIII

concluir proponiendo la modificación de los artículos 22 y 23 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de que, independientemente de que se impugne o no un pago realizado indebidamente por los contribuyentes, la restitución se componga por el monto de lo entregado, su actualización e intereses desde que se hizo la entrega indebida, así como la posibilidad de compensar dicho monto contra cualquier contribución que se adeude al Fisco. Además de las razones de equidad que animan esta propuesta, existen motivos eminentemente prácticos para ello, esto en razón de que los contribuyentes cumplirán con sus obligaciones tributarias en mayor cantidad por la seguridad jurídica que les ofrece un adecuado sistema de devoluciones para el caso de errores en el pago de sus contribuciones, y la posibilidad de compensar cualquier pago de lo indebido contra cualquiera otra contribución que se adeude, evitándole así al fisco la salida de recursos ya percibidos de sus arcas y aumentando el nivel de recaudación con menor número de trámites.

Debe aclararse que el presente trabajo se concluyó en el mes de diciembre del año 2000, pero dadas las reformas que sufrió el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en torno al esquema de cálculo de intereses que debe pagar la autoridad fiscal en los casos de devoluciones por pago de lo indebido, establecidas en el Decreto por el que se Reforman Diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del 2000, se hace inminente hacer referencia a través de un Apéndice en el que se ocupa de su análisis, alcances y crítica.

Se precisa que el contenido del trabajo no se altera, puesto que el estudio

realizado a las figuras de la devolución y el pago de lo indebido es igualmente válido tanto para el esquema que presentaban antes de la reforma apuntada, como al que –aún más grave- a partir del 1 enero del 2001 está en vigor.

CAPITULO I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.1 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.1.1 NOCIONES GENERALES

"El Estado es un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada, es un ente público, superior, soberano y coactivo."¹ El Estado desde sus orígenes ha perseguido fines y son éstos los que justifican la existencia del mismo. El maestro Serra Rojas considera al Estado como una construcción creada por la sociedad debido a su insuficiencia para realizar fines sociales, ya que el hombre se encontraba a merced de las circunstancias y éstas hubieran acabado por destruirlo; es por ello, que se crea este ente en virtud de una necesidad de hacer posible la vida social, merced al bien común, es decir, "... el orden justo, estable y seguro para la vida suficiente y virtuosa de una comunidad."²

Por tanto, el Estado no fue una creación caprichosa, producto de la inventiva humana, fue una obra que perseguía una finalidad: crear un ente que llevara a cabo un complejo de funciones y actividades imposibles de realizar individualmente, actividades primordiales para la subsistencia del hombre concebido colectivamente, conocidas como necesidades colectivas o necesidades públicas, surgidas de la convivencia y por tanto diferentes de las necesidades individuales.

¹ SERRA ROJAS, Andrés; *Teoría del Estado*; Porrúa; México; 1996; p. 167

² *Idem*; p. 362

Héctor B. Villegas clasifica las necesidades colectivas en necesidades públicas absolutas y necesidades públicas relativas.³ Las primeras constituyen la razón de ser del Estado, en cuanto resultan de su exclusiva realización y de imposible satisfacción por los hombres considerados individualmente. En esta categoría se encuentran la defensa exterior, el orden interno, la administración de justicia y el bien común.

Las necesidades públicas relativas son aquellas que van surgiendo con el desarrollo del Estado, las cuales serán dinámicas en virtud de las diversas circunstancias del momento y del papel que se le conceda al Estado. Al respecto opina Enrique Aguirre Saldívar: "A partir del surgimiento del Estado moderno (propio de una etapa histórica de corte liberal-individualista) se presentaron una serie de fenómenos sociales como respuesta a los extremos del sistema capitalista. Así, ante la filosofía de un Estado policía-gendarme que debía dejar hacer y dejar pasar, propiciando con ello la opresión de las mayorías por parte de las elites poseedoras del capital, se empieza a generar su antítesis: la proyección hacia un Estado que ~~interviene en los quehaceres de la comunidad, asumiendo un papel rector que le~~ permite conducir y planear el desarrollo basado en principios de justicia social y respeto a los derechos de las clases desprotegidas. Incluso algunas áreas estratégicas, prioritarias y de carácter eminentemente social son asumidas por el Estado (lo agrario, lo laboral, la seguridad social, la planeación económica,

³ VILLEGAS, Héctor B; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Ediciones De Palma; Bs. As.: 1994; p. 4-5

etcétera).⁴ Este es el perfil del Estado que el mundo occidental actualmente exige: el Estado social de derecho, un Estado que actúa en aras de los intereses colectivos de la sociedad pero con un gran contenido social. En esta medida es como las necesidades públicas relativas, es decir, las tareas que ha de desempeñar el Estado para alcanzar sus fines varían, pues precisamente sus características son la contingencia, la mutabilidad y la ausencia de vinculación a la existencia misma del Estado.

En consecuencia, para la satisfacción de las necesidades públicas absolutas y públicas relativas es que el Estado debe llevar a cabo, entre otras, la actividad financiera estatal.

1. 1. 2 CONCEPTO

La actividad financiera del Estado es "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."⁵

Diversas son las tareas que el Estado ha de realizar para la procuración de

⁴ AGUIRRE SALDIVAR Enrique: *Los Retos del Derecho Público en materia de Federalismo*; IJ-UNAM; México; 1997; p. 27.

⁵ ORTEGA, Joaquín B.: *Apuntes de Derecho Fiscal*. Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Op. Cit.*; p. 5

sus fines; una de ellas es la actividad financiera, la cual resulta primordial al ser el medio de que se vale el Estado para obtener recursos que aseguren la cobertura de los gastos necesarios para la realización y concreción de los servicios públicos, que en su conjunto satisfacen las necesidades públicas.

Dentro de este concepto de la actividad financiera del Estado se encuentran los siguientes elementos:

A). Una tarea que realiza el Estado, entendida ésta como la actividad que ha de desplegar para la obtención de recursos, por lo que se considera una función exclusiva del mismo, en tanto que no puede delegarse a los particulares. Específicamente, dentro de la organización estatal, la actividad financiera se realiza a través del Poder Ejecutivo.

B). El carácter instrumental de la actividad financiera. Esta instrumentalidad, elemento característico y distintivo del resto de las actividades que desempeña, está dada en la medida en que no constituye un fin en sí mismo, pues al realizarla no se satisfacen directamente necesidades públicas, sólo es la condición para el desarrollo del resto de las actividades asignadas al Estado.

C). Obtención de recursos. Son todos los ingresos que se perciben en las arcas estatales sea cual fuere el concepto por el se obtienen y que permiten, dentro de las concepciones financieras modernas, no sólo asegurar la cobertura de los

gastos indispensables de administración de los servicios públicos (finalidad principal), sino también desempeñar un papel definitivo en la política económica del Estado.⁶

La fuente de los ingresos del Estado se encuentra, en primer lugar, a través de los llamados ingresos originarios, resultado de la explotación del patrimonio propio del Estado y que el autor Sergio Francisco De la Garza los identifica con los "productos", contemplados en el artículo 3º tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.⁷ La segunda fuente de ingresos son los derivados, y por exclusión, son los que no caen en la primera categoría, esto es los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.

La clasificación de mayor mérito de los ingresos es la que los divide en ingresos tributarios e ingresos no tributarios. Dentro de los primeros quedan comprendidos los impuestos, los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social; cualquier otro tipo de ingreso que se perciba se considera no tributario.

En el sistema jurídico mexicano los ingresos que se perciben son exclusivamente aquellos que se aprueban anualmente por el Congreso de la Unión mediante la Ley de Ingresos, conforme al artículo 73, fracción VII de la Constitución

⁶ VILLEGAS, Héctor B; *Op. Cit.*; p. 49

⁷ ARTICULO 3. "...Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

Política de los Estados Unidos Mexicanos.

D). Cobertura de gastos públicos. “Son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.”⁸ No obstante, en opinión de Sergio Francisco De la Garza, este concepto queda restringido dado que no necesariamente las erogaciones deben ser realizadas por el ente público, sino que actualmente también se encomiendan a organismos privados o semiprivados, siempre que tales erogaciones en una forma u otra “... incidan sobre las finanzas del Estado”, dadas las cada vez más numerosas actividades atribuidas al mismo. Para corroborar esto basta revisar el Presupuesto de Egresos.

E). Realización de servicios públicos. Aquí se engloban todas las actividades tendientes a la satisfacción de las necesidades públicas. Los servicios públicos pueden desarrollarse tanto por el Estado como por particulares autorizados para ello, en función de resultar o no inherentes a la soberanía estatal, por cuanto a que en la prestación es o no ineludible la utilización de las prerrogativas emanadas del poder de imperio.⁹

Los gastos públicos que un Estado puede realizar son exclusivamente los referidos en el Presupuesto de Egresos, conforme al artículo 126 de la Constitución

⁸ VILLEGAS, Héctor B.; *Op. Cit.* , p. 31

⁹ *Ibidem*; p.p. 7, 8

federal, el cual es aprobado por la Cámara de Diputados al ser facultad exclusiva de la misma, en virtud del artículo 74 constitucional, fracción IV, que en la parte conducente establece:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación...

F). Satisfacción de necesidades públicas. Aquí se halla la justificación de la actividad financiera, ya que mediante la satisfacción de las referidas necesidades es posible alcanzar los fines del Estado.

Giuliani Fonrouge da un concepto general de la actividad financiera del Estado, al señalar: "El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas -pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la *actividad financiera*."¹⁰

En el mismo tenor Gianini considera que la actividad financiera la cumple el Estado "... para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas."¹¹

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M; *Derecho Financiero*; Vol. I; Depalma; Bs. As.; 1990; p. 194

¹¹ GIANINI, A. E.; *Instituciones de Derecho Tributario*. Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; p. 5

Estos dos conceptos hacen alusión a los tres momentos fundamentales de la actividad financiera del Estado,¹² a saber:

- A). La obtención de ingresos,
- 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 las erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas y la prestación de los servicios públicos.

Los tres momentos de la actividad financiera ponen de manifiesto la diversidad de su contenido, actividad que Griziotti califica como un todo orgánico compuesto por diversos aspectos; opinión que ha sido aceptada por la mayoría de los estudiosos del fenómeno financiero, entre ellos Sergio Francisco De la Garza, quien concluye que la actividad financiera del Estado está integrada por los aspectos económico, político, jurídico y sociológico: económico, por los medios empleados; político por la naturaleza del ente público que lo produce; jurídico por la forma en que actúa y se desenvuelve y sociológico, por los elementos sociales a que afecta.¹³

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; p.p. 5, 6

¹³ *Idem.*; p.p. 8, 9

1. 2 CIENCIAS QUE ESTUDIAN LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1. 2. 1 CIENCIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS

La actividad financiera del Estado, comprendida globalmente es el objeto de estudio de las Finanzas Públicas, tal como queda expresado en la definición que de la misma ofrece Mario Pugliese al señalar que la Ciencia de las Finanzas Públicas “estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico.”¹⁴

Joaquín B. Ortega, entendiendo esta unicidad del fenómeno financiero plantea una definición integradora muy completa al manifestar que la ciencia de las Finanzas Públicas es aquella “que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de empleo de los recursos o elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos.”¹⁵

Giuliani Fonrouge, por su parte opina que las Finanzas Publicas atienden exclusivamente al aspecto político, económico y sociológico de la actividad financiera, excluyendo el aspecto jurídico, puesto que su análisis corresponde al Derecho Financiero.

¹⁴ PUGLIESE, Mario; *Instituciones de Derecho Financiero*. Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.*: p.15

¹⁵ ORTEGA, Joaquín B.: *Apuntes de Derecho Fiscal*. Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Op. Cit.* p.15

La divergencia de opiniones respecto al área de estudio de las Finanzas Públicas no han logrado conciliarse, lo que no permite hablar de verdades absolutas al respecto; sin embargo, si se parte de que las Finanzas Públicas tienen por objeto de conocimiento la actividad financiera del Estado, el análisis que se haga de ésta involucra el aspecto jurídico como parte integrante del todo, no obstante la existencia de una rama jurídica que exclusivamente aborda el marco regulatorio de la actividad financiera estatal.

1. 2. 2 DERECHO FINANCIERO

El Derecho Financiero es otra área que también estudia la actividad financiera del Estado, enfocándose específicamente al conjunto de normas jurídicas de derecho público que regulan ésta.

El tratadista español Fernando Sainz de Bujanda define al Derecho Financiero como "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos."¹⁶

¹⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Sistema de Derecho Financiero*; T. I; p. 33. Citado en VILLEGAS, Héctor B; Ob. Cit.; p. 121

Héctor B. Villegas señala el objeto de estudio del Derecho Financiero, y al mismo tiempo pone de manifiesto su autonomía cuando opina que "El campo de acción [del Derecho Financiero] está constituido por la regulación jurídica de la actividad financiera, que constituye una manifestación de la acción estatal diferenciada de las restantes acciones estatales, no sólo por el contenido de las relaciones jurídicas reguladas (relaciones jurídicas financieras), sino porque comprende el estudio de ciertas instituciones jurídicas (p.ej., el empréstito) que aparecen como desvinculadas de los restantes actos jurídicos que realiza el Estado."¹⁷

El Derecho Financiero se divide en tres áreas en relación directa con los tres momentos que vive la actividad financiera del Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los ingresos, a los que corresponden el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario, respectivamente. La definición que ofrece el maestro Sergio Francisco De la Garza del Derecho Financiero se enfoca precisamente en este sentido, al señalar: "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 las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o

¹⁷ Ob. Cit. p. 121

entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."¹⁸

Para Sáinz de Bujanda el Derecho Presupuestario "es la rama del derecho Financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de los recursos, alimentan el tesoro público."¹⁹

El Derecho Patrimonial del Estado es definido como "la rama del Derecho Financiero que se integra por las normas jurídicas relativas a la adquisición, administración y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio fijo del Estado integrado por bienes muebles e inmuebles de su titularidad, así como de los entes descentralizados y empresas paraestatales."²⁰

En cuanto a la definición y demás elementos del Derecho Fiscal, serán tratados en el siguiente apartado, dada su relevancia.

1. 2. 3 DERECHO FISCAL

El Derecho Fiscal está integrado por el conjunto de normas jurídicas que

¹⁸ Ob. Cit.; p. 17

¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, Francisco; Ob. Cit. Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. Cit.; p. 20

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco; Op. Cit.; p. 21

regulan el establecimiento de contribuciones que conforman los ingresos del Estado, de acuerdo con los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y vinculación al gasto público; por las relaciones jurídicas surgidas a partir de su establecimiento entre el Estado y los contribuyentes en calidad de sujetos de esas relaciones, cuyo objeto es la obligación tributaria; así como por los procedimientos contenciosos administrativos para la solución de controversias.

Es menester señalar que a este campo del Derecho se le ha dado diferentes nomenclaturas: mientras que en la doctrina francesa se le conoce como Derecho Fiscal, la doctrina italiana lo cita Derecho Tributario, en tanto que la alemana emplea el de Derecho Impositivo. La distinción entre estas nomenclaturas es más de forma que de fondo, considerándose expresiones sinónimas. Tradicionalmente se le ha denominado Derecho Fiscal, aunque esta tendencia está variando hacia una utilización más frecuente de la denominación Derecho Tributario; el término "Derecho Fiscal" debe su arraigo a la costumbre, sin embargo, el empleo del término "Derecho Tributario" resulta técnicamente más correcto en razón de su especificidad, al hacer alusión a los ingresos obtenidos por contribuciones y es en esta área precisamente donde se ha desarrollado toda una teoría relativa a la obligación tributaria sustantiva.

Un punto que ha merecido gran interés por parte de los estudiosos de la actividad financiera del Estado corresponde a la autonomía del Derecho Fiscal. Sobre el particular, el maestro Raúl Rodríguez Lobato en su obra expone que "... sólo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte

del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina en el sentido auténtico de la palabra, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares, para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.”²¹ En esta frase el catedrático de mérito hace referencia a las cuatro condiciones que de manera general se observan en toda área que se jacta de autonomía, a saber: la autonomía científica, la autonomía didáctica, la autonomía legislativa y la autonomía técnica.

Sobre el particular, las notas distintivas del Derecho Fiscal que permiten considerarlo con toda propiedad como rama autónoma respecto al resto de áreas jurídicas son:²²

- A). La naturaleza específica de la obligación tributaria.
- B). Los caracteres de la responsabilidad.
- C). El procedimiento económico coactivo.
- D). La figura jurídica de la exención.
- E). La sanción.
- F). El principio de que el Fisco nunca litiga sin garantías.

²¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. Cit.*; p.15

²² MARGÁIN, Emilio. Citado en RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. Cit.*; p.16

Frente a la unidad que presenta el Derecho, por razones de sistematización, progresivamente se crean áreas específicas de estudio que corresponden a cada rama del Derecho. No obstante esa especialización, existe una interrelación entre todas ellas, lazos de unión que se manifiestan en las relaciones entre unas y otras áreas, y el Derecho Fiscal no es la excepción. Así, formando parte del contenido del Derecho Fiscal se observan principios generales e instituciones jurídicas de otras ramas del Derecho que han sido adaptadas a las finalidades y necesidades de la materia fiscal. Las principales áreas del Derecho de las cuales el Derecho Fiscal ha tomado instituciones y principios jurídicos son el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Civil, el Derecho Penal, el Derecho Procesal y el Derecho Internacional.

CAPITULO II. LA COMPETENCIA Y LA POTESTAD TRIBUTARIA. SUS LIMITES CONSTITUCIONALES.

2. 1 POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIA

2. 1. 1 LA POTESTAD TRIBUTARIA

“La potestad tributaria resulta consubstancial al Estado”²³, señala el maestro Sergio Francisco De la Garza, en virtud de las numerosas actividades que ha de llevar a cabo para alcanzar los fines que tiene asignados. Ya se mencionó que los ingresos que percibe el Estado pueden ser tributarios y no tributarios, siendo los primeros la principal fuente de financiamiento en términos porcentuales, los cuales son obtenidos mediante contribuciones que el Estado percibe gracias a su poder de imperio, y que se encuentran consignados en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

La facultad del Estado para poder percibir de las personas, tanto físicas como morales sujetas a su jurisdicción, contribuciones con el fin de expensar el gasto público, se conoce como *potestad tributaria*, *poder tributario*, *poder fiscal* o *poder de imposición*. En términos muy sencillos exponen Quintana Valtierra y Rojas Yañez que es el “poder para crear tributos”.²⁴

²³ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Porrúa; México; 1999; p. 207

²⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge ROJAS YAÑEZ; *Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Trillas; México, 1997; p. 49

El tratadista argentino Carlos Giuliani Fonrouge, ha señalado cuatro elementos esenciales de la potestad tributaria²⁵, a saber:

A). Abstracto. El poder tributario no requiere de un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación, ya que es una potestad derivada del poder de imperio del Estado y que otorga el derecho de imponer tributos, independientemente de su materialización a través de la ejecución de dicha facultad.

B). Permanente. Sólo desaparecerá cuando la organización estatal lo haga, es decir, mientras ésta subsista indefectiblemente habrá poder de gravar, debido a que es connatural al Estado y una manifestación de la soberanía del mismo.

C). Irrenunciable. Este elemento resulta en razón de ser la potestad tributaria vital para la existencia misma del Estado, pues su abandono significaría su extinción. Lo que es susceptible de renuncia o delegación es la facultad de recaudar o administrar las contribuciones, conocida como competencia tributaria.²⁶

D). Indelegable. Delegarlo implica transferirlo a un tercero, lo que conlleva, como en el elemento anterior, a la inexistencia del Estado.

Así, Miguel Valdés Villarreal manifiesta: "Con la soberanía, la potestad [tributaria] comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo

²⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho Financiero*; Vol. I; Ed. De Palma; Bs. As.; 1990; p.p. 327-329

²⁶ *Vid. Infra 2.1.2) La Competencia Tributaria*

económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la Ley, y en su equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencias de la autoridad."²⁷

"El momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones."²⁸ Si la potestad tributaria se entiende como una manifestación de la soberanía y el titular originario de ésta es el pueblo, quien la ejerció a través de la emisión de una Constitución²⁹, es en la Constitución donde se expresa esta potestad como facultad de imponer contribuciones y se ejerce cuando el órgano correspondiente, el Poder Legislativo, establece las contribuciones mediante una ley, como lo señala el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al preceptuar:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

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

²⁷ VALDES VILLARREAL, Miguel; *Estudios Fiscales y Administrativos*; Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Citado en CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Derecho Fiscal Constitucional*; Harla; México; p. 213

²⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. Cit.; p. 2060

²⁹ Conf. TENA RAMIREZ, Felipe; *Derecho Constitucional Mexicano*; Porrúa; México; 1998; p. 11

La doctrina diferencia entre potestad tributaria originaria y delegada. Es originaria, señala el maestro Sergio Francisco De la Garza, cuando dicha potestad nace de la Constitución y no se recibe de ninguna otra entidad; mientras que la delegada es resultado de una transmisión de quien la posee originariamente a un tercero.

Carlos M. Giuliani Fonrouge, por su parte, se opone a esta clasificación ya que considera que todo el poder tributario es originario y del único poder derivado que con propiedad se puede hablar es aquel que el pueblo realizó al sancionar la Constitución. Así, "... todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. [...] La diferencia no radica en la 'esencia' sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida (*sic.*) a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país. [...] solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud y no de categoría."³⁰

En el caso de México, tanto la Federación como las Entidades Federativas poseen potestad tributaria originaria, al devenir ésta de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ejercida a través del Poder Legislativo de cada uno de los ámbitos de gobierno; en ese tenor, el municipio, célula básica de la organización política del Estado mexicano, carece de potestad tributaria, pues como integrante de

³⁰ Ob. Cit.; p. 333

la Entidad Federativa, ésta última la ejerce a través del Legislativo local. Además, el supuesto de la potestad tributaria delegada no cabe al no estar contemplado por la Constitución federal tal posibilidad, requisito indispensable para que pueda darse tal delegación, en opinión del maestro Raúl Rodríguez Lobato.³¹

2. 1. 2 LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

De forma paralela a la potestad tributaria, pero en otro plano aparece la competencia tributaria. Una vez emitidas las leyes fiscales por el Poder Legislativo en ejercicio de la potestad tributaria, compete al Poder Ejecutivo la aplicación de estas leyes para lograr la recaudación, administración y ejecución de los tributos, por lo que el Ejecutivo cuenta con facultades de determinación, liquidación, exigibilidad de pago de contribuciones omitidas a través del procedimiento administrativo de ejecución, aplicación de multas por incumplimiento, así como la aplicación de los mismos de acuerdo con el Presupuesto de Egresos; una vez que se hayan producido las diferentes hipótesis normativas. Del plano abstracto en que se ubica la potestad tributaria, la competencia tributaria es eminentemente práctica, pues como señala Giuliani Fonrouge es "... la facultad de ejercitarlo [el poder tributario] en el plano material."³²

³¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; Harla; Col. Textos Jurídicos Universitarios; México; 1995; p. 132

³² *Op. Cit.*; p. 335

El maestro Sergio Francisco De la Garza ilustra perfectamente la competencia tributaria cuando señala: "Corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o el comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley."³³

Como características de la competencia tributaria, *a contrario sensu* de las dadas en el caso de la potestad tributaria, se puede señalar que es *concreta*, la competencia tributaria sólo puede revisarse en el plano fáctico, posterior al poder tributario, y exclusivamente en los términos señalados por la ley; *prescriptible*, el derecho por parte del Poder Ejecutivo para ejercitar los derechos que como acreedor le confiere la ley, está limitado temporalmente a cinco años, si no se ejercita en ese lapso se extinguirá la posibilidad jurídica de su exigibilidad; *renunciable*, la facultad de administrar y recaudar las contribuciones es susceptible de otorgarse a organismos diferentes de aquellos a quienes primariamente se les atribuyó la facultad; y en tal naturaleza el Servicio de Administración Tributaria es el órgano desconcentrado encargado de la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones; *delegable*, la delegación de la competencia tributaria tiene que ver con la reglamentación que se hace de los pormenores de la competencia tributaria.

³³ Op. Cit., p. 209

sin que se altere la facultad de concretar la potestad tributaria, siempre que esta reglamentación no rebase los límites constitucionales y legales.

Corresponde en principio al Poder Ejecutivo, dentro de la división de poderes del Estado mexicano, la competencia tributaria, facultad que ha sido delegada al Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con carácter de autoridad fiscal, que en términos del Título III del Código Fiscal de la Federación, cuenta con las facultades y atribuciones necesarias para llevar a cabo la competencia tributaria.

2. 2 LA DISTRIBUCION CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN MEXICO

2. 2. 1 EL FEDERALISMO MEXICANO

En México, según el artículo 40 de la Constitución Federal, la forma de gobierno adoptada es la de una república representativa, democrática y federal. Esta última característica es de suma importancia, ya que en razón del federalismo se realiza la distribución de competencias en los tres órdenes que componen el sistema federal mexicano: el federal, el local y el municipal.

Primeramente se debe conceptualizar al régimen federal, tarea que se realizará de la mano del investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas Enrique Aguirre Saldivar, quien en su obra ofrece un amplio panorama del tema. El referido investigador señala la gran diversidad de conceptos existentes sobre federalismo, no obstante, todos coinciden en identificarlo como "la unión, alianza o pacto que celebran diversos sujetos para alcanzar juntos fines comunes y superiores que de manera aislada no obtendrían."³⁴

El régimen federalista es una forma de Estado, cuyas premisas son la coexistencia de tres ámbitos de competencias tanto de gobierno como de normatividad: federal, estatal y municipal. "Aunque en estricto sentido la fórmula

³⁴ AGUIRRE SALDIVAR, Enrique: *Los retos del Derecho Público en materia de Federalismo*; U.N.A.M.-I.I.J.; México; 1997; p. 113

federativa se compone de dos elementos: gobiernos estatales (suscriptores del pacto federal) y gobierno federal (producto del propio pacto), el Estado mexicano ha reconocido como base de su división territorial y de su organización política y administrativa al municipio libre, razón por la cual se le ha manejado como un tercer nivel competencial dentro de nuestro régimen federalista. En este sentido, se ha comentado que lo más apropiado es hablar de la coexistencia de dos ámbitos jurisdiccionales (federal y estatal) y de tres órdenes de gobierno (federación, estados y municipios).³⁵ Pero en esa coexistencia no debe existir predominio exacerbado ni del gobierno federal ni de los gobiernos locales, so pena de debilitar el conjunto y a sus integrantes. Para lograr esa coexistencia sin predominio de alguno de los integrantes de la Federación es necesaria la descentralización, la cual debe operar en todos los ámbitos de la vida nacional, aún cuando es la de índole política la más significativa en materia de federalismo, pues sólo con la distribución nacional, regional y local del poder es como se alcanza el equilibrio de fuerzas en el Estado Federal. La coexistencia de diferentes centros de poder requiere necesariamente un afinado mecanismo que coordine en armonía sus competencias y facultades, evitando problemas de duplicidad funcional, contradicciones, omisiones o ambigüedades. De aquí que se hable de facultades expresas, implícitas, concurrentes, coincidentes o supletorias, con las que se pretenden resolver esos problemas.³⁶

³⁵ CARPIZO, Jorge; *La Constitución Mexicana de 1917*; Porrúa; México; 1986; p.p. 134 y 135. Cit. en AGUIRRE SALDIVAR, Enrique; ob. Cit.; p. 74

³⁶ AGUIRRE SALDIVAR, Enrique; Op. Cit.; p. p. 73-75. Vid. Infra 2.2.2) La Distribución de Potestades

Aguirre Sardívar le otorga las siguientes características al sistema federalista, para singularizarlo de las demás formas de Estado, a saber: el reconocimiento de la diversidad, la distribución del poder, el régimen de competencias, la existencia de una Constitución, el desarrollo de un sistema jurídico, los mecanismos de control constitucional, la definición territorial, la autonomía de los miembros, la participación, cooperación y coordinación entre sus integrantes, el dinamismo y la descentralización.³⁷

Como objetivos del Federalismo, el autor referido distingue: alcanzar el equilibrio de la Unión; fortalecer la democracia; garantizar la igualdad entre sus miembros; asegurar la libertad de sus integrantes; consolidar la unidad; lograr la seguridad y defensa; favorecer la participación social con justicia y compromiso.³⁸

El primer Estado con régimen federal lo constituyó Estados Unidos de Norteamérica, en 1787, como resultado de un proceso histórico. En una "imitación extralógica", señala el maestro Alfonso Cortina Gutiérrez,³⁹ México toma el modelo norteamericano con todos sus elementos; no obstante que la realidad perfilaba un Estado centralista que aglutinaba el máximo de facultades, y se establece por primera vez en 1824. Al respecto, el maestro Felipe Tena Ramírez, aceptando la diferencia histórica de los Estados Unidos de América, considera que la aplicación del modelo federal norteamericano funcionó en la realidad mexicana y opina:

³⁷ *Idem.* p.p. 77-88, 113

³⁸ *Ibidem.* p.p. 91-95, 113

³⁹ CORTINA GUTIERREZ Alfonso; *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*; Tribunal Fiscal de la Federación; Vol. I; 1981; p. 69

“Consideramos por nuestra parte que si el federalismo sirve para centralizar poderes antes dispersos, como aconteció en Estados Unidos, también puede ser utilizado para descentralizar poderes anteriormente unificados, según ha sucedido en Estados originariamente unitarios, como México.”⁴⁰

Frente a esta postura, se ubica una corriente de pensadores, (entre los que figuran nombres como José Barragán, Emilio Rabasa, Manuel González Oropeza, Manuel Bartlett Díaz, entre otros) quienes postulan que el federalismo no sólo se encuentra plasmado en la Constitución General, sino también en la historia del pueblo de México: “Nuestra nación adoptó el federalismo desde su nacimiento como Estado soberano en 1824, después de enfrentar fuertes presiones de las provincias y de los ayuntamientos que cansados del centralismo político y económico colonial exigían su libertad y autogobierno”, refiere Manuel González Oropeza en *El Federalismo*.⁴¹

Así como en su momento histórico se justificó el centralismo, la realidad histórica actual precisa la aplicación de un federalismo real, flexible de cooperación, coordinación y concertación, acotado por “... mecanismos que permitan mantener el control de recursos, funciones y servicios, so pena de propiciar vacíos de poder, anarquía y, aún más grave, la disolución de la unidad nacional”. El replanteamiento que se desea del federalismo no significa fortalecer los Estados-miembros en

⁴⁰ TENA RAMÍREZ, Felipe; *Derecho Constitucional Mexicano*; Porrúa; México; 1998; p. 108

⁴¹ Cit. en AGUIRRE SALDIVAR, Enrique; Ob. Cit.; p. 98

detrimento del Poder central. Este proceso debe ser equilibrado, integral, medurado y de largo alcance. La descentralización debe tomar en cuenta la calidad y capacidad de los sujetos depositarios de esa descentralización, y estos serán los parámetros que marquen en qué medida se realizará tal descentralización.⁴²

Más allá de las razones que llevaron al pueblo mexicano a constituirse en un Estado Federal, bien por imitación o como resultado de un proceso histórico, se hace necesario un replanteamiento de la idea de unidad que envuelve el Federalismo con la intención de alcanzar fines comunes, puesto que el desarrollo de los hechos históricos actuales demuestran la alteración de una de sus características esenciales: la igualdad entre el todo y las partes integrantes, igualdad que sólo se logra con el equilibrio de las fuerzas, desapareciendo la preeminencia que actualmente existe por parte de la Federación.

Uno de los aspectos que permite acabar con dicho predominio para lograr así un verdadero federalismo es el aspecto económico, a través de la asignación equilibrada de recursos a los tres órdenes de gobierno sin permitir la supremacía de alguno de ellos. En esta tarea, la distribución de competencias federales y estatales en materia de ingresos y egresos y la coordinación fiscal intergubernamental con equidad y eficiencia son los mecanismos idóneos, de aquí la importancia del estudio

⁴² AGUIRRE SALDIVAR, Enrique; ob. Cit.; p.p. 104-112

de la distribución de la potestad tributaria entre la Federación y las entidades federativas, sin olvidarse en esta ocasión del municipio.

2. 2. 2 LA DISTRIBUCION DE POTESTADES

La coexistencia de la Federación y los Estados-miembros, cada uno en su ámbito, sin preeminencia de ninguna de las partes, y respetando la autonomía de cada una de ellas es lo que distingue al sistema federal; he aquí la importancia de un sistema de distribución de facultades acordes con estos principios para lograr así un Estado Federal fuerte.

Las distintas facultades que se consignan a cada uno de los tres órdenes de gobierno (Federación, Entidades Federativas y Municipios) se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, único ordenamiento al que se encuentran subordinados tanto la Federación como los Estados-miembros. Estas facultades, generalmente se clasifican en:

A). Facultades expresas o explícitas. Son aquellas facultades literalmente establecidas por la Constitución a uno o varios órganos de gobierno, por lo que representan un perfil ortodoxo y rígido del federalismo.⁴³ Son precisamente estas

⁴³ AGUIRRE SALDIVAR, Enrique: ob. Cit.: p. 122

facultades las que sirven de base al principio de distribución de competencias previsto por el artículo 124 constitucional, que establece que las facultades no señaladas expresamente a favor de la Federación, se entienden reservadas a los estados, es decir, son excluyentes.

B). Facultades implícitas. "Son aquellas facultades potencialmente encomendadas a una autoridad; son los medios de valor instrumental necesarios para poder ejercer las facultades explícitas: aún cuando no están otorgadas expresamente, se deja abierta la posibilidad de que en el futuro, de creerse necesario, se le puedan atribuir."⁴⁴ El artículo 73 fracción XXX de la Constitución general contempla las facultades implícitas.

Felipe Tena Ramírez menciona los requisitos necesarios para justificar el otorgamiento de una facultad implícita, y estos son:

"1°. La existencia de una facultad explícita, que por sí sola no podría ejercerse; 2°. La relación de medio necesario respecto a fin, entre la facultad implícita y el ejercicio de la facultad explícita, de suerte que sin la primera no podría alcanzarse el uso de la segunda; 3°. El reconocimiento por el Congreso de la Unión de la necesidad de la facultad implícita y su otorgamiento por el mismo Congreso al poder que de ella necesita. El primer requisito engendra la consecuencia de que la facultad implícita no es autónoma, pues depende de una facultad principal, a la que está subordinada y sin la cual no existiría.

⁴⁴ *Ibidem*.

“El segundo requisito presupone que la facultad explícita quedaría inútil, estéril, en calidad de letra muerta, si su ejercicio no se actualizara por medio de la facultad implícita; de aquí surge la relación de necesidad entre una y otra.

“El tercer requisito significa que ni el Poder ejecutivo ni el judicial pueden conferirse a sí mismos las facultades indispensables para emplear las que la Constitución les concede, pues tienen que recibirlas del Poder legislativo; en cambio, este Poder no sólo otorga a los otros dos las facultades implícitas, si no que también se las da a sí mismo”.⁴⁵

Enrique Aguirre Saldívar atribuye a las facultades implícitas el fenómeno de extensión federal en todo el mundo, fenómeno que también se ha presentado en México, en menoscabo de los ámbitos estatales.

C). Facultades exclusivas. Éstas son atribuidas únicamente a un determinado órgano del Estado, sin que sean compartidas con otro u otros. A guisa, la Constitución Federal otorga facultades exclusivas a favor del Congreso de la Unión en el artículo 73.

D). Facultades concurrentes. Son aquéllas que aunque corresponden constitucionalmente a la Federación, son asumidas circunstancialmente por los estados, en virtud de que el gobierno federal no las ejerce. En la sentencia emitida

⁴⁵ Ob. Cit.; p. 116

por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 137/95 se señala que "... las facultades concurrentes, que suponen el ejercicio por parte de los estados, de facultades otorgadas a la Federación, siempre que no constituyan facultad exclusiva o no sean facultades prohibidas a los Estados, y no hayan sido ejercidas por la Federación; se trata de facultades sucesivas y supletorias y, en caso de que la Federación las ejerza, la actividad estatal queda abrogada por virtud de ese ejercicio."⁴⁶

Esta concurrencia se justifica en razón de que los estados-miembros al signar el Pacto Federal delegaron a la Federación determinadas atribuciones, por lo que si ésta no hace uso de ellas los estados podrán reasumirlas y así satisfacer las necesidades locales en tanto la Federación se ocupa de su atención.⁴⁷

Sobre estas facultades Aguirre Saldivar opina que en México han sido desvirtuadas, confundidas y desaprovechadas en virtud de que sin mayor técnica competencial se les ha comparado con las facultades coincidentes, y casi no se han utilizado para reorientar la fuerza de los estados en la asunción de atribuciones.⁴⁸

⁴⁶ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; *Distribución Constitucional de Competencias para Decretar Impuestos*; Serie Debates Pleno; México; 1999; p. 118

⁴⁷ TENA RAMIREZ, Felipe; Ob. Cit.; p.122

⁴⁸ AGUIRRE SALDIVAR, Enrique; Ob. Cit.; p. 127

E). Facultades coincidentes. Son las facultades que comparten tanto la Federación como los estados sobre la misma materia, por lo que ambas instancias actúan en ellas simultáneamente.

F). Facultades residuales. Son las facultades reservadas a los estados miembros de la Federación como resultado del sistema de división de competencias adoptado por el Estado Mexicano en el que, por exclusión, todas las facultades que no están expresamente concedidas a la Federación, se entienden reservadas a los estados (artículo 124 constitucional).⁴⁹

2. 2. 2. 1 POTESTAD TRIBUTARIA FEDERAL

La Federación es resultado del Pacto Federal entre los estados miembros. En principio le corresponde exclusivamente imponer contribuciones sobre aquellas materias que expresamente le confiere la Constitución General.

Las facultades expresas en favor de la Federación en materia tributaria las señala el artículo 73 fracción XXIX-A constitucional, que concede al Congreso de la Unión la facultad exclusiva de imponer contribuciones sobre las siguientes materias:

⁴⁹ *Idem.*: p. 128

A). Comercio exterior, comprendiendo tanto la importación como la exportación.

B). Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional, minería y petróleo, respectivamente.

C). Instituciones de crédito y sociedades de seguros.

D). Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

E). Impuestos especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos derivados de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

~~El artículo en comento resultó de la reforma a la Constitución federal en 1942,~~
salvo los impuestos especiales a la producción y consumo de cerveza, los que se agregaron en virtud de una reforma constitucional en el año de 1949.

El maestro Ernesto Flores Zavala opina respecto a esta enumeración de facultades exclusivas asignadas a la Federación que "La reforma a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional sólo significa que esos gravámenes son exclusivos del

Poder Federal y que no puede admitirse la concurrencia de los estados [...] y la intención que se persigue es sólo la de dar competencia exclusiva a la Federación para gravar esas fuentes con exclusión de los estados; pero de ninguna manera se pretendió que esos impuestos fueran los únicos que la Federación pudiera establecer, pues no es posible admitir que serían suficientes para cubrir sus necesidades..."⁵⁰

Las facultades exclusivas que tiene asignadas la Federación se localizan en el artículo 117 fracciones III, IV, V, VI y VII. Su exclusividad se concluye en razón del principio de exclusión contenido en el artículo 124 constitucional, al encontrarse prohibidas para las entidades federativas el hacer uso de ellas. El artículo referido señala:

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

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

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar, directa ni 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 exención se efectúa 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 impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías

⁵⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Finanzas Públicas Mexicanas*; Porrúa; México; 1991; p. 369

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.

Todas las prohibiciones enumeradas tienden a proscribir tanto la emisión de billetes y monedas, las estampillas y papel sellado, así como los tributos alcabalatorios.

El artículo 73 fracción X de la Constitución General otorga la facultad exclusiva al Congreso de la Unión para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123. Esta disposición ha sido el centro de largas discusiones en torno a si la facultad de legislar incluye la de gravar estas materias, o bien se trata de facultades diferentes. La relevancia que tiene una u otra postura se pone de manifiesto al momento de decidir si ésta es una facultad exclusiva de la Federación o bien pueden concurrir las entidades federativas en ella.

Tanto el constitucionalista Felipe Tena Ramírez como el fiscalista Ernesto Flores Zavala consideran que la facultad legislativa (facultad general) engloba la actividad de imponer tributos (facultad especial), pues si las contribuciones, por virtud del principio de legalidad, deben estar contenidas exclusivamente en una ley, y

la facultad de legislar pertenece al Congreso de la Unión exclusivamente, sólo la Federación podrá gravar estas áreas dado que cualquier tributo que se imponga deberá estar contenido en una ley. Así, si un estado impone contribuciones sobre alguna de las materias señaladas en la fracción X del artículo 73, debe reputarse inconstitucional.⁵¹

Además, como segundo argumento Felipe Tena Ramírez sostiene que la justificación de la exclusividad de la Federación se puede hallar en el ejercicio de las facultades implícitas "... porque si la Constitución otorga al Congreso la facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, el Congreso debe tener la facultad implícita de gravar esa materia con exclusión de los Estados, pues de otro modo éstos podrían hacer nugatoria aquella facultad, al gravar con impuestos excesivos los bienes sobre los cuales se ejercita."⁵²

En la postura opuesta se encuentra al maestro Sergio Francisco De la Garza y a un connotado constitucionalista, Jorge Carpizo, quienes argumentan que la facultad para legislar en las materias contenidas en la fracción X del artículo 73 constitucional no incluye la relativa a su gravamen en forma exclusiva, pues son facultades distintas, una relativa a su regulación y reglamentación y la otra a la del establecimiento de contribuciones con el fin de obtener los ingresos suficientes para sufragar el gasto público.

⁵¹ Conf. TENA RAMÍREZ, Felipe; Ob. Cit.: p. 331-333 y FLORES ZAVALA, Ernesto; Ob. Cit.: parágrafo 305

⁵² Ob. Cit.: p. 332

Esta disyuntiva que entre los doctrinarios tiene lugar, también se presenta en los criterios guardados por el Poder Judicial en torno a la interpretación que debe dársele al artículo 73 fracción X de la Constitución Federal.

En el seno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se discutió este tema a propósito del amparo en revisión 137/95, en el que la quejosa demandó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de actos del Congreso Local del Estado de Guerrero y otras autoridades al establecer un impuesto que gravaba la celebración de loterías, rifas y sorteos y los premios correspondientes, invadiendo la esfera de competencia de la autoridad federal. Resulta interesante que el proyecto de sentencia, cuya resolución fue en el sentido de que la facultad que otorga el artículo 73 fracción X de la Constitución Federal para legislar en las materias a que alude es exclusiva del Congreso de la Unión, haya sido aprobado por seis votos contra cinco, minoría que emitió voto particular, lo que pone de manifiesto lo controvertido del tema. La opinión mayoritaria sustentó la resolución emitida en las siguientes consideraciones:

A). Debe efectuarse una interpretación literal de los artículos 73, fracción X, y 124 constitucionales, dada la claridad de su texto, y no de manera integral, pues hacerlo implicaría permitir al intérprete crear figuras que el Constituyente no estableció, sembrando inseguridad jurídica y facilitando el incumplimiento, total o parcial, de la Constitución.

B). La facultad que otorga el artículo 73 fracción X de la Constitución federal para legislar en las materias a que alude es exclusiva del Congreso de la Unión y abarca todos y cada uno de los aspectos relacionados con ellas, incluyendo lo relativo a las contribuciones, ya que al disponer que tiene facultad para legislar en toda la República sobre las materias que cita, le otorga una facultad genérica, en la que no distingue ni limita.

C). Es incorrecto que en tratándose de la facultad para establecer contribuciones, respecto de las materias a que alude esta fracción, resulten facultades concurrentes entre la Federación y los estados, ya que del análisis de las disposiciones constitucionales se infiere que el artículo 124 constitucional establece un régimen de facultades expresas, por lo que cualquiera de ellas debe estar expresamente concedida para que pueda ejercerse y en ningún lugar de la Constitución se establece de esa forma dicha concurrencia. De aceptarse que los estados pueden establecer tales contribuciones se estaría creando una nueva facultad constitucional: aquella que conceda la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

D). El hecho de que se haya establecido en el artículo 73 fracción XXIX, de la Ley fundamental que el Congreso de la Unión tiene facultad para establecer contribuciones, no significa que únicamente respecto de las materias que se listan en dicha fracción puedan hacerlo, y no así por lo que respecta a las que se señalan en la fracción X del mismo ordenamiento legal, toda vez que el establecimiento de la

fracción XXIX obedece sólo a que el legislador estimó importante que respecto de estas contribuciones en especial se diera una participación a las entidades federativas y respecto de una de ellas se redistribuyera a su vez de los estados a los municipios.

E). De aceptarse que los estados tienen facultad para establecer contribuciones por virtud del artículo 73 fracción X constitucional, se atentaría contra el principio de legalidad tributaria que exige que el ente público que cuenta con facultades legislativas sea el sujeto activo de la relación tributaria, ya que si un tributo sólo puede establecerse por medio de leyes y si a la Federación se le concedió esta facultad para legislar, dentro de la cual va incluida la facultad de imponer tributos sobre esas materias, es obvio que sólo ella puede expedir las leyes correspondientes.

Por su parte, la minoría, en su voto particular, manifestó diverso criterio, en el que refutaba lo siguiente:

A). Al no ser claro el límite entre las facultades de los estados y las de la Federación en materia tributaria, para delimitarlo no debe atenderse en exclusiva a las atribuciones establecidas de modo genérico en la Constitución a favor de la legislación federal, sino que la labor de determinación de tales cuestiones debe descansar en una interpretación sistemática e integradora de los preceptos de la ley fundamental aplicables al entorno impositivo, que permitan llevar a cabo una labor

interpretativa que conduzca a una solución coherente con el sistema federal mexicano.

B). El hecho de que, por un lado, la fracción X del artículo 73 constitucional, señale las facultades del Congreso de la Unión para legislar en determinadas materias y, por otro, la fracción XXIX de dicho numeral aluda expresamente a la facultad de aquel para establecer contribuciones sobre ciertos rubros, lleva a inferir que no existe la intención del Constituyente de establecer dos apartados distintos para regular una misma situación jurídica, pues de haber sido esa la intención, resulta ocioso que se reiterara o estableciera dicha facultad en diversa fracción o apartado del propio texto constitucional. La facultad para legislar sobre las materias que establece la fracción X del artículo 73 constitucional, se refirió a los aspectos que conforman la regulación sustantiva, empero no le otorgó la facultad exclusiva de imponer contribuciones, sólo así cobra sentido que más adelante en la fracción XXIX estableciera un régimen especial a favor del erario federal.

C). El artículo 31 fracción IV de la Constitución establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios, y ello supone la posibilidad de que las autoridades de cada uno de ellos se encuentre en aptitud de fijar y percibir las contribuciones necesarias para satisfacer los gastos públicos relativos.

D). Dentro de las prohibiciones absolutas que se consagran de manera expresa en la Constitución para que los estados puedan establecer gravámenes en ciertas materias, no se encuentra prohibida ni condicionada la facultad de gravar las materias señaladas en el artículo 73 fracción X de la Constitución.

E). No puede existir una aplicación indiscriminada del artículo 124 constitucional, dado que ello haría imposible la existencia de facultades implícitas y concurrentes, por ser claro que ni las primeras ni las segundas son reservadas expresamente a la Federación.

F). No existe en la Constitución Federal ningún precepto que disponga que sólo existen facultades concurrentes cuando ellas estén expresamente consagradas en el texto constitucional.

G). Si se acepta que las facultades conferidas por el artículo 73 fracción X constitucional son de aplicación exclusiva para la Federación, los estados quedarían propiamente sin ninguna capacidad para imponer tributos en todas las materias a que alude el mencionado precepto, con la consiguiente privación de ingresos.

Con las facultades expresas y exclusivas que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere a favor de la Federación, no se agota el poder tributario de ésta, pues las facultades referidas sólo indican que los estados no pueden participar de éstas. El artículo 73 fracción VII otorga a la Federación un

poder tributario ilimitado en tanto que se requiera para cubrir el Presupuesto, al señalar:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

A la luz de esta disposición la Federación podrá incluso imponer contribuciones sobre aquellas materias que los estados hayan gravado al no encontrarse prohibidas para ellos ni señaladas como facultad expresa o exclusiva de la Federación, dando lugar a las facultades coincidentes entre estos dos ámbitos de gobierno.

La última disposición en estudio, y que fortalece aún más el poder tributario federal es el artículo 73 fracción XXX de la Constitución Federal, origen de las llamadas facultades implícitas, que le permite a la Federación arrogarse nuevas atribuciones legislativas en materia no sólo tributaria. La fracción en comento refiere:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y a todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Se atribuye a esta clase de facultades el predominio de la Federación sobre las entidades que conforman ésta.

2. 2. 2. 2 POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Los dos preceptos constitucionales más importantes en materia tributaria para las Entidades Federativas son los artículos 40 y 124. El primero de ellos les otorga el poder tributario, al señalar:

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concierne a su régimen interior...

Por virtud de esta potestad tributaria los estados imponen las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos en sus respectivas competencias. Ahora bien, ese poder tributario está sujeto al principio consignado en el artículo 124 constitucional, por el que podrán imponer contribuciones sobre todas aquellas materias que no estén expresamente asignadas a la Federación, de lo que se concluye que los estados concurren con la Federación en un poder tributario general, al poder gravar todas las fuentes tanto por ésta como por aquellos, una vez excluidos los campos exclusivos de la Federación ya por ser facultades expresas de ésta, ya por representar una prohibición expresa para los estados. Al respecto, Flores Zavala opina: "... fuera de las prohibiciones constitucionales, los Estados pueden libremente establecer los impuestos que estimen necesarios sin que ley federal alguna pueda establecer cortapisas o limitaciones".⁵³

⁵³ ZAVALA FLORES, Ernesto; Ob. Cit. : p. 371

2. 2. 2. 3 AUSENCIA DE POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL

El municipio libre es la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de los Estados federados, señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 115.

Al igual que las entidades federativas, los municipios resultan una forma de descentralización dentro del régimen federal del Estado Mexicano, pero a diferencia de las entidades federativas, el Municipio no puede otorgarse su propia ley, lo que significa que carecen de autonomía, la cual se encuentra en manos del gobierno estatal, pues a éste corresponde, a través de la ley local, fijar las condiciones que han de satisfacer al Municipio.

Durante el Constituyente de Querétaro Venustiano Carranza proyectó el establecimiento de la autonomía municipal, para lo cual, en opinión unánime del Constituyente, requeríase de otorgarle también la autonomía financiera. La discusión se centró en cómo asegurar al Municipio los recursos propios y suficientes para asegurar dicha autonomía. El primer dictamen, refiere el maestro Tena Ramírez,⁵⁴ atribuía al Municipio la recaudación de todos los impuestos para después distribuirlos con el estado; el proyecto se rechazó dado lo inadecuado que resultaba la subordinación de la administración de las entidades federativas a la recaudación

⁵⁴ TENA RAMÍREZ, Felipe; Ob. Cit.; p.p. 151-153

municipal. En los posteriores debates se presentaron varias propuestas, siendo la más sensata la de los Diputados Machorro Narváez y Arturo Méndez, al clasificar concretamente los ingresos que debían corresponder a los municipios. Finalmente, la propuesta que se aceptó fue la presentada por el Diputado Ugarte, que señalaba: "... los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a sus necesidades"⁵⁵; propuesta que hace partícipe al municipio de los ingresos de los estados, adoleciendo del mismo defecto que el primer dictamen, al no señalar específicamente las fuentes impositivas que corresponden al municipio; "De este modo la autonomía financiera, y con ella la libertad municipal, han quedado a merced de la legislatura y del ejecutivo, que de acuerdo con su conveniencia política pueden aumentar o disminuir los recursos municipales".⁵⁶

Así, los municipios carecen de potestad tributaria, por lo que están impedidos para imponer contribuciones, pues es la Entidad federativa quien la ejerce exclusivamente a favor del Municipio, único facultado para su recaudación, de acuerdo con lo que dispone el artículo 115, Base IV.

La hacienda municipal está compuesta por:

⁵⁵ Diario de Debates del Constituyente de 1917; T. II; p. 708. Cit. en TENA RAMÍREZ, Felipe; Ob. Cit.; p. 152

⁵⁶ TENA RAMÍREZ, Felipe; Ob. Cit.; p. 153

A). Contribuciones que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria.

B). Participaciones federales a los municipios en el rendimiento de los impuestos especiales, con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.

C). Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos, que son: agua potable y alcantarillado, alumbrado público, limpia, mercados y centrales de abasto, panteones, rastro, calles, parques y jardines, seguridad pública y tránsito y los demás que las legislaturas establezcan a su favor.

Éste es el panorama financiero que presentan los municipios: una carencia de autonomía financiera que impide su libertad, y consecuentemente limita su desarrollo integral, panorama que denota claramente lo que el maestro Felipe Tena Ramírez señalaba: han quedado a merced de las legislaturas locales y el ejecutivo. Bajo este esquema hacendario jamás se logrará el tan deseado Municipio libre. Es necesario otorgarles el poder tributario a los municipios sobre, incluso, este sector que constitucionalmente ya se le ha otorgado a su competencia tributaria.

2.3 LIMITES CONSTITUCIONALES A LAS CONTRIBUCIONES

La potestad tributaria tiene como elementos esenciales la abstracción, la indelegabilidad, la irrenunciabilidad y la permanencia. Los límites de este poder tributario, que no es omnímodo ni omnipotente, se encuentran en la misma fuente que le da origen: la Constitución. La justificación de tales límites constitucionales se haya en la necesidad de sujetar a las autoridades a un estado de derecho, evitando así abusos y arbitrariedades en la aplicación de contribuciones.

En México, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los límites a las contribuciones, al imponer a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es precisamente en esta fracción donde se encuentran las limitaciones impuestas a las contribuciones, las cuales son:

- A). La proporcionalidad y equidad,
- B). Su vinculación con el gasto público,
- C). La generalidad, y
- D). La legalidad.

2.3.1 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES

Toda contribución debe ser proporcional y equitativa; al respecto, la primera discusión que surge es si se trata de una sola garantía que comprende ambos aspectos o, por el contrario, hay que darles un trato diferenciado. La mayoría de los destacados fiscalistas considera que es indebida la diferenciación que se hace al señalar por un lado el principio de equidad y por otro la proporcionalidad.

Servando J. Garza expresa: "Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes. [...] Algunas veces este concepto [la proporcionalidad en materia tributaria] sólo puede comprenderse en su sentido matemático [...]. Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fijada (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos no puede ser aplicable para un impuesto directo [...]. La proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coinciden con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria

acentuada mediante una expresión pleonásmica por su idéntico contenido conceptual [...]. Otra razón viene a corroborar lo expuesto: Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (fracción IV del artículo 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.”⁵⁷

Flores Zavala, por su parte opina: “Con la expresión ‘proporcional y equitativa’ sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere de la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible[...]. El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integren un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los

⁵⁷ GARZA, Servando J: *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Cultura T.G., S.A.; México; 1949; p. 70

gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido que todos aquellos cuya situación, generadora de crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos...”⁵⁸

Entre quienes defienden la postura contraria está el ex-Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos, quien considera, a diferencia de S. J. Garza, que “no existe redundancia en el precepto constitucional. El requisito de equidad significa que debe ser universal, de tal manera que si adolece de falta de generalidad, que es un requisito jurídico, la ley es inequitativa. Por otro lado, el requisito de proporcionalidad mira a la economicidad del impuesto. No es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, aquellas que sus gastos de recaudación sean mayores que la recaudación misma; la proporción ha de contemplar todo el panorama de la economía del Estado; de la economía de la colectividad. Que la proporción se ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a otras. Critica que la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya caído en una tautología al definir que el impuesto no debe ser exorbitante ni ruinoso, lo que significa eludir el problema.”⁵⁹

⁵⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. Cit.; párrafo 179

⁵⁹ Cit. en DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. Cit.; p. 271

Emilio Margáin Manautou también considera que "... son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."⁶⁰

El maestro Sergio Francisco De la Garza, por su parte, sin caer en la discusión de la unidad o división de conceptos, opina que la Constitución general exige que sea en las leyes tributarias en las que se deben establecer la proporcionalidad y la equidad; no puede darse una fórmula general en cuanto a lo que ha de entenderse por proporcionalidad y equidad, sino debe ser el Poder Judicial quien lo defina jurisprudencialmente; los requisitos de proporcionalidad y equidad deben distinguirse entre los diferentes tributos, pues han de aplicarse en forma diferente.⁶¹

~~La proporcionalidad y la equidad son dos requisitos; que en su conjunto~~
pretenden la justicia tributaria; no deben verse como sinónimas ni mucho menos como contradictorias, sino conjuntamente, pues se complementan, no se excluyen, puesto que la proporcionalidad de una contribución está en relación a la capacidad contributiva de los sujetos contribuyentes, así deberán fijarse gravámenes más altos

⁶⁰ Cít. en DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. Cít.; p. 272

⁶¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. Cít.; p. 272-273

a quien más tiene y más bajos a quien menos tiene; en tanto que la equidad mira a un trato jurídicamente igual a todos aquellos que se hallen en la misma situación fáctica, aplicándoles la misma norma.

2. 3. 2 VINCULACIÓN CON EL GASTO PUBLICO

El destino de las contribuciones al gasto público es un requisito de validez constitucional de los tributos, de acuerdo con jurisprudencia definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁶²

El primer problema a resolver es la ausencia de un concepto de gasto público; ante tal omisión, tanto la doctrina como la jurisprudencia han debido interpretar el texto constitucional y así aclarar esta laguna.

Jurisprudencialmente, la Sala Auxiliar, en el Informe de Actividades de 1969, página 29, en la tesis con el rubro "GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL" en la parte conducente señala: "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.

⁶² Vid. IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSINADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY, publicada en el Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 80, página 146.

Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, [...] a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.”

Emilio Margain, a partir del análisis constitucional en torno a la actividad financiera del Estado elabora la siguiente definición de gasto público: “Por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto.”⁶³ Así, todo aquello que se encuentra consignado en el Presupuesto de Egresos se reputa gasto público, pues en función de éste es que se aprueba la Ley de Ingresos, vinculando cualquier cobro en concepto de contribución que haga el Estado al destino que constitucionalmente deben tener dichos tributos: gasto público. Limitar las contribuciones a cubrir éste, entendiendo por tal las erogaciones que cubren las necesidades colectivas “... importan un retroceso puesto que la acción del Estado es ahora tan amplia que determina erogaciones que exceden del cuadro tradicional del gasto público.”⁶⁴

El gasto público está sujeto a dos condiciones: una formal y una material. La primera se refiere a la necesidad de estar consignada en el Presupuestos de Egresos la erogación correspondiente, en tanto que la segunda condición se cubre

⁶³ Cit. en RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Ob. Cit.; p. 105

⁶⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. Cit.; p. 315.

en el momento en que dicha erogación se encuentre destinada a satisfacer necesidades que demanda la colectividad, y que por su naturaleza, los gobernados no puedan o no deban cubrirlas, en relación directa al papel que desempeñe cada Estado en particular.

2.3.3 LA GENERALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES

El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, al referir textualmente: "Son obligaciones de los mexicanos..." lo que significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes tributarias mexicanas queda obligada a contribuir a los gastos públicos.

Este principio obliga a que las leyes tributarias deben crear situaciones generales, abstractas e impersonales, lo que permite una aplicación a todos los sujetos que se ubiquen en los supuestos referidos por las propias leyes tributarias sin hacer distinciones personales; situación ésta que no hay que confundir con una aplicación uniforme a todo el universo subjetivo, sino exclusivamente a todos aquellos quienes se sitúan en las hipótesis referidas en el ordenamiento legal, es decir, habrá de aplicarse sin consideraciones de especie o de personas a todos los casos idénticos al que se previene.

La necesidad de la generalidad en las contribuciones estriba en evitar así leyes prohibitivas, dictadas para una o varias personas individualmente consideradas, situación que iría en contra del principio de igualdad garantizado en el artículo 1º de la Carta Magna, así como en el artículo 13 constitucional.

Para que una ley sea considerada general, debe cumplir con las siguientes características:

A). Su aplicación se realiza en todos los casos que se presentan mientras está vigente;

B). Es impersonal en cuanto a las personas a las que se les va a aplicar;

C). En su aplicación no hay consideraciones de especie o de personas a todos los casos que previene.

D). Siendo las leyes relativas a cierta clase de personas, comprende a todos los individuos que se encuentran o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida.

Estas mismas opiniones han sido sostenidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1965, primera Parte, página 58, que refiere:

Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta, es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de estos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia.

2.3.4 LAS CONTRIBUCIONES DEBEN ESTAR CONTENIDAS EN LEYES

El principio de legalidad exigido en materia de contribuciones se encuentra consagrado en la fracción IV, del artículo 31, Constitucional, al referir la obligación de los mexicanos de pagar contribuciones establecidas en ley.

Este principio de legalidad se entiende en dos aspectos:

A). En su primer aspecto se traduce en la necesidad de establecer contribuciones exclusivamente a través de leyes, entendidas éstas tanto en su aspecto material como formal, en atinencia al artículo 14 Constitucional segundo párrafo, principio que suele expresarse brevemente con el aforismo "*Nullum tributum, sine lege*".

B). En su segundo aspecto, las leyes que establezcan cargas fiscales deberán señalar expresamente los elementos y supuestos de la obligación tributaria. En este

sentido, el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación refiere la necesidad de que toda ley debe hacer mención de los sujetos de las contribuciones, el objeto, la base y la tasa o tarifa. Tanto la doctrina como la jurisprudencia agregan a los elementos señalados la época de pago y las obligaciones que corresponden a los sujetos; todo ello con el propósito de evitar así la arbitrariedad de la autoridad administrativa.

Esta interpretación del principio de legalidad de las contribuciones ha sido establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis jurisprudencial bajo el rubro IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL, la que a continuación se transcribe:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa ~~nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional~~ e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos

imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Precedentes

Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles. NOTA (1): *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 54, pág. 105. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, pág. 158.

Más precisa aún resulta la tesis jurisprudencial bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIOS DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.", la cual se reproduce dada su claridad y concisión:

IMPUESTOS, PRINCIPIOS DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al dispones el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria: esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que van hacer, así como el sujeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

A. R. 331/76. Ma. de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 5332/75. Blanca Meyerberg de González.. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

En este orden de ideas, se señalarán los diferentes elementos que toda ley tributaria debe contener.

A). LOS SUJETOS

Los sujetos de las contribuciones son el Estado y los particulares a quienes se imputan los derechos y/o las obligaciones, por virtud de la realización de las hipótesis normativas.

El sujeto activo es quien se encuentra facultado en ley para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, quien tiene para sí un derecho subjetivo. Como regla general, el Estado guarda el papel de acreedor de los tributos y excepcionalmente los particulares, como en el caso de las devoluciones de cantidades pagadas indebidamente al fisco.

En el Estado mexicano el sujeto activo de los créditos fiscales es el Poder Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien a su vez delega sus atribuciones en materia de cobro de contribuciones al Servicio de Administración Tributaria.

Algunos tratadistas consideran que la exigencia del cumplimiento de las obligaciones no es sólo un derecho para el Estado, sino un deber,⁶⁵ pues al no exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, surgen responsabilidades para las autoridades al impedir la recaudación de las contribuciones y ocasionar un perjuicio

⁶⁵ Conf. RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL; *Op. Cit.*; p. 133

a las Hacienda Pública. En México, la condonación de contribuciones es la única posibilidad contemplada legalmente para no ejecutar el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes, medida que el Ejecutivo podrá emplear en casos extraordinarios de afectación económica del país, prevista por el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación al consignar:

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general, podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, [...] cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

A cargo del sujeto pasivo está el cumplimiento de la prestación debida, señalada previamente en la legislación tributaria. Como regla general tiene tal carácter en las obligaciones jurídico tributarias la persona física o moral que realiza el hecho imponible, dando lugar al nacimiento de la obligación y se le conoce como **contribuyente**.

La legislación tributaria reconoce otra figura que también está obligada al cumplimiento de la prestación debida, los "responsables solidarios", elementos subjetivos diferentes del sujeto pasivo, quienes al igual que éste se reputan

deudores y responsables en el cumplimiento de la obligación tributaria.⁶⁶ La figura del responsable solidario, más allá de las discusiones sobre lo acertado o no de su nomenclatura, responde a razones de orden práctico ya que a través de la figura de la solidaridad el Fisco podrá exigir, para el caso de incumplimiento de la obligación tributaria, la totalidad de la prestación a cualquiera de los dos sujetos en las obligaciones de dar; al mismo tiempo le permite al Estado asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria al tener dos sujetos pasivos, dada la relevancia que tiene el cumplimiento de los deberes tributarios en razón de ser la fuente que genera los recursos que mantienen a toda la organización política y permiten la fortaleza o debilidad del mismo.

La relación que se da entre el Fisco, el sujeto pasivo y el responsable solidario es descrita por Héctor B. Villegas cuando opina: "Si la ley crea un *responsable solidario*, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de *contribuyente*. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes

⁶⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl: *Op. Cit.*; p. 148

(en el sentido de que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro)".⁶⁷

Un tema muy debatido en relación con los sujetos pasivos de obligaciones tributarias es si el Estado puede tener tal carácter. Los autores que no aceptan la posibilidad esgrimen, entre otros argumentos, que al tener el Estado la calidad tanto de sujeto activo como pasivo se produce una confusión, resultando inútil su sujeción para efectos recaudatorios. La confusión en este caso no se presenta, dado que la calidad de sujeto activo y pasivo que ostente el Estado no está referido al mismo objeto ni en un mismo vínculo jurídico. No obstante la aparente inoportunidad de aceptar al Estado como sujeto pasivo, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación admite tal posibilidad sólo cuando de manera expresa la legislación tributaria lo permita; así, el precepto citado establece:

Artículo 1. La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

B). EL OBJETO

El objeto de las contribuciones se encuentra expresado a través de los supuestos jurídicos. Dentro del ámbito tributario los supuestos jurídicos se conocen

⁶⁷ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Ediciones De Palma; Bs. As.; 1994; p. 259.

como presupuestos de hecho, hipótesis de incidencia o hecho imponible. Debe entenderse por objeto o hecho imponible el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta, tales circunstancias pueden estar referidas a posesión de riqueza, realización de un acto, condición de las personas mismas y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar una contribución.

La trascendencia de las hipótesis normativas es que cada una de ellas encierra una obligación. El maestro De la Garza explica: "Todas las obligaciones del Derecho tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde. Y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación distinta a las demás. La más importante, la central de todas las hipótesis de incidencia, de todos los hechos imponibles, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado, y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo."⁶⁸

Para el nacimiento de cada una de las obligaciones que encierran las hipótesis normativas es necesaria su concreción en el mundo material. Estas situaciones jurídicas que se producen al realizarse los supuestos previstos en la norma, contemplados en hechos imponibles, se conocen como hechos generadores.

⁶⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Porrúa; México; 1999; p. 411

Para que exista una obligación jurídico tributaria, indubitablemente debe existir la subsunción entre el hecho imponible y el hecho generador, es decir, es necesario se adecue rigurosamente este último al primero. "La subsunción es el requisito establecido por el principio de legalidad que impera en el derecho Tributario y que prohíbe la integración y la interpretación analógica, que conduciría a considerar como hechos generadores algunos hechos que no se adecuarían o no se subsumirían rigurosamente en la hipótesis legal."⁶⁹

Además del requisito de subsunción para la existencia de la obligación tributaria, el Poder Judicial, en sus últimas resoluciones ha establecido la necesidad de congruencia entre el objeto de la contribución y su base gravable, de tal suerte que si ésta no existe, se reputa dicha contribución contraria al principio de equidad y proporcionalidad tributaria y consecuentemente inconstitucional, al resultar la base gravable una magnitud cuantificadora del hecho imponible, que en concurrencia con el tipo de gravamen, fija la cuantía de la cuota tributaria.

C). LA BASE GRAVABLE

Una vez que se realiza la subsunción entre el hecho imponible y el hecho generador nace una obligación de cubrir la contribución, por ello habrá que

⁶⁹ *Idem.* P. 413

cuantificar, específicamente para cada caso, el *quantum debeatur* a través de la determinación; para este fin es necesario tomar en consideración dos elementos que también debe estar contenidos en la ley: el parámetro y el tipo de gravamen.

Para explicar estos elementos de las contribuciones, y ante la variedad de criterios existentes sobre la materia por parte de los estudiosos, el análisis de estos conceptos se limitará a la opinión que al respecto tiene el maestro Sergio Francisco De la Garza, dada la claridad y precisión de los conceptos manejados, que evitan confusiones terminológicas.⁷⁰

El parámetro es la magnitud a la que debe aplicarse el tipo de gravamen; es el aspecto cuantitativo del hecho imponible y su importancia reside en que éste mide el hecho generador con la finalidad de fijar un criterio para determinar en cada obligación concreta la cantidad a pagar en concepto de contribución. La base gravable es una especie del parámetro, cuando éste se constituye por dinero o por un bien valorable en dinero. Dado el arraigo del término, se considerará base gravable, aún cuando la magnitud de que se trate no sea dinero o cuantificable en estos términos. Es aquí donde cobra especial importancia la congruencia que debe existir entre el objeto de una contribución y su base, al ser ésta la medida del hecho imponible para efectos de la determinación de la contribución.

⁷⁰ Conf. DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Op. cit.*; p. 432, 433.

El parámetro para medir el hecho generador se expresa a través de alguna magnitud mensurable: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, etcétera.

E). LA TASA O TARIFA

Las tarifas y las cuotas son los dos tipos de gravámenes que existen. Los tipos de gravámenes consisten en las unidades aritméticas que se toman como base para la determinación de las contribuciones.

La tarifa, aplicada a la base gravable, permite obtener el importe o cuota de la contribución. Las tarifas son las que se aplican a parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la ley, sin referencia a su valor monetario.

Las tarifas específicas consisten en una suma de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro, de acuerdo con la medición de éste prevista por la ley. Al aplicar tarifas específicas a la determinación de contribuciones, el monto de las contribuciones depende de la cuantía del parámetro, por lo cual ésta se diferencia de la cuota fija no por cada unidad del parámetro, sino por cada hecho imponible realizado.

La tarifa gradual consiste en una suma de dinero cuyo importe varia según grados de una escala referida a una determinada magnitud. La tarifa gradual nunca es un porcentaje del parámetro, aunque éste se exprese en dinero, y por esta razón nunca existe en los tributos graduados una base imponible.

F). LAS CUOTAS.

Son los tipos de gravámenes que consisten en un porcentaje del parámetro cuando éste consiste en dinero o en bienes valorables en dinero.

Las clases de cuotas más usuales son:

1. PROPORCIONAL. Es la que pertenece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Existe una cuota proporcional cuando el monto de la contribución está expresado por una función lineal de la base de imposición, es decir, cuando su tasa es constante. El importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible.

2. PROGRESIVA. En este caso, la cuota aumenta al aumentar la base imponible; existiendo tres tipos de progresividad: continua o global, la cual se caracteriza por el hecho de que la cuota aplicable, determinada en relación a la

cuantía de la base imponible, se aplica a toda la base, hasta llegar la cuota a gravar totalidad de ésta; cuasicontinua, en este caso la variación es de cantidades pequeñas, para evitar errores de saltos; por escalones: la base imponible aparece por escalones, a cada uno de los cuales se le aplica una cuota proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior.

3. DISCRECIONAL. Existe un tipo de gravamen variable entre un mínimo y un máximo en el que el importe se confía al poder más o menos discrecional de la autoridad.

4. REGRESIVA. En este caso las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

F). LAS OBLIGACIONES

El objeto de la obligación tributaria es la conducta, positiva o negativa, que ha de realizar el *solvens* (el contribuyente, el responsable solidario y, excepcionalmente, el Estado) a favor del acreedor para dar cumplimiento a la obligación. La conducta positiva puede consistir en dar o hacer, en tanto la abstención en un no hacer, tolerar o permitir. Cada una de éstas deben estar contenidas expresamente en la ley, ya sea a cargo del contribuyente como del Estado, puesto no se podrá exigir ninguna

obligación a ninguna de las partes involucradas que no esté previamente señalada en la ley.

G). LA EPOCA DE PAGO

No obstante que este elemento no está referido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, tanto la jurisprudencia como la doctrina han hecho hincapié en la necesidad de que se consigne la época de pago de manera expresa en la ley, permitiendo al contribuyente conocer en todo momento la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

La época de pago es el lapso, previamente establecido en la norma, para dar cumplimiento a las contribuciones, una vez que se han realizado los hechos generadores y se han determinado y liquidado las mismas.

Por regla general, el pago de contribuciones debe realizarse en la fecha o dentro de los plazos establecidos para dicho fin. En los casos en que no exista tal previsión, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, la época de pago en que deberá realizarse el pago de contribuciones, el cual debe realizarse mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas dentro de los plazos siguientes:

A). Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, se enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

B). En cualquier otro supuesto, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

Además de la regla general, el artículo 65 del Código de referencia contempla un plazo para el pago especialmente en el supuesto en que las autoridades tributarias, como consecuencia de las facultades de comprobación determine deudas tributarias no cubiertas; para este caso se contará con cuarenta y cinco días a partir de que haya surtido efectos su notificación.

La trascendencia que reviste el señalamiento expreso de la época de pago deviene de las consecuencias que acarrea, entre las que se encuentran:

1. La extinción de la obligación a cargo del contribuyente, al cumplir con el pago.
2. El pago de actualizaciones y recargos moratorios sobre las cantidades que se dejaron de pagar, por el tiempo transcurrido a partir del vencimiento del plazo para su pago oportuno.

3. Las infracciones punibles que pueden generarse por falta de pago en tiempo.
4. La exigibilidad del crédito tributario, situación que otorga la facultad a la autoridad de exigir coactivamente el pago una vez que ha transcurrido el plazo que la ley otorga para hacerlo y no lo ha hecho, a través del procedimiento administrativo de ejecución, de conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.
5. El inicio del plazo de prescripción, la que extingue la obligación de cubrir el crédito fiscal en el término de cinco años, a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido (artículo 146 del Código tributario).

CAPITULO III. DE LA OBLIGACION JURIDICO TRIBUTARIA

3.1 CONCEPTO

Una vez que la potestad tributaria ha sido ejercida por el Poder Legislativo mediante la creación de contribuciones y se actualizan los supuestos jurídicos o situaciones contenidas en la ley, se generan obligaciones a cargo de los sujetos hacedores de las hipótesis legales contempladas en las disposiciones tributarias y derechos para exigir el cumplimiento de tales obligaciones. Este complejo de obligaciones y derechos nacidos a la luz de la legislación tributaria entre el Estado y los particulares se conoce como relación jurídico tributaria.

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

Don Emilio Margain define a la relación jurídico tributaria como aquella que se constituye por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto

activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.⁷¹

Carlos M. Giuliani Fonrouge acepta el concepto de relación jurídico tributaria "... como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria...", y señala: "... la relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan a éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra..."⁷²

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

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

El objeto de la obligación tributaria es la conducta, positiva o negativa, que ha de realizar el *solvens* a favor del acreedor para dar cumplimiento a la obligación. La

⁷¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; Harta; México, 1995; p.112

⁷² GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; *Derecho Financiero*; Vol. I; Ediciones De Palma; Bs. As.; 1995; p. 388

conducta positiva puede consistir en dar o hacer, en tanto la abstención en un no hacer, tolerar o permitir.

El objeto más importante es el de dar, el cual consiste en la entrega generalmente de una cantidad de dinero y por excepción de un bien distinto a éste, en tratándose de las contribuciones en especie. La relevancia del objeto de dar en la obligación tributaria radica en que de esta manera la Hacienda pública se allega de las cantidades necesarias para sufragar el gasto público, razón de ser de las contribuciones. Por ello es que doctrinarios como Sergio Francisco De la Garza la llama "relación jurídica tributaria sustantiva principal",⁷³ al confundir, señala el maestro Raúl Rodríguez Lobato, la obligación tributaria con la relación tributaria.⁷⁴ Por su parte Mario Pugliese la denomina "obligación tributaria fundamental".⁷⁵

El hacer, no hacer, tolerar o permitir son los contenidos de las "obligaciones jurídicas tributarias de carácter formal",⁷⁶ como las llama el maestro Sergio Francisco De la Garza, u "obligaciones tributarias secundarias",⁷⁷ las nombra Mario Pugliese, derivadas todas ellas en la relación que se va dando entre el Estado y los contribuyentes en razón de los cobros de los adeudos tributarios. Así, Mario Pugliese ratifica: "... [las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar son] establecidas con el objeto de hacer más segura y rápida la realización de la pretensión fiscal."⁷⁸

⁷³DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Porrúa; México; 1999.; p. 451

⁷⁴RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Ob. Cit.; p. 112

⁷⁵PUGLIESE, Mario; *Instituciones de Derecho Financiero*; Porrúa; México; 1976; p. 217

⁷⁶DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. Cit.; p. 481

⁷⁷PUGLIESE, Mario; Ob. Cit.; p. 217

⁷⁸*Idem.* p. 241

Las obligaciones de hacer consisten en la ejecución o realización de un hecho.

Las obligaciones de no hacer consisten en una abstención por parte del contribuyente al dejar de hacer una conducta determinada, generalmente establecida en la ley a través de una prohibición.

Las obligaciones de tolerar o permitir implican no impedir un hacer del acreedor.

Cabe hacer mención de la distinción entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo, distingo muy preciso que realiza Giuliani Fonrouge: "... el objeto de aquella [la obligación tributaria] corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo"⁷⁹

⁷⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; Ob. Cit.; p. 461

3.2 DEL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION

"El primer efecto de la obligación es que el deudor debe ejecutarla y el acreedor puede exigirle su ejecución", señala el maestro Manuel Borja Soriano, citando a Hemardt.⁸⁰ La ejecución de la obligación consiste en el pago o cumplimiento que ha de darse a ésta. Planiol define el pago como "el cumplimiento efectivo de la obligación, la prestación de la cosa o del hecho debido –y aclarar– pagar en lenguaje jurídico, no es solamente entregar una suma; sino también cumplir las obligaciones cualquiera que sea su objeto."⁸¹ En este mismo sentido entiende el cumplimiento el Código Civil Federal al señalar en el artículo 2062: "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa debida [para el caso de las obligaciones de dar], o la prestación del servicio que se hubiere prometido [en tratándose de obligaciones de hacer, no hacer y tolerar]".

El pago se considera el modo normal de extinción de las obligaciones, dada la satisfacción que hay de la pretensión del acreedor por parte del deudor, aclarando que la extinción es el efecto de ese cumplimiento.⁸² Pero para que se dé la liberación del deudor, el pago debe reunir dos requisitos:

⁸⁰ BORJA SORIANO, Manuel; *Teoría General de las Obligaciones*; Porrúa; México; 1995; p. 418

⁸¹ PLANIOL, Marcel y Georges Ripert; *Tratado Elemental de Derecho Civil*; Trad. José M. Calvo Jr.; Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1983; p. 272

⁸² Conf. BORJA SORIANO, Manuel; *op. Cit.*; p. 420

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

A). El pago ha de realizarse de manera lisa y llana, esto es, con *animus solvendi*: la manifestación de voluntad del deudor al realizar el pago debe estar animada de la intención de extinguir la deuda a su cargo.

B). El pago será hecho de buena fe; por lo que habrá de obrar el deudor con lealtad y rectitud en el cumplimiento de la obligación.

En la materia tributaria se aceptan estas concepciones, al resultar válidos los principios de derecho privado, en tanto su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia de esta materia, por aplicación del segundo párrafo del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

De los conceptos de pago referidos se observa que para que haya un pago es necesaria la existencia de una cosa o un servicio adeudado, lo que lleva a confirmar el axioma de que "todo pago supone una deuda". Para el caso de las obligaciones tributarias, el cumplimiento de las mismas está supeditado a su determinación y liquidación, no obstante que la obligación es perfecta una vez que se ha realizado el hecho generador, es decir, su exigibilidad se da a partir de la determinación, la cual tiene como función el que la autoridad administrativa o el contribuyente mismo verifique si se han realizado todos y cada uno de los supuestos contenidos en la norma jurídico tributaria, corroborando así el nacimiento de la obligación jurídico tributaria. Dentro del nacimiento de la obligación tributaria, "... la determinación tiene carácter declarativo cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una

obligación preexistente...⁸³. La liquidación, por su parte, aún cuando forma parte de la determinación, exclusivamente se refiere al establecimiento del *quantum* o monto de la deuda tributaria, por lo que "... la liquidación se traduce en una cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza..."⁸⁴

De lo anterior se puede concluir válidamente que el presupuesto para el cumplimiento de la obligación tributaria es la existencia de una deuda líquida, resultando la determinación un requisito indispensable para su exigibilidad.

El objeto del pago se identifica con la prestación objeto de la obligación; así en tratándose de obligaciones de dar (como es el caso de las obligaciones jurídico tributarias sustantivas), el objeto del pago consistirá en la entrega de una cantidad de dinero o de una cosa; mientras que en las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, el objeto del pago es la realización o abstención del hecho impositivo.

Sergio Francisco De la Garza, en su espléndida obra señala los tres principios a que está sujeto el objeto del pago:⁸⁵

A). Principio de identidad. Debe existir identidad entre lo que se obligó a pagar el deudor y lo que efectivamente entrega con la intención de liberarse de la deuda. Este principio se contempla en el artículo 2012 del Código Civil Federal cuando

⁸³ DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. Cit.; p. 555.

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. Cit.; pp. 600-601

señala: “el acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aún cuando sea de mayor valor”.

B). Principio de integridad. Sólo se considerará cumplida la obligación si ésta se satisface en su totalidad, pues mientras una parte de la obligación quedare pendiente, será exigible para efecto de su cobro y también correrán legítimamente intereses por mora ante el incumplimiento a cargo del deudor.

C). Principio de indivisibilidad. “El pago deberá hacerse del modo que se hubiere pactado y nunca podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley”, en estos términos refiere el Código Civil ya mencionado el principio en comento, exigiendo el pago total de la obligación, pero permitiendo, ya por convenio expreso, ya por disposición legal, el cumplimiento mediante pagos parciales.

CAPITULO IV. EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA

4. 1 EL PAGO DE LO INDEBIDO

4. 1. 1 CONCEPTO

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

Al realizar la entrega de ciertos bienes con la intención de cumplir una obligación suele suceder que dicha entrega va más allá de su objetivo, como en el caso en que se otorga una cantidad superior a la debida o, simplemente no había lugar a la entrega, supuestos que llevan a la figura conocida como "pago de lo indebido". Debe precisarse que si el pago está referido exclusivamente a "la entrega de la cosa o cantidad debida", estrictamente hablando el término "pago de lo indebido" resulta incorrecto, por lo que con toda propiedad deberá aludirse a la "entrega de lo indebido", ya que se paga lo que se debe. En materia tributaria, el Código Fiscal de la Federación refiere éste dentro del artículo 22 en relación con el efecto que tiene: el derecho que surge para el contribuyente o sujeto pagador a la devolución o restitución de la cantidad que el Fisco ha recibido sin existir una obligación que la justifique. La importancia de la figura en estudio deriva del principio de equidad, principio general de derecho que exige que nadie se enriquezca sin

derecho a expensas de otro. Manuel Bejarano Sánchez, al comentar la justificación de este principio señala: "En las relaciones humanas priva la ley del egoísmo; el servicio desinteresado y la liberalidad son insólitos, por lo cual deben ser expresos y comprobables. Por regla general, nadie se desprende de sus bienes o presta servicios a otro sin haber recibido algo a cambio, sin esperar recibirlo o sin tener una obligación legal de hacerlo. Por ello, toda transmisión de bienes o servicios debe tener fundamento en una disposición general (la Ley) o particular (un acto jurídico) que la imponga, justifique o explique."⁶⁶

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

El Código Fiscal de la Federación no regula como tal el pago de lo indebido, sino su consecuencia: la devolución o restitución que debe hacer la autoridad tributaria. Así, el referente obligado para el estudio de esta figura es el Código Civil Federal, por ser el ordenamiento que con mayor madurez aborda el tema y dada la suplencia que el propio Código tributario admite del derecho federal común.

⁶⁶ BEJARANO SANCHEZ, Manuel; *Obligaciones Civiles*; Harla; México; 1991; p. 199

El Código Civil Federal, sobre el pago de lo indebido, en su artículo 1883 dice:

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

El pago de lo indebido es la entrega que por error realiza el *solvens*, con el propósito de cumplir una obligación, al *accipiens*, quien debe restituir lo que ha recibido ante la inexistencia de la deuda.

De esta conceptualización se desprenden los elementos del pago de lo indebido, tal como los enuncia Eugène Gaudemet:⁸⁷

A. *Animus Solvendi*. Una prestación hecha a título de pago, con el ánimo de cumplir una obligación.

B. Ausencia del vínculo jurídico. Que la deuda no exista, bien porque no ha existido jamás, éste existe pero respecto de otro acreedor o respecto de otro deudor distintos al accipiens y al solvens.

C. El error en el pago por parte del *solvens*. El artículo 1892 del Código Civil Federal presume que hay error "cuando se entrega cosa que no se debía o que ya estaba pagada".

⁸⁷ GAUDEMET, Eugène; *Teoría General de las Obligaciones*; Porrúa: México; 1984

El pago de lo indebido sólo tiene lugar en los supuestos de entrega por error. En materia tributaria existe un caso semejante al pago de lo indebido, pero que no requiere del error: los pagos que se realizan en cumplimiento de un acto administrativo por el que se determina un crédito tributario, al que posteriormente recae una declaración de nulidad. En este supuesto no se requiere error en el pago, ya que la devolución o reintegro tendrá su justificación en el hecho de que el reconocimiento de la nulidad acarrea el establecimiento del *statu quo ante*, lo que implica la restitución de las prestaciones realizadas en virtud del acto anulado. Este mismo criterio sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dentro la revisión fiscal 90/54 en la tesis con el rubro IMPUESTOS INDEBIDAMENTE PAGADOS, DEVOLUCION DE LOS, Y NULIDAD DEL COBRO FISCAL. (RECURSOS ORDINARIOS) a propósito de las dos acciones que el anterior Código Fiscal de la Federación de 1967 contenía en relación con las devoluciones, criterio reiterado en los recursos de revisión fiscal 1343/53 y 73/51, la que se transcribe para su mejor comprensión:

IMPUESTOS INDEBIDAMENTE PAGADOS, DEVOLUCION DE LOS, Y NULIDAD DEL COBRO FISCAL. (RECURSOS ORDINARIOS). Dos son las acciones que consignan los artículos 44 y 61 del Código Fiscal. La primera (determinada por los citados artículos 44, en su primera parte, y 61), es de devolución de lo indebidamente pagado o pagado de más, y presupone el error en el pago; la segunda (consignada en el mismo artículo 44, en su segunda parte) es una acción propiamente de nulidad y no supone el error en cuanto a lo que se paga, aunque se hubiese hecho de conformidad. La acción de devolución que señalan los citados preceptos legales, se refiere precisamente a que tales pagos se hubiesen hecho por error, al recoger los mismos principios que rigen el pago de lo indebido en el Derecho común, o sea, la *condictio indebiti* que consagran los

artículos 1883 y 1892 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, al establecer que cuando se reciba alguna cosa que no tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla, y que se presume que hubo error en el pago cuando se entrega cosa que no se debía o que ya estaba pagada. Al igual que la legislación ordinaria, la fiscal también concede un término para reclamar la devolución de las cantidades pagadas de más o pagadas indebidamente por error, al señalar que la acción procedente prescribe en dos años. **Ahora bien, el ejercicio de esta acción, para no apartarse de los principios generales que la rigen, no presupone que primero se hayan agotado los recursos ordinarios que establezcan las leyes fiscales aplicables, pues lo contrario sería desconocer la esencia propia de tales pagos hechos, precisamente, por error que, como todo vicio del consentimiento, invalida el hecho mismo del pago. La segunda acción, en cambio, se limita a aquellos casos en que por resolución, liquidación o en cualquier otra forma, las autoridades administrativas determinan la existencia de un crédito fiscal, lo fijan en cantidad líquida o dan las bases para su liquidación; en los cuales los inconformes, es decir, quienes pagaron una prestación fiscal que estiman ilegal, solamente tienen la acción que señala el artículo 160, fracción I, del Código Fiscal. En estos casos no se está, por consiguiente, en presencia de un pago hecho por error y no existe por ello la *condictio indebiti* para reclamar, conforme al artículo 61, la devolución de lo indebidamente pagado, dentro del término de dos años, sino la acción de nulidad, al través del recurso ordinario previo antes señalado.**

De la lectura de la citada tesis resulta claro que los pagos realizados al Erario por error por parte del contribuyente se consideran como pago de lo indebido, en tanto que los realizados en cumplimiento de una determinación de créditos que exijan las autoridades tributarias no gozan de tal naturaleza en virtud de no estar presente un elemento fundamental: el error.

Hay un argumento más que sustenta el derecho a la devolución de un pago que por resolución posterior se revoca o se declara la nulidad del cobro de los

créditos fiscales, sobre la base del principio del restablecimiento del *statu quo ante*, y es el efecto que tiene la anulación de un acto administrativo, como en la especie lo es la determinación de contribuciones por pagar: "La anulación tiene efectos declarativos y, por regla general, opera retroactivamente", ha señalado el maestro Olivera Toro.⁸⁸

⁸⁸ OLIVERA TORO, Jorge; *Manual de Derecho Administrativo*; Porrúa; México; 1976; p. 209

4.2 LA DEVOLUCIÓN COMO EFECTO DEL PAGO DE LO INDEBIDO

4.2.1 CONCEPTO

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

La devolución en materia tributaria es la figura jurídica que, por un lado otorga al *solvens* el derecho a que le sea devuelta una cantidad de dinero que entregó por error o por exigencia de la autoridad tributaria al Fisco, y por otro señala la obligación tributaria a cargo del Estado o *accipiens* de devolver las cantidades de dinero que indebida o ilegalmente percibió.

La devolución, repetición o reembolso, como también se conoce, se encuentra regulada en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, a propósito de los derechos y obligaciones de los contribuyentes. En esta norma convergen tanto las disposiciones sustantivas de la materia, como las adjetivas que rigen el procedimiento de devolución de "cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales", refiere el precepto en cita.

4. 2. 2 SUPUESTOS DE LA DEVOLUCION

Si se atiende a que el origen de la devolución de lo pagado es la entrega que realiza el *solvens*, por error o a requerimiento de la autoridad tributaria con la intención de cubrir una deuda tributaria que no existe, y el pago de contribuciones son obligaciones *ex lege* que sólo surgen de la adecuación de la conducta del sujeto pasivo al hecho imponible, las situaciones que dan origen a la devolución de lo indebidamente entregado deberá ser alguna alteración entre estos elementos de la relación jurídico tributaria. Así, el maestro Sergio Francisco De la Garza identifica cuatro presupuestos para tener derecho a la devolución de lo entregado indebidamente.⁸⁹

A. La entrega de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible.

B. La entrega de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aún cuando exista el presupuesto legal.

C. La entrega de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador.

⁸⁹ Ob. Cit. p. 458

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

El citado artículo 22 que regula la figura de la devolución señala dos supuestos en los que procede el reembolso:

1. Las cantidades entregadas por error al Erario.

2. Las cantidades que, habiendo sido entregadas a la Hacienda Pública, se impugnan obteniendo resolución firme que sea favorable total o parcialmente al contribuyente.

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

El segundo supuesto es aplicable para los casos en que habiéndose realizado el pago de contribuciones determinadas por el Fisco, el contribuyente impugne éste, obteniendo resolución favorable total o parcialmente al resultar improcedente el pago al adolecer de legalidad el cobro o haber omitido las formalidades el acto de

autoridad que ordena el pago, por lo que se realizará el reembolso en cumplimiento de esa resolución o sentencia, volviendo así las cosas al estado que guardaban.

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

4. 2. 3 SUBSTANCIACION DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIONES

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

La devolución de pagos indebidamente realizados puede ser de oficio o a petición del interesado. De oficio podrá la autoridad hacendaria reintegrar las cantidades indebidamente percibidas al percatarse de ello, en razón de los errores aritméticos o de cálculo que el contribuyente haya realizado de las contribuciones, notificando a éste la resolución referida a la devolución correspondiente.

En la mayoría de los casos es el interesado quien solicita la devolución de pagos hechos por error. "Estimamos que por interesado debe entenderse el que hizo el pago"⁹⁰, señala el maestro Sergio Francisco De la Garza. No obstante que esta es la regla general, hay un caso en el cual quien paga no puede solicitar la devolución de cantidades pagadas de más, y es el de pago de contribuciones retenidas, sobre el cual el artículo 22 del Código federal tributario establece que los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. La razón del condicionamiento para la solicitud de reembolso se encuentra en que generalmente las retenciones se dan en función de impuestos indirectos, los cuales se trasladan, y quien sufre la merma en su patrimonio es el causante del impuesto que da al retenedor la cantidad correspondiente para ser enterada al Fisco, por ende el retenedor carece de interés jurídico para solicitar una cantidad que no le corresponde conforme a derecho, toda vez que la cantidad objeto de la solicitud de devolución fue erogada por un tercero.

El procedimiento señalado en el Código Fiscal de la Federación para solicitar el reembolso es el siguiente:

1. El interesado solicitará la devolución presentando la forma oficial 32 "solicitud de devoluciones", acompañada de los Anexos respectivos y con los datos, informes y documentos suficientes para demostrar el derecho a la devolución que se

⁹⁰ *Idem.* p. 459

solicita ante la Administración de Recaudación competente en razón del domicilio fiscal reportado ante el Registro Federal de Contribuyentes, por conducto de los módulos de atención fiscal o de recepción de trámites fiscales, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación para cualquier promoción que se presente ante las autoridades fiscales.

2. Dentro de los veinte días siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud, la autoridad podrá requerir al contribuyente con el fin de verificar la procedencia de la devolución, documentos, datos e informes adicionales que estén relacionados con la misma. A partir de enero de 1999, y como resultado de las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas el 31 de diciembre de 1998 en el Diario Oficial de la Federación, dentro de este mismo plazo, las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente que garantice por un período de seis meses un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código, supuesto únicamente aplicable para el caso de los contribuyentes que no hubieren presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que soliciten devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, aviso que debe presentarse dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente, señalando las características de la inversión y el monto aproximado de la misma.

La Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, redactora del proyecto de reformas en análisis, consideró que sólo en casos "extraordinarios" se debe garantizar el interés fiscal al solicitar la devolución de cantidades entregadas indebidamente al Fisco, para de esta manera acotar las facultades de la autoridad y "otorgar mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes..." Lamentablemente esta Comisión omitió manifestar los criterios empleados para la clasificación de casos "extraordinarios", considerando suficiente justificación para imponer la obligación de garantizar el interés fiscal con un monto igual a aquél que se solicite sea devuelto, el que con esta medida se "... evitará la pérdida de recursos fiscales por solicitudes improcedentes, ya que en ocasiones los contribuyentes [al solicitar devoluciones] las efectúan sin tener derecho a ello o en cantidades mayores a las que realmente corresponden y las autoridades no cuentan con los elementos suficientes para detectarlas y, en su caso, poder recuperarlas rápidamente".⁹¹ Ahora bien, en términos estrictamente jurídicos y de interpretación de las disposiciones fiscales, no cabe la figura de la garantía. A continuación se explicará el porqué.

Don Rafael de Pina definió a la garantía como el "aseguramiento del cumplimiento de una obligación mediante la afectación de cosa determinada o del compromiso de pago por un tercero para el caso de incumplimiento de la misma por el deudor originario".⁹² Específicamente, por garantía del interés fiscal debe entenderse "el aseguramiento que debe prestarse al Tesoro Público de la Nación,

⁹¹ GACETA PARLAMENTARIA DE LA CAMARA DE DIPUTADOS; Año II; No. 3; 30 de diciembre de 1998; México; p. 70

⁹² Citado en JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel; *La Garantía del Interés Fiscal*; T F F; México; 1988; p. 70

sobre el provecho que tiene derecho a percibir, para que en caso de incumplimiento por parte del sujeto obligado a contribuir a la formación del mismo, éste no sufra perjuicio alguno”.⁹³ En el concepto de interés fiscal se entienden comprendidos los gastos de ejecución, los recargos, las sanciones, la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones adeudadas y los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía para asegurar el interés fiscal.⁹⁴ A partir de estos referentes, es válido concluir que la garantía del interés fiscal es accesoria al incumplimiento de una obligación principal de pago a cargo del contribuyente obligado a ésta para asegurar su cumplimiento, abarcando en el concepto “interés fiscal” la gama completa de créditos que surgirían por virtud del incumplimiento.

En el caso específico de la devolución hecha al contribuyente ya sea por error o por resolución favorable a la impugnación de un pago, **no hay deuda a su cargo, sino por el contrario, un derecho legítimo como lo es el pretender recobrar algo que el Fisco no tiene derecho a percibir;** mas aún, la obligación corre a cargo de la Tesorería de la Federación de reembolsar esa cantidad. Dentro de los conceptos que se manejan en el interés fiscal tampoco existe uno adaptable a la situación creada a partir de la solicitud de devolución. Por lo tanto, jurídicamente es insostenible la figura de la garantía en el caso de solicitudes de devolución a la autoridad administrativa. Resulta más congruente plantearse otras soluciones al

⁹³ JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel; *La Garantía del Interés Fiscal*; T F F; Col. de Textos Jurídicos; V. IX; México; 1988; p. 70

⁹⁴ *Idem.* p. 75-76

problema que se pretende resolver con una garantía de por medio, como son el que el Erario **resuelva con información suficiente en qué casos realmente procede o no una devolución de cantidades entregadas al Fisco**; o bien que para las resoluciones que emita medie un estudio más acucioso del caso concreto; puede pensarse también en ampliar los plazos para emitir la resolución correspondiente sin que corran intereses a su cargo; así como modernizar los sistemas de control de las actividades de los contribuyentes y de esta manera contar con información confiable, entre otras.

3. El solicitante de la devolución cuenta con veinte días para dar cumplimiento al requerimiento de las autoridades.

Una vez que la devolución ha sido presentada, si procede ésta, la autoridad cuenta con un plazo de cincuenta días para efectuarla; tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días. En el cómputo de los plazos referidos no se consideran los otorgados en razón de los requerimientos y de su cumplimiento.

Si no se cumplimentan los requerimientos, se tendrá por desistido al contribuyente de la solicitud de devolución.

4. 2. 4 EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES SOBRE DEVOLUCIONES

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

Los reembolsos procedentes se realizarán:

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

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

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

Los certificados a los que se ha hecho alusión podrán ser monetizados si dentro de los siguientes seis meses de su emisión no son empleados para el pago de contribuciones. El Tribunal Fiscal de la Federación ha sentado un precedente en el que señala que la devolución hecha mediante este tipo de certificados no constituye estrictamente una devolución, toda vez que la misma no es susceptible de condicionarse, sino que se considera un certificado de compensación de impuestos, al aceptar la autoridad hacerlos efectivos compensándolos en las declaraciones de los contribuyentes. Para su mejor comprensión se transcribe la tesis referida, bajo el rubro DEVOLUCION DE IMPUESTOS. LOS CERTIFICADOS NO CONSTITUYEN UNA DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN SENTIDO ESTRICTO, CUANDO EN SU DEVOLUCION LA AUTORIDAD LOS CONDICIONA PARA EL PAGO DE IMPUESTOS; publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª época; Año I; No. 6; Junio de 1988; p. 50:

DEVOLUCION DE IMPUESTOS.-- LOS CERTIFICADOS NO CONSTITUYEN UNA DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN SENTIDO ESTRICTO, CUANDO EN SU TEXTO LA AUTORIDAD LOS CONDICIONA PARA EL PAGO DE IMPUESTOS.

Los certificados de devolución de impuestos no constituyen en sentido estricto una devolución de impuestos, toda vez que la misma no es susceptible de condicionarse, y si en los documentos citados la autoridad impone como condición para hacerlos efectivos que "este documento no es transferible y sólo puede ser usado por su titular para el pago de impuestos federales a su cargo y/o retenidos, no afectos a un fin específico", es evidente que no gozan de la naturaleza de una devolución de impuestos en sentido estricto, en la cual el contribuyente puede disponer de su importe con libertad absoluta. De esto se desprende que los certificados de devolución de impuestos que contienen condiciones como la apuntada para hacerlos efectivos, no constituyen una devolución de impuestos en sí, sino un certificado de

compensación de impuestos, cuando la autoridad fiscal le reconoce tácitamente tal naturaleza al aceptar hacerlos efectivos compensándolos en las declaraciones de los contribuyentes.

Juicio No. 481/87. Sentencia de 19 de mayo de 1988, por mayoría de votos. Magistrado Instructor: Lorenzo Javier Gómez Tones. Secretaria: Lic. Nora Elizabeth Urby Genel.

El reembolso procederá, ya sea de un reconocimiento de pago por error por parte de la misma autoridad, o por resolución favorable al contribuyente a consecuencia de una impugnación de pagos. La trascendencia que tiene la señalada diferenciación radica en los términos y montos en que se cubrirá la devolución.

Para el caso de solicitudes de devolución de pagos hechos por error a partir de una autodeterminación, la resolución favorable al contribuyente obliga al Fisco a devolver el monto del pago realizado, poniendo a disposición del contribuyente la devolución solicitada debidamente actualizada por el transcurso del tiempo, para lo cual se aplicará el factor de actualización correspondiente, en los términos que señala el artículo 17-A del propio Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se considera que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no se haya señalado la cuenta bancaria en que se

debe efectuar el depósito. Ahora bien, si la devolución no se efectúa dentro de los plazos indicados (cuarenta o cincuenta días, según sea el caso), las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 21 del Código tributario. El pago de los intereses se efectuará conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. Para el caso de haber ofrecido garantía, el importe de la misma y sus rendimientos podrán ser retirados transcurrido el plazo de seis meses.

Si no procede la solicitud de devolución de cantidades pagadas por error, se notificará al contribuyente la resolución respectiva, pudiendo el contribuyente interponer los medios de defensa que en derecho procedan, ya sea ante la misma autoridad a través del recurso de revocación, o ante el órgano jurisdiccional mediante el juicio contencioso administrativo. Si por alguna razón la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos a cargo del contribuyente en los términos del artículo 21 del Código tributario sobre las cantidades que fueron entregadas, debidamente actualizadas, incluyendo los intereses, si los hubo, a partir de la fecha de la devolución. Ahora bien, si el contribuyente ofreció garantía mediante depósito en dinero o alguna otra forma de garantía financiera, las autoridades fiscales darán aviso a la institución de crédito correspondiente para que ésta transfiera el importe de la misma y sus rendimientos a la cuenta de la Tesorería de la Federación, importe que se tomará a cuenta del adeudo que proceda en los

términos referidos en este párrafo. Podrá argumentarse que la transferencia es en ejercicio del derecho de retención, pero si ya se demostró la inaplicabilidad de la garantía en este caso, en consecuencia la retención se entiende igualmente improcedente.

Si la devolución ha procedido como resultado de la interposición de algún medio de defensa cuya resolución firme es favorable al contribuyente total o parcialmente, éste tendrá derecho a obtener del fisco el reembolso de dichas cantidades en los mismos términos referidos para el caso de devolución solicitada a la propia autoridad por pago hecho por error, con una diferencia: **el pago de intereses se computan desde el momento en que se efectuó el pago impugnado y no desde el momento en que la autoridad cae en mora por no cubrir la devolución en los plazos estipulados.**

La diferencia en el cálculo de los intereses que se refieren ha sido explicada por el Poder Judicial federal a través de la Jurisprudencia III.1o.J/8, emitida por el Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Octavo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen VII, abril de 1998, visible a página 58, la que para su mejor comprensión se transcribe:

PAGO DE LO INDEBIDO. PAGO DE INTERESES A CARGO DEL FISCO FEDERAL. SUPUESTO EN EL CUAL LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN NO HACE PROCEDENTE LO DISPUESTO EN EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Los párrafos tercero y

cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación prevén dos formas distintas de calcularse los intereses a cargo del fisco federal, tratándose de la devolución de cantidades pagadas por error del contribuyente; el primero se actualiza cuando habiendo procedido la devolución correspondiente, ésta no se efectúa dentro del plazo de tres meses siguientes al en que se había solicitado, supuesto en el que las autoridades fiscales deben pagar intereses sobre las cantidades actualizadas, calculados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de tres meses por la omisión en que incurrieron. La segunda hipótesis normativa se actualiza cuando existiendo negativa de la autoridad a devolver las cantidades que legalmente proceden, posteriormente ve revocada su resolución merced a la interposición oportuna de los medios de defensa que las leyes establecen; luego, en este caso los intereses deben cubrirse a partir de la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido, porque a diferencia del otro supuesto, éste constituye una sanción para las autoridades que, habiéndose negado a devolver las cantidades enteradas, ven revocada su resolución, restituyendo así al contribuyente el pago de lo indebido con las actualizaciones y los intereses que se causaron a partir de la fecha en que se realizó el pago por error. De consiguiente, si en la especie el recurso de revocación se ocupó únicamente de la cuantificación incorrecta de las actualizaciones y de los intereses, mas no así de la contribución pagada por error, porque ésta ya se ordenó que fuera devuelta íntegramente por la autoridad, entonces debe entenderse que no opera lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, pues no contempla su aplicación tratándose del recurso que se interponga en contra de la incorrecta cuantificación de las citadas actualizaciones e intereses, cuando dice que el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo obtenga resolución favorable total o parcialmente, tiene derecho a obtener del fisco federal los intereses y las cantidades actualizadas a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido. Así, en conclusión, no puede considerarse parcialmente favorable la resolución de la autoridad, que autoriza la devolución íntegra de la cantidad reclamada como pago de contribución y el pago de actualizaciones e intereses, en atención a que la autoridad estuvo anuente en devolver lo pagado indebidamente, equivocándose sólo en relación con las reclamaciones consistentes en actualizaciones e intereses; circunstancias las anteriores, que si bien dieron lugar a la interposición de un medio de defensa legal, que resultó favorable al contribuyente, debe entenderse admitido el recurso sólo respecto de estas últimas, mas no así en

relación con el pago de lo indebido y, por consiguiente, en este caso no opera el párrafo cuarto del artículo antes mencionado.

El aparentemente justificable trato diferente dado a las situaciones referidas, a partir de los criterios emitidos en la jurisprudencia citada obedece a que la aplicación del pago de intereses a cargo del Fisco, ya sea por mora en el cumplimiento o por resolución, tiene una naturaleza de "sanción para las autoridades que, habiéndose negado a devolver las cantidades enteradas, ven revocada su resolución". En consecuencia pareciera lógico relacionar esta sanción con el hecho de que ante un pago que se autodeterminó el contribuyente, el error no es de la autoridad hacendaria, sino exclusivamente atribuible al contribuyente mismo, por lo que no resulta congruente imponerle una sanción; en tanto que para un crédito tributario determinado por la autoridad, liquidado por ésta o cuando haya dado las bases para su liquidación, la cuantía del pago es atribuible totalmente al Fisco, en consecuencia, procede válidamente sancionarlo ante la actitud poco diligente en el cálculo del crédito tributario.

No obstante, la jurisprudencia señalada carece de fundamentación dado que la naturaleza de los recargos es indemnizatoria, no sancionatoria como se señala en el cuerpo de la misma, por lo que no es justificable esta diferencia de trato a dos situaciones iguales. Asimismo, la jurisprudencia es omisa en lo referente al reconocimiento que hace la propia autoridad hacendaria de la improcedencia del pago realizado; así, si el pago hecho por error del contribuyente la autoridad lo

reconoce como indebido, por aplicación del principio de que "lo accesorio sigue la suerte de lo principal", en este caso también los intereses que se han generado deben ser entregados al contribuyente, pues de no ser así, la autoridad hacendaria continúa percibiendo una cantidad a la que no tiene derecho y que la misma autoridad la ha reconocido con ese carácter. En consecuencia, no sólo procede el reembolso de las cantidades pagadas indebidamente cuando existe una impugnación de por medio, sino también cuando existió un error en el cálculo de la cantidad a pagar de parte del contribuyente, puesto que en ambos casos no existe una justificación para la percepción de esas cantidades por parte del Fisco, ni mucho menos de sus accesorios, como lo son los intereses, ya que el elemento determinante para considerar lo indebido del pago no se encuentra en el error, sino en la **falta de justificación legal para la percepción de esa cantidad.**

Aceptado esto, es patente el trato desigual que se otorga a los contribuyentes ante dos situaciones sustancialmente iguales, contrariándose así el principio de equidad contenido en el artículo 31 fracción IV constitucional.

4.3 LA COMPENSACIÓN COMO CONSECUENCIA DEL PAGO DE LO INDEBIDO

4.3.1 CONCEPTO Y ELEMENTOS

La compensación es una forma de extinción de las obligaciones por virtud de la cual dos personas por su propio derecho reúnen simultánea y recíprocamente el carácter de deudores y acreedores respecto de obligaciones líquidas, exigibles, fungibles y firmes, teniendo por efecto extinguir ambas obligaciones hasta la cantidad que importe la menor de ellas.

Don Emilio Margáin Manautou, respecto a la compensación en materia fiscal opina: "La compensación, como forma de extinción, tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquida (*sic.*) y exigibles".⁹⁵

Así, se puede afirmar que la compensación es la forma de extinguir dos deudas en un mismo momento en razón de la reciprocidad en la calidad de deudores y acreedores de los titulares de ambas deudas. Esta circunstancia de reciprocidad se presenta en materia tributaria como resultado de un pago hecho por error o hecho de más (bien porque exista una sentencia que así lo reconozca, o por la existencia de un saldo a favor en declaraciones presentadas) por el cual el contribuyente adquiere

⁹⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Porrúa; México; 1997; p. 287

la calidad de acreedor del Fisco, en tanto que la calidad de deudor respecto del Erario surge a partir de la obligación de cubrir las contribuciones a su cargo.

Para que esta figura pueda operar, precisa de los siguientes elementos:

A). Por su propio derecho, es decir que las deudas respectivas sean propias de las partes. En concreto, en materia tributaria, los titulares de las deudas susceptibles de compensarse son el Estado y el contribuyente al que se le haya reconocido el derecho a la devolución o bien haya presentado la declaración que contenga algún saldo a favor.

B). Simultaneidad, que implica que las deudas recíprocas coincidan en el mismo tiempo, precisándose que las calidades de deudor y acreedor pueden surgir en tiempos diferentes, no obstante, en el momento de su coincidencia, operará la compensación.

C). Reciprocidad, elemento que implica que los sujetos que participan de la compensación, es decir, el Fisco y el contribuyente, tengan tanto la calidad de acreedor como de deudor respecto de las relaciones jurídicas existentes entre ellos.

D). Las obligaciones objeto de la compensación sean líquidas, exigibles, firmes y fungibles. Se considera deuda líquida aquella cuya cuantía está determinada. La exigibilidad se refiere a aquellas deudas cuyo pago no puede

rehusarse conforme a derecho; para que pueda ser exigible es necesario que sean firmes, es decir, que no estén sujetos a controversia ya sea porque contra el acto administrativo en el cual se establece el adeudo a cargo no se haya interpuesto ningún medio de defensa legal en los plazos establecidos para tales efectos, los que admitiendo medio de impugnación no hayan sido impugnados, o habiéndolo sido se haya declarado desierto el interpuesto o se haya desistido de él, y las consentidas expresamente por las partes. La fungibilidad se refiere a aquellos bienes que pueden ser reemplazados por otros de la misma especie, cantidad y calidad; los créditos fiscales compensables deben ser en dinero, siendo éste el bien fungible por excelencia.

La utilidad de la compensación como forma de extinción de las obligaciones radica en evitar un desplazamiento inútil de bienes fungibles, ya que esto sería contrario a la rapidez de las transacciones; además se justifica por una razón de equidad, en virtud de que sería injusto exponer al deudor a que pagara a su acreedor, quedando éste expuesto a los peligros de la insolvencia, quiebra o concurso.

⁸⁶ ROJINA VILLEGAS, Rafael: *Derecho Civil Mexicano; Obligaciones*; V. II; Porrúa: México: 1985; p. 629

4. 3. 2 LA SUBSTANCIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPENSACIÓN

Los presupuestos para la procedencia de la compensación, regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, son:

1. Una contribución a cargo del contribuyente que pueda pagarse mediante declaración, ya sea por adeudo propio o por retención a terceros. La deuda debe cubrir los requisitos ya señalados: liquidez, exigibilidad y firmeza.

En cuanto a la necesidad de que sea pagada mediante declaración, el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez la justifica en los siguientes términos: "... los supuestos de referencia tienen una explicación justificada debido a las necesidades de la autoridad en la administración de las contribuciones, ya que es indiscutible que si se trata de una misma contribución que se realiza con procedimientos formales de declaración, existen los elementos necesarios para la identificación de los créditos".⁹⁷

2. Una cantidad a favor del contribuyente como resultado de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. La Jurisprudencia IV.2o.36¹ emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Decimocuarto Circuito, con el rubro COMPENSACIÓN. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACIÓN CONFORME AL ARTICULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicada en el

⁹⁷ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; *Principios de Derecho Tributario*; Limusa; México; 1996; p. 129

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen VIII, julio de 1998, página 46 distingue claramente estos dos supuestos bajo los cuales se da la compensación:

COMPENSACION. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACION CONFORME AL ARTICULO 23 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que 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, al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo código, desde el mes que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. De lo anterior resulta que **la compensación aludida se da bajo dos supuestos: a) cuando se realice un pago de lo indebido y b) con motivo de un saldo a favor. Debiéndose entender que el primero de los supuestos, se actualiza cuando el contribuyente por error realiza el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde, o bien, creyéndose deudor de una cantidad que declara o que se le reclama, hace el pago; el segundo de los supuestos se da, cuando al final del ejercicio fiscal correspondiente al presentar la declaración anual, después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros. Consecuentemente, no puede aceptarse que la suma total de las retenciones efectuadas a la contribuyente a cuenta del impuesto sobre la renta pueda considerarse como un pago de lo indebido; en primer lugar, porque estaba sujeto al pago del impuesto y, en segundo, las cantidades retenidas no excedieron de las que estaba obligada a cubrir, por lo que deben considerarse un saldo a favor generado al final del ejercicio fiscal, en razón de resultar un monto por concepto de pago definitivo del impuesto sobre la renta, inferior al importe de la totalidad de los pagos provisionales, que hizo durante dicho periodo. Por tanto, se concluye que la cantidad a la que se tiene derecho compensar debe actualizarse a partir de la presentación de la declaración en que se contenga el saldo a favor hasta aquel en que la compensación se realice.**

Existe otra figura que opera como cantidad a favor del contribuyente para fines de la compensación, se trata de la acreditación de estímulos fiscales, regulada en el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, la cual no da derecho a devolución, actualizaciones o intereses, y sólo podrá oponerse ante un pago de contribuciones mediante declaraciones.

3. En el artículo 23 del Código tributario antes referido se señala como regla general, sin razón lógico jurídica, que son compensables las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, debiéndose entender que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho. Para el maestro Emilio Margáin esta exigencia resulta en razón de la fungibilidad, pues si las dos deudas derivan de la aplicación de contribuciones diferentes, no existe la referida naturaleza fungible.⁹⁸ Se ha referido que la fungibilidad es la calidad de aquéllos bienes que pueden ser reemplazados por otros de la misma especie, cantidad y calidad; ahora bien, si los créditos fiscales deben ser en dinero, y éste es el bien fungible por excelencia, queda cubierto el requisito en análisis.

⁹⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio; Ob. Cit.; p. 287

Como excepción, conforme al mismo Código Fiscal de la Federación se admite que puedan compensarse cantidades a favor contra contribuciones a cargo del contribuyente que no deriven de la misma contribución, como es el caso de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos del Código de referencia. La excepción en comento tuvo su origen en una modificación al Código Fiscal de la Federación de diciembre de 1995, cuya iniciativa de Ley presentada por el Ejecutivo menciona:

“Considerando que las empresas que dictaminan sus estados financieros cuentan con sistemas de registro que ofrecen mayor certidumbre sobre el cumplimiento adecuado e sus obligaciones fiscales, se propone permitir que dichas empresas compensen los impuestos que tengan a su favor contra el impuesto sobre la renta a su cargo o el impuesto al valor agregado, excepto el causado por operaciones de comercio exterior. Dicha compensación operará a través de certificados de devolución de impuestos. Esta medida significaría un mayor flujo de recursos y un ahorro administrativo para las empresas porque evitarían los trámites inherentes a las compensaciones.”

~~A partir de este ejemplo se puede constatar que las razones que esgrime el~~
Ejecutivo para limitar la compensación en materia tributaria son debido a la incapacidad de control de la autoridad hacendaria en torno a la debida procedencia o no de las compensaciones que realizan los contribuyentes; situaciones que devienen en una abierta oposición al pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes como es el caso de la compensación, así como en la transgresión de la naturaleza propia de esta figura jurídica.

Una vez que se cubran los presupuestos señalados, el contribuyente procederá a realizar la compensación de pagos debidamente actualizados en términos del artículo 17-A del Código tributario en la declaración respectiva; posteriormente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que haya presentado la declaración en que se hizo valer la compensación, deberá presentar el aviso de compensación mediante la forma oficial 41, acompañada de los Anexos 1, 2 y 3 de la forma oficial 32 ante la Administración Local de Recaudación correspondiente.

La compensación realizada por el contribuyente está sujeta a revisión y autorización por parte de la autoridad tributaria. Si se confirma la procedencia de la compensación, ésta se realizará en los términos manifestados por el contribuyente desde el momento de su presentación. Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal Federal sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

Podrá la autoridad hacendaria compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir por cualquier concepto contra los créditos firmes a cargo de estos, aún cuando no se haya solicitado la compensación, por adeudos propios o por retención a terceros, situación que deberá notificar personalmente la autoridad.

El contribuyente tiene el derecho de impugnar a través de los medios legales tanto la denegación de compensaciones solicitadas, como las realizadas de oficio.

No procede la compensación por cantidades a favor de los contribuyentes, cuando éstos hayan solicitado su devolución, o haya prescrito la obligación de devolverlas. El primer supuesto se explica en razón de que al ser tanto la devolución como la compensación derechos de los contribuyentes, queda a su elección, cubriendo los requisitos legales, la vía que elegirá para recuperar las cantidades entregadas de mas al fisco; en tanto que el segundo, al prescribir la obligación ésta ya no es exigible.

La compensación de créditos y deudas entre la Federación y el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los municipios se realizará siempre que existan acuerdos de al respecto, como es el caso de los Convenios de Colaboración Administrativa.

4. 3. 3 SU PROCEDENCIA

La postura guardada en torno a la compensación en materia tributaria, tanto en la legislación como en la doctrina ha sido, por un lado, a favor de la compensación como forma normal de extinción de las obligaciones, mientras que otro sector se ha manifestado reticente a aceptarla como tal. De los argumentos más

sólidos que existen en la doctrina para no aceptar la compensación son los señalados por Tesoro, quien argumenta:

“La compensación no suele admitirse como causa general de extinción de la obligación tributaria, sea cual fuere la naturaleza del crédito que el particular ostente contra el ente impositor.

“Tal exclusión se justificó, sobre todo, por razones prácticas, es decir, por la necesidad de que el Estado y los restantes entes públicos recauden los tributos rápidamente y sin obstáculos; por otra parte, además, los pagos realizados por la Administración están sujetos a toda una serie de controles, debiendo pasar a través de distintas cribas jurídicas. Estas características de orden práctico, que hacen muy difícil –si no imposible– una aplicación general del instituto de la compensación, corresponden a las diferencias sustanciales que median entre el crédito tributario que el ente público tiene frente al particular y el crédito, sea cual fuere su naturaleza, que el particular tiene frente al ente público.

“El primero es un crédito de Derecho público, de naturaleza pública, que tiene su fundamento en una manifestación de su soberanía; el segundo, normalmente, es un crédito de orden privado, de naturaleza civil, que tiene su fundamento en un contrato, aunque éste sea de Derecho público.

“La naturaleza sustancialmente diversa de ambos derechos de crédito –que sólo tienen en común el objeto, es decir, la prestación pecuniaria– impide que estos puedan anularse recíprocamente por compensación: la compensación presupone la equivalencia entre los derechos no sólo formal (monto del *quantum*), sino también sustancial. Faltando esta equivalencia sustancial, la compensación, normalmente no podrá efectuarse (salvo el caso de la retención directa).

“Además, contra la admisibilidad de la compensación se ha observado que aún cuando el sujeto pasivo esté provisto de un título ejecutivo contra el Estado, éste nunca podrá oponer su derecho de crédito al órgano encargado de la recaudación, porque mientras su deuda es incondicionada e inmediatamente ejecutable, su cobro sólo puede ser cobrado a través del procedimiento administrativo ordinario.

“La compensación sólo puede ser opuesta por el sujeto pasivo en un caso: cuando ambos créditos tengan la misma naturaleza, es decir, cuando ambos tengan origen tributario, siendo el sujeto pasivo acreedor por la restitución de tributos indebidamente pagados; en este caso, el legislador permite la compensación, siempre que la restitución haya sido ordenada (y, consiguientemente, el crédito sea líquido y exigible) y que ésta deba efectuarse por el mismo órgano encargado de la recaudación. Tal supuesto tiene lugar, especialmente, en la exacción de los impuestos directos, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria haya obtenido de la Administración el reembolso (denominado descargo) de los impuestos pagados y no debidos.

“La justificación de semejante derogación del principio general reside, naturalmente, en el hecho de que el crédito del particular tiene su origen en la relación tributaria, y tal origen atribuye también naturaleza pública al derecho de crédito del particular

contra la Administración. No obstante, en este caso, la compensación debe estar prevista por el legislador, debiendo llevarse a término en base a las reglas fundamentales de la compensación, y a las de la contabilidad pública; la deuda de la Administración deberá ser líquida y exigible, y según los dictados de la contabilidad pública deberá estar en condiciones de poder ser pagada y su pago encomendado al mismo órgano encargado de la recaudación; por esta razón, como ya hemos dicho, la compensación entre una deuda por impuestos directos y un crédito por otros impuestos directos pagados indebidamente sólo será admisible si la restitución y ha sido ordenada por la Administración y si ésta ha de llevarse a cabo por el mismo recaudador⁹⁹

La otra postura guardada al respecto, que defiende una amplia aplicación de la compensación en el terreno tributario, se ilustra con la respuesta que Antonio Berliri da a los argumentos manifestados por Tesoro:

"Por consiguiente, según Tesoro, las razones que se oponen a la admisibilidad de la compensación como causa de extinción de la obligación tributaria serían, sustancialmente estas tres:

"1ª. La necesidad de que el Estado y los restantes entes públicos recauden rápidamente los tributos que les son debidos.

"2ª. La distinta naturaleza del derecho del Estado al impuesto (crédito de naturaleza pública) y del derecho del particular (crédito eminentemente privado).

"3ª. El hecho de que el particular, incluso provisto de un título ejecutivo, no puede proceder contra el Estado, sino que debe seguir el procedimiento administrativo normal.

"Sin embargo es fácil advertir que ninguno de los tres argumentos convence plenamente.

"En efecto, por lo que se refiere al primero es fácil poner de relieve su inconsistencia, ya que la compensación constituye una forma instantánea de extinción de la obligación, equivalente, desde el punto de vista económico, al pago... por tanto, con relación a la compensación legal, que presupone la existencia de dos deudas líquidas y exigibles, la objeción de Tesoro se manifiesta inconsistente... Si se quiere permanecer en un plano real, debería, en todo caso, decirse que la compensación es inadmisibile en cuanto no permite al ente público diferir el pago de sus deudas; pero es evidente que allí donde se considere, por las razones que expondremos a continuación, que la compensación sólo es admisible cuando el ente haya reconocido la existencia de la deuda, en la forma eventualmente querida por la ley, y haya ordenado su pago, la apuntada no es razón jurídicamente válida.

"Todavía es mas patente la inconsistencia de la segunda observación. Aún admitiendo que exista alguna diferencia entre las obligaciones de Derecho público y

⁹⁹ TESORO; Principi di Diritto Tributario; p. 496. Citado en BERLIRI, Antonio; Principios de Derecho Tributario; V. II; Madrid; 1971; p. 472-473

las de Derecho privado –y ya hemos visto anteriormente las dificultades que ofrece semejante admisión –, no acertamos a comprender en base a que criterios se exige la homogeneidad de ambos créditos para que la compensación pueda llevarse a cabo. El artículo 1.243 del Código civil, que, como hemos indicado, tiene carácter general, establece que 'la compensación tiene lugar únicamente entre dos deudas que tengan por objeto una cantidad de dinero o de cosas tangibles de la misma especie y que sean igualmente líquidas y exigibles'. Nada, pues, se dice respecto a la pretendida necesidad de que la naturaleza de los créditos sea homogénea.

"Por otra parte, la debilidad de la tesis de Tesoro se evidencia al considerar las razones que dicho sector alega para justificar la admisibilidad de la compensación entre la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente y el crédito que él mismo ostenta por la restitución de un impuesto indebidamente percibido por el Estado, compensación sobre cuya admisibilidad no cabe ninguna duda, pues viene expresamente prevista y regulada por la ley (...). En efecto, como hemos visto, Tesoro considera que la justificación de semejante derogación al principio general reside en el hecho de que el crédito del particular tiene su origen en la relación tributaria, circunstancia ésta que le atribuiría naturaleza pública. Ahora bien: no acertamos a dar con la diferencia que pueda existir entre el crédito que un particular ostenta contra el Estado por el reembolso de un impuesto indebidamente recaudado y el crédito que ese mismo particular hace valer frente al Estado por cualquier otro título, ni captamos las razones que aconsejan atribuir al primero naturaleza pública y al segundo no.

"Por último, igualmente inconsistente se revela la tercera observación, en cuanto, por una parte, no parece que pueda afirmarse sin más que el particular, provisto del correspondiente título ejecutivo, esté imposibilitado para actuar de cualquier modo contra el Estado, ya que la doctrina más autorizada y la jurisprudencia más reciente proclaman la admisibilidad de la ejecución forzosa incluso con relación al Estado y a los demás entes públicos, siquiera haya de circunscribirse ésta a los bienes patrimoniales disponibles. Pero, además, aún excluyendo tal posibilidad de ejecución coactiva, no se ve cómo pueda derivarse de aquí la inadmisibilidad de la compensación." ¹⁰⁰

El primer argumento de Tesoro para oponerse a la compensación señalando la necesidad del Estado de recaudar los tributos rápidamente y sin obstáculos no es razón suficiente, pues tal como responde Berliri "... la compensación constituye una forma instantánea de extinción de la obligación, equivalente, desde el punto de vista económico, al pago..."; y es precisamente en esa simplificación de pagos donde se haya la mayor ventaja para las partes, ya que si existe un crédito a favor de un

¹⁰⁰ BERLIRI, Antonio; *Principios de Derecho Tributario*; V. II; Ed. de Derecho Financiero; Madrid: 1971; p.474-475

contribuyente que ha sido confirmado por la misma autoridad hacendaria o por un órgano jurisdiccional, y el Erario a su vez debe realizar un cobro por una contribución determinada, líquida, exigible y firme a su cargo, se podrán compensar estas dos deudas con el subsecuente beneficio para ambas partes, puesto que si bien es cierto que, como señala el maestro Gutiérrez y González "... el particular no puede tener temor de que el fisco sea insolvente"¹⁰¹, el contribuyente sí puede dejar de cumplir sus obligaciones fiscales, no obstante las facultades expeditas atribuidas a las autoridades hacendarias para obtener el cobro; además, ejercer estas facultades conlleva un costo tanto de recursos materiales como humanos que se evitan muy fácilmente con la aplicación de la figura de la compensación, lo que vuelve un crédito tributario más redituable.

Las diferencias sustanciales entre los créditos tributarios que el ente público tiene frente al particular y los créditos de orden privado que el particular ostenta frente al ente público, que esgrime Tesoro para impedir la aplicación general de la figura de la compensación son completamente válidas; en tanto que la réplica que hace Berlín al señalar que "... no acertamos a comprender en base a que criterios se exige la homogeneidad de ambos créditos para que la compensación pueda llevarse a cabo..." olvida la naturaleza especial de los créditos fiscales en razón de la finalidad que tienen asignados: la prestación de servicios públicos, por ello es que el bienestar colectivo está en juego, en consecuencia su regulación siempre tenderá a

¹⁰¹ GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto; *Derecho General de las Obligaciones*; Ed. Cajica; México; 1968; p. 845

protegerlos de algún posible incumplimiento, otorgándose un trato preferente a los créditos tributarios.

Al mismo tiempo, al estar de por medio intereses colectivos, el principio de legalidad es fundamental en cualquier actuación referente a las contribuciones, así, existe una Ley de Ingresos que contempla todas las contribuciones que se recaudarán en un año, en qué montos, de qué fuentes se obtendrán, y sólo en los términos aprobados se exigirá el pago de contribuciones, cuya masa irá a las arcas del Estado desde donde se distribuye para cubrir las necesidades del propio Estado; por otro lado está el Presupuesto de Egresos, listado que contempla los gastos aprobados a cada uno de los órganos del Estado, en cada uno de los rubros, encontrándose imposibilitado cualquier órgano a realizar un gasto mas allá de los debidamente establecidos en el cuerpo del Presupuesto referido. Bajo este esquema, no se puede pensar en admitir las compensaciones en las que alguna de las deudas sea resultado de la actividad que realice un órgano del Estado que deba ser cubierta por el presupuesto que le fue asignado, frente a un crédito fiscal a cargo del contribuyente, puesto que de aceptarse la compensación, estaría dejándose de percibir un ingreso que se reparte en beneficio de todos, frente a un crédito a cargo de un solo órgano del Estado, que al no cubrirse representa un beneficio particular para ese órgano, evitándose cubrir una deuda que presupuestalmente tiene asignada una partida.

Ahora bien, la situación de la compensación de créditos derivados del pago de contribuciones es muy diferente, y contra ella no hay argumento válido que pueda oponerse, ya que, como señala Tesoro "... tal origen atribuye también naturaleza pública al derecho de crédito del particular contra la Administración...". Cuando se realiza una compensación en los términos referidos, la deuda que debe cubrir el Estado saldrá de la Hacienda Pública, puesto que ésta recibió un pago al que no tenía derecho ni estaba contemplado dentro de sus ingresos; pero al oponerse un crédito contra el contribuyente que a su vez es deudor, el Estado ya no requerirá desembolsar una cantidad para cubrir otra deuda, ni exigir su cumplimiento, sino que esa misma cantidad que ha sido recibida injustificadamente, de manera automática se considerará como ingresada como pago de contribuciones, evitando mayores trámites para dar cumplimiento a dos obligaciones simultáneamente. En este tenor se pronuncia el maestro Delgadillo Gutiérrez al expresar: "... el crédito fiscal, a favor o en contra del Fisco, se encuentra sujeto al principio de igualdad, por lo que al ser de la misma naturaleza, por lo tanto el adeudo como el crédito son líquidos y exigibles, no puede existir limitación alguna para su compensación. Pensar de manera diferente nos colocaría ante un trámite ocioso e injusto, puesto que nada justificaría que se pagaran y al mismo tiempo que se cobrara la misma cantidad."¹⁰²

¹⁰² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto; Op. Cit.; p. 129 - 130

Por lo que se refiere al último argumento manifestado por Tesoro, en relación con la imposibilidad jurídica de ejecución de un título contra el Estado, manifestando que existe un trámite especial para ello, ha de aceptarse la respuesta que da Berliri cuando señala: "La doctrina más autorizada y la jurisprudencia más reciente proclaman la admisibilidad de la ejecución forzosa incluso con relación al Estado y a los demás entes públicos [...], aún excluyendo tal posibilidad de ejecución coactiva, no se ve cómo pueda derivarse de aquí la inadmisibilidad de la compensación". En el caso concreto de deudas a cargo del Estado derivadas de una obligación tributaria, no obstante el procedimiento especial que habrá de llevarse para exigir la devolución del pago, tras agotar éste, podrá válidamente exigirse el pago a que se tiene derecho; así, lo argumentado por Tesoro, en ningún sentido puede representar una barrera que invalide la compensación, puesto que ésta se hará valer hasta que ambos créditos cubran los requisitos de liquidez, exigibilidad, firmeza y fungibilidad.

Es pertinente aclarar que la compensación que resulta lógica y jurídicamente válida es la proveniente exclusivamente de dos deudas derivadas de obligaciones tributarias, insistiendo en la inaceptabilidad de la idea de compensar un crédito tributario frente a uno civil, tal como lo señala el artículo 2192 fracción VIII del Código Civil Federal al considerar los créditos fiscales como no compensables.

Lo que se concluye después de este análisis es que la compensación de créditos provenientes de obligaciones tributarias deben aceptarse como una forma normal de extinción de créditos tributarios, puesto que comparten la misma

naturaleza y no rompen con el desarrollo normal de la actividad financiera del Estado, lo que sí sucede cuando se pretenden compensar créditos fiscales contra créditos civiles, de donde resulta su inadmisibilidad. Es necesario que las autoridades hacendarias tengan una actitud de apertura frente a esta posibilidad viable, sencilla y económica de extinción de deudas tributarias, permitiendo la compensación de deudas provenientes de la misma contribución, es decir, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos e impuestos, no sólo de deudas provenientes de la misma contribución, sino de las mismas contribuciones, pues el conjunto de éstas tiene la misma naturaleza, variando exclusivamente el objeto gravado, por lo que de admitirse la compensación en estos términos no afecta la percepción de ingresos del Estado, se agilizará el cobro de contribuciones que puedan compensarse y el contribuyente confiará en un sistema que le otorgue plena certeza jurídica frente a un pago realizado de más o por error al Fisco Federal.

APENDICE

Como cada año, el pasado 31 de diciembre del 2000 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la nueva Ley de Ingresos de la Federación para el año 2001, a través de la cual se precisan cada uno de los rubros por los cuales se obtendrán ingresos para el gasto público y su monto. Ante esta situación, y dada su incidencia, se realizan diversas modificaciones a las disposiciones fiscales, agrupadas en el Decreto por el cual se Reforman Diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del 2000. De acuerdo con la Iniciativa de Decreto presentada por el Ejecutivo federal, el objetivo principal de la propuesta es asegurar ingresos públicos suficientes para financiar niveles adecuados de gasto, otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y adecuarse a los cambios en el entorno económico del país, mediante estructuras simplificadas y mecanismos efectivos de combate a la evasión y la elusión fiscales, para lo cual se dividió esta propuesta en tres grupos: medidas de seguridad jurídica y promoción del cumplimiento voluntario, medidas para adecuar las disposiciones fiscales al entorno económico y medidas para combatir la evasión y elusión fiscales.

El Código Fiscal de la Federación fue uno de los ordenamientos que sufrió reformas, y específicamente su artículo 22 fue modificado como parte de las medidas contempladas para adecuar las disposiciones fiscales al entorno económico. Dadas las repercusiones que tienen tales modificaciones en la figura del

pago de lo indebido es que se realizará un análisis tanto de la exposición de motivos como del texto mismo que se aprobó.

Hasta el 31 de diciembre del año 2000, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación estableció la obligación por parte del fisco federal de devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente, cubriendo intereses sobre dichas cantidades actualizadas conforme a una tasa igual a la prevista para los recargos por mora, cuando la devolución de las cantidades pagadas indebidamente no se realizara en los plazos establecidos –cuarenta o cincuenta días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud-, o bien desde el momento en que se efectuara la entrega de la cantidad indebidamente percibida, si el contribuyente interpusiera oportunamente los medios de defensa legales y obtuviera resolución firme favorable total o parcialmente.

En la Iniciativa que fue presentada por el Ejecutivo Federal a la consideración del H. Congreso de la Unión se plantea la modificación de la tasa de intereses que se aplica a las devoluciones de contribuciones, tasa que hasta ese momento coincidía con la de recargos establecida en el Código Fiscal Federal. No obstante, señala la Iniciativa presentada, que al aplicar la misma tasa a la devolución de contribuciones se propicia “todo tipo de planeaciones fiscales con el único objetivo de que el contribuyente se convierta en acreedor del gobierno federal y obtener así una tasa de financiamiento que no se presenta en el mercado”, generándose así “un severo sesgo antieconómico (las empresas prefieren invertir en el fisco que en

activos productivos) provocando un grave daño al fisco federal". Para hacer frente a esta situación se propuso que cuando el fisco federal deba pagar intereses, éstos se calcularán con base en la tasa promedio que en los últimos tres meses haya resultado en las subastas de udibonos a plazo de cinco años, es decir la más baja del mercado.

La Comisión de Hacienda y Crédito Público, tras estudiar y analizar dicha Iniciativa, avaló las razones expuestas, dictaminando que el propósito de la modificación en materia de intereses "es corregir la distorsión que provoca la tasa de intereses que actualmente paga el fisco en las devoluciones que efectúa, incluso en aquellos casos en que la demora en el pago no es atribuible a la autoridad, provocando con ello un grave daño al fisco federal", por lo que coincide con el Ejecutivo Federal en que "resulta indispensable desincentivar las planeaciones fiscales que vienen realizando algunos contribuyentes con el único objetivo de convertirse en acreedores del gobierno federal y obtener así una tasa de financiamiento que no se presenta en el mercado". Pero, a diferencia de la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, para solucionar esta problemática se consideró conveniente modificar el esquema de cálculos de intereses para reducir su periodo de causación.

Como consecuencia de la señalada reforma, ahora el fisco federal pagará intereses sobre devoluciones actualizadas de la siguiente manera:

A) Cuando el contribuyente presente solicitud de devolución del pago de lo indebido y ésta no se efectúe en el plazo de cincuenta días, a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo.

B) Cuando se niega al contribuyente la solicitud de devolución del pago de lo indebido y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, a partir del día que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada.

C) En los casos distintos a los mencionados, en los que una autoridad ordena la devolución del pago de lo indebido mediante una resolución administrativa o jurisdiccional, a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordenó la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución.

Hay muchas precisiones que hacer en torno a esta reforma. Primeramente es insostenible la argumentación que maneja el Ejecutivo Federal, y en consecuencia también los miembros del H. Congreso de la Unión, para justificar la modificación del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al presentar a los contribuyentes como actores de maquinaciones tendientes a la obtención de un lucro indebido mediante la realización de pagos y posterior obtención de las devoluciones de dichas cantidades incrementadas por la actualización y los intereses a cargo del fisco federal. De ser

así, se habría encontrado la solución a los niveles tan bajos de contribuciones y se haría innecesario plantear medidas para evitar la evasión y elusión fiscales.

Además, el supuesto por el cual se realiza conscientemente un pago indebido por el contribuyente, el cual posteriormente deberá ser devuelto por la autoridad, es aquél en el que se lleva a cabo el pago de un crédito ya determinado y liquidado, con la intención exclusiva de evitar que corran en su perjuicio los recargos y las actualizaciones por la falta de pago oportuno en tanto que se inconforma con el mismo.

Aún más trascendental resulta la afectación que se infringe al contribuyente, ya que incluso su legítimo derecho a la devolución ha sido mermado. Como en su momento se expuso, la devolución de lo indebidamente pagado haya su justificación en la equidad, puesto que nadie tiene derecho a enriquecerse a expensas de otro; así como en el principio de legalidad que rige a los actos de las autoridades, por lo que toda entrega injustificada que perciba el Erario que resulte improcedente, consecuentemente tiene obligación de restituir la cantidad percibida debidamente actualizada, así como los intereses que se hayan generado desde el momento de su entrega al fisco.

Además existen dos principios más que justifican la devolución de cantidades pagadas indebidamente: el error, que como vicio del consentimiento invalida el

hecho mismo del pago; y el principio del restablecimiento del *statu quo ante*, lo que implica la restitución de las prestaciones realizadas en virtud de un acto anulado.

Ante este panorama, la reciente modificación al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación viene a trastocar la naturaleza jurídica tanto de la devolución como del pago de lo indebido al impedir que se dé una verdadera restitución (cantidad entregada indebidamente, más actualizaciones, más intereses generados desde el momento de la entrega hasta su devolución), otorgando al fisco federal un margen bastante amplio para la obtención de beneficios económicos a los que no tiene derecho, dando un trato desigual a los contribuyentes respecto de la situación que en caso de incumplimiento en el pago de contribuciones se presenta. Esta crítica es igualmente válida aún prescindiendo de la afectación pecuniaria que para el contribuyente tiene, puesto que, se insiste, no existe una justificación jurídica para la percepción de las cantidades que en concepto de intereses el fisco obtiene, ya que tales intereses tienen un carácter indemnizatorio, equiparable al de los recargos, no sancionador o represivo, pues aunque el Derecho Tributario tenga caracteres singulares, no puede excluirse de la órbita del Derecho, o sea de sus principios fundamentales.

CONCLUSIONES

1. Por virtud de la actividad financiera del Estado, éste puede allegarse de los medios necesarios para alcanzar los fines que tiene asignados.

2. La potestad tributaria es la facultad del Estado para poder percibir de las personas sujetas a su jurisdicción, contribuciones para expensar el gasto público; tiene como elementos esenciales la abstracción, la indelegabilidad, la irrenunciabilidad y la permanencia. Los límites de este poder tributario se encuentran en la misma fuente que le da origen: la Constitución. En México, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos impone las limitaciones de las contribuciones al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa establecidas en ley, ley que concretamente ha de señalar los sujetos, objeto, base, tasa, tarifa y cuota de las contribuciones, así como las obligaciones de los sujetos.

3. Una vez que se ha llevado a cabo la potestad tributaria, se ejerce la competencia tributaria; la que constitucionalmente se distribuye en los tres órdenes de gobierno que componen el sistema federal mexicano, con el fin de tener una equilibrada asignación de los recursos provenientes de las contribuciones.

4. Al actualizarse los supuestos jurídicos previstos en las leyes fiscales por el sujeto pasivo, surge la obligación jurídico tributaria a cargo de éste, la cual sólo se extinguirá a través del cumplimiento de la misma.

5. Si el pago que realiza el sujeto pasivo resulta una entrega hecha por error o bien en cumplimiento de un acto administrativo por el que se determina un crédito tributario, al que posteriormente recae una declaración de nulidad o es revocado, surge la figura del pago de lo indebido; en virtud de ello el contribuyente tendrá derecho a solicitar a la autoridad fiscal la devolución de dichas cantidades.

6. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación exige, como requisito para solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente, otorgar garantía en la forma establecida por la fracción I del artículo 141 del ordenamiento citado, por un periodo de seis meses en un monto equivalente a la devolución solicitada. La garantía exigida al contribuyente por parte de la autoridad fiscal resulta inaplicable en razón de la naturaleza misma de la garantía, al ser ésta un medio para asegurar el cumplimiento de una obligación, en tanto que la devolución es un derecho legítimo del contribuyente a recobrar lo que el fisco no tiene derecho a percibir.

7. La cuantificación que realiza la autoridad fiscal del monto de las devoluciones procedentes, originadas por pagos realizados por error, comprende la cantidad entregada y su actualización desde el mes en que se realizó el pago indebido hasta aquel en que esté a disposición del contribuyente, asimismo deberá pagar intereses

sólo en el caso en que la devolución no se efectúe dentro de los plazos establecidos, por el periodo de mora. La devolución procedente de la interposición de algún medio de defensa cuya resolución es favorable al contribuyente total o parcialmente, comprende el reembolso de las cantidades en los mismos términos referidos que para el caso de devolución solicitada a la propia autoridad por pago hecho por error, con la diferencia de que los intereses se computan desde diferentes momentos: a) a partir del día que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada, o b) a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordenó la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución. La distinción apuntada representa primeramente una desigualdad de trato en razón del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, dado que en ambos supuestos no existe una justificación jurídica para la percepción por parte de la autoridad de dichas cantidades, por lo que la autoridad está obligada a devolver al contribuyente tanto el monto de lo indebidamente pagado, como las actualizaciones y los intereses que se hayan generado desde el momento en que se realizó el pago.

8. La compensación en materia fiscal debe operar contra créditos fiscales aún cuando no deriven de la misma contribución, en virtud de que esto no es contrario a la naturaleza jurídica de la figura en mención, puesto que los requisitos para que ésta opere son: simultaneidad de las deudas, reciprocidad de los sujetos, las obligaciones objeto de la compensación deben ser líquidas, exigibles, firmes y fungibles. Todos estos requisitos se dan ya sea que los créditos fiscales deriven o no

de la misma contribución, por lo tanto debe operar la compensación en dichos casos, lo que evitará un desplazamiento inútil de dinero, además de la agilización en el cobro de contribuciones que puedan compensarse, otorgando en consecuencia mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

9. Como consecuencia de un pago realizado indebidamente y el subsecuente derecho a percibir la devolución de las cantidades correspondientes, al permitirse compensar créditos fiscales contra cualquier contribución que se adeude al Fisco, aún aquellos que no deriven de la misma contribución por las razones ya expuestas en la presente obra, dicha posibilidad de compensación deberá implicar el monto total de la restitución, la cual deberá integrarse por la cantidad entregada indebidamente, su actualización e intereses, los cuales deberán calcularse desde el momento en que se llevó a cabo dicha entrega, dando esto como resultado una simplificación administrativa en la cual se respete un principio de equidad sin contrariar la naturaleza de figura jurídica alguna.

BIBLIOGRAFIA GENERAL

- AGUIRRE SALDÍVAR, Enrique. *Los Retos del Derecho Público en materia de Federalismo*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. México; 1997. 251 pp.
- ARIAS RAMOS, J. y J. A. Arias Bonet. *Derecho Romano*. Tomo II Obligaciones. Decimoquinta edición. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1990.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Undécima edición. Editorial Themis. Colección Textos Universitarios. México, 1982. 349 pp.
- BARROS SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*. Editorial Porrúa. México, 1992.
- BEJARANO SANCHEZ, Manuel. *Obligaciones Civiles*. Tercera edición. Editorial Harla. México, 1991.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. V. II. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1971. 604 pp.
- BORJA SORIANO, Manuel. *Teoría General de las Obligaciones*. Decimocuarta edición. Editorial Porrúa. México; 1995. 732 pp.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Trigésima edición. Editorial Porrúa. México, 1998. 814 pp.

- _____. *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*. Cuarta edición. Editorial Porrúa. México, 1996. 485 pp.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Editorial Harla. México, 1993. 473 pp.
- _____. *Mandatos Constitucionales en materia Tributaria*. Editorial Themis. México; 1987. 210 pp.
- CARRETERO PEREZ, Adolfo. *Derecho Financiero*. Santillana S: A. de Ediciones. Madrid; 1968. 844 pp.
- CASTRO, Juventino V. *Lecciones de Garantías y Amparo*. Segunda edición. Editorial Porrúa. México, 1978. 555 pp.
- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. V. I. Tribunal Fiscal de la Federación. México; 1981. 223 pp.
- _____. *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*. Editorial Porrúa. México; 1977. 330 pp.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Tercera edición. Octava reimpresión. Editorial LIMUSA. México; 1997. 223 pp.
- DE LA CUEVA, Arturo. *Justicia, Derecho y Tributación*. Editorial Porrúa. México, 1985. 283 pp.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Decimoctava edición. Segunda reimpresión. Editorial Porrúa. México, 1999. 1025 pp.
- DIEP DIEP, Daniel. *Exégesis del Código Fiscal de la Federación*. Editorial PAC, S.A. México, 1999.

- DESENTIS EDITORES FISCALES, S. C. *Reforma Fiscal 1999*. Desentis Editores Fiscales. México, 1999. 257 pp.
- FLORES ALARCON, *Pago bajo Protesta. Supresión en el Nuevo Código Fiscal. Consecuencias Jurídicas*. Tesis Profesional. Universidad Nacional Autónoma de México. México; 1985. 106 pp.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Trigésima edición. Editorial Porrúa. México, 1993. 525 pp.
- FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Decimotercera edición. Editorial Porrúa. México; 1969. 506 pp.
- GARCIA SAINZ, Pablo. *Algunos Problemas Relacionados con la Aplicación de las Leyes Fiscales en el Tiempo*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1960.
- GARCIA VIZCAINO, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. T. I. Editorial De Palma. Buenos Aires; 1996.
- GARZA, Servando J. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Cultura T.G., S.A. México; 1949.
- GAUDEMET, Eugène. *Teoría General de las Obligaciones*. Traducción de Pablo Macedo. Segunda edición. Editorial Porrúa. México; 1984.
- GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*. 2 Vols. Cuarta edición. De Palma Editores. Buenos Aires, 1990.
- GORRAS P. Armando. *Derecho Fiscal y Derecho Procesal Fiscal*. Editorial Themis. Colección Textos Universitarios. México, 1989.

GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto. *Derecho de las Obligaciones*. Editorial Porrúa. México, 1968.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Cuatro Tomos. Décima edición. Editorial Porrúa - Universidad Nacional Autónoma de México. 1997.

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario. Parte Sustantiva*. Tercera edición, segunda reimpresión. Ediciones Contables y Administrativas S.A. México, 1993.

JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel. *La Garantía del Interés Fiscal*. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. V. IX. México, 1988.

KRUSE, Henrich W. *Derecho Tributario. Parte General*. Tercera edición. Editorial de Derecho Financiero. Madrid; 1978. 651 pp.

LERDO DE TEJADA, Francisco. *Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado*. Segunda edición. Centro de Investigación Tributaria, Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana. México; 1972.

LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Editorial Alfa. Buenos Aires, 1951.

LOMELI CEREZO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Editorial Porrúa. México, 1979.

LOZANO NORIEGA, Francisco. *Cuarto Curso de Derecho Civil. Contratos*. Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C. Sexta edición. México; 1999.

MARGADANT S. Guillermo F. *Derecho Privado Romano*. Decimonovena edición. Editorial Esfinge. México, 1993. 530 pp.

- MARGAIN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Decimotercera edición. Editorial Porrúa. México, 1997. 333 pp.
- MATAMALA PALACIO, Angel. *El Sistema Tributario Español en relación con el Mercado Común*. BOSH Casa Editorial. Barcelona.
- OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*. Cuarta edición. Editorial Porrúa. México; 1976. 382 pp.
- ORTEGA, Victor Manuel. *Curso de Garantías Individuales*. s.e. s.l. s.f. 179 pp.
- PEREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario*. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid; 1975. 420 pp.
- PLANIOL, Marcel y Georges Ripert. *Tratado Elemental de Derecho Civil*. Traducción de José M. Cajica Jr. Cárdenas Editor y Distribuidor. México; 1983. 626 pp.
- PROVOSTE FERNANDEZ Mario. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile, 1984.
- PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Editorial Porrúa. México; 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez. *Derecho Tributario Mexicano*. Tercera edición. Editorial Trillas. México, 1997. 441 pp.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Segunda edición. Editorial Harla. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México, 1986.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael. *Derecho Civil Mexicano*. T. 5. V. I. Sexta edición. Editorial Porrúa. México; 1992.
- SANCHEZ MEDAL, Ramón. *De los Contratos Civiles*. Decimosexta edición. Editorial Porrúa. México; 1998.

- SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. Quinta edición. Editorial PAC. México, 1991. 132 pp.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. *Devolución de Impuestos Federales*. SHCP. México, 1982. 23 pp.
- SERRA ROJAS, Andrés. *Teoría del Estado*. Editorial Porrúa. México; 1996.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. *La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal*. Serie Debates Pleno. Editorial Themis. México, 1997. 111 pp.
- _____. *Distribución Constitucional de Competencias para Decretar Impuestos*. Serie Debates Pleno. No. 16. México; 1999. 149 pp.
- TENA RAMIREZ, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. Trigésima segunda edición. Editorial Porrúa. México; 1998. 653 pp.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. *Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1998*. Fideicomiso para Promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo. México, 1999. 667 pp.
- _____. *Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación*. Seis Tomos. Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1997.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. *Devolución de Impuestos Federales*. SHCP. México, 1982. 23 pp.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Quinta edición. Primera reimpresión. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1994. 857 pp.