

308409
39



UNIVERSIDAD LATINA S.C.

"MEDIOS DE DEFENSA EN CONTRA DE LA NEGATIVA DEL
FISCO FEDERAL EN MATERIA DE DEVOLUCIONES DE
IMPUESTOS"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JUAN CARLOS MONTIEL MANCILLA

ASESOR:

LIC. FERNANDO ZAPATA MENDOZA

MEXICO, DISTRITO FEDERAL

FEBRERO DEL 2003

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1



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.

IN MEMORIAN

A mi querido viejo, DARIO MONTIEL SERRANO, como un testimonio de mi infinito aprecio y eterno agradecimiento por toda una vida de esfuerzos y sacrificios, brindándome siempre cariño y apoyo cuando más lo necesité, con amor, admiración y respeto;

AGRADECIMIENTOS

Con admiración y respeto a mi madre, MARIA MANCILLA ESPINOSA, porque con el presente trabajo ve culminados sus consejos, esfuerzos y sacrificios, gracias por darme la mejor herencia que se le puede dar a un hijo, mi carrera profesional;

A mis adorados hermanos PANCHITO y KAILITA, con todo mi amor por el apoyo incondicional, esfuerzo, comprensión y aliento que me brindaron para la realización y conclusión del presente trabajo, mismo que no sólo es un logro personal, sino de todos. nunca olviden que los amo;

A mi sobrina DENISSE MARIANA con todo mi amor, deseando que algún día logre lo mismo;

A mis cuñados AIDITA y JOSE LUIS, con todo mi cariño, y por ser parte de mi familia;

A DENNY, quien con su cariño me ha enseñado, que el amor existe. Gracias por tu paciencia infinita y tu apoyo constante. Esperando que esta unión perdure por siempre. Te amo;;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mi tío, **MARCO ANTONIO MONTIEL SERRANO**, pues sin su apoyo hubiera sido más difícil mi desarrollo como hombre y profesionista. Gracias por todo tu cariño y comprensión. Y por ser como un segundo padre;

A mis primos y primas. **JORGE. MARQUITOS, COCHIS, CHENTITO, FREDERIK, LUIS FABIAN, OSCAR EDUARDO, SADAO, JITSUO, ISIS, MONICA, NATALIA, MELISA, WENDY y MITZI**, deseando de todo corazón que mi triunfo como ser humano y profesionista lo sientan como el suyo propio;

Con cariño y admiración al Licenciado **FERNANDO ZAPATA MENDOZA**, pues sin él esto no sería realidad, reiterándole mi agradecimiento por apoyar esta investigación en todo momento: por ser un ejemplo a seguir;

A los licenciados **MARCELA HIDALGO JIMENEZ y MAURICIO GUERRERO SANCHEZ**, mi sincero y eterno agradecimiento por su valioso tiempo, confianza, profesionalismo, consejos y opiniones, muy acertadas, sin las cuales la realización de mi tesis no hubiera sido posible;

Así como a mis profesores quienes me brindaron sus conocimientos y motivaron mi gusto por la profesión;

A todos mis amigos, a quienes no tengo que nombrar pues saben muy bien quienes son, todos forma parte importante en mi vida y en mi corazón;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, principalmente a la Primera Ponencia de la Primera Sala Regional Metropolitana, al Magistrado ENRIQUE RABAGO DE LA HOZ;

A todos los Secretarios de Acuerdos que me brindaron sus conocimientos y su amistad, al personal administrativo por su apoyo y cariño, especialmente a MARIA ELENA RUBIO, SILVIA MENDOZA, MARIA ELENA RUIZ, MARIA RIVERA, LAURA VENANCIO, PEDRO ZACAULA, MIRIAM Y FLOR.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I. LOS TRIBUTOS	
1. Concepto de tributos.	4
2. Marco jurídico de las contribuciones.	5
3. Ingresos públicos y clasificación de las contribuciones.	6
4. Elementos que integran las contribuciones.	9
CAPITULO II. EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA	
1. Concepto.	17
2. Casos en los que se presenta un pago de lo indebido	20
3. Análisis del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.	22
4. Inconstitucionalidad del octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.	31
CAPITULO III. ANALISIS ECONOMICO DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE	
1. Efectos económicos a favor del contribuyente.	41
2. La negativa de devolución de cantidades pagadas indebidamente como instrumento de política fiscal de la autoridad.	45
CAPITULO IV. PRINCIPALES ARGUMENTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA NEGAR LA DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE POR CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES	
1. La solicitud de devolución mediante la presentación de la declaración anual.	50
2. La incorporación de sociedades al régimen de consolidación fiscal.	53
3. La compensación de excedente de créditos fiscales a cargo.	57
4. La incorrecta actualización de saldos a favor.	58
5. El insuficiente pago de intereses cuando se obtiene una resolución jurisdiccional firme favorable a los intereses del contribuyente.	59
6. La devolución parcial de las cantidades solicitadas por los particulares.	60

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO V. MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LA NEGATIVA DE DEVOLUCIONES DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE

1. <i>El recurso de revocación.</i>	62
2. <i>El juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.</i>	64
3. <i>Procedencia de la solicitud de devolución de impuestos sobre la renta dentro del formato de declaración anual.</i>	68
4. <i>La incorporación de sociedades al régimen de conciliación fiscal.</i>	77
5. <i>La compensación de oficio</i>	80
6. <i>La incorrecta actualización de los saldos a favor.</i>	81
7. <i>El insuficiente pago de intereses cuando el contribuyente obtiene una resolución jurisdiccional firme que le favorece</i>	85
8. <i>La devolución parcial de las cantidades solicitadas por los contribuyentes.</i>	87
CONCLUSIONES.	92
BIBLIOGRAFIA.	95

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCION

En la actualidad, es más frecuente dentro del mundo de los negocios, de las grandes empresas y personas físicas que conforman a todos aquellos contribuyentes que enteran al fisco federal, las aportaciones necesarias para sufragar los gastos públicos, encontrar que al momento de cumplir con su obligación constitucional de enterar los tributos a su cargo lo hagan en exceso, originándose con eso un pago de lo indebido o dentro de nuestro derecho tributario mal llamado saldo a favor.

La mencionada figura del saldo a favor, surge dada la complejidad de la aplicación de las leyes fiscales especiales para el pago de contribuciones, por lo que es muy frecuente observar que al final de algún ejercicio fiscal, los contribuyentes se encuentran con la situación de que pagaron más de lo que realmente debían.

Dentro de este tema, es por todos conocido que la ley fiscal prevé la posibilidad de que en los casos en que los contribuyentes obtienen saldos a favor al momento de pagar sus tributos, pueden solicitar la devolución de los mismos juntos con los accesorios legales previstos en la misma ley.

Sin embargo, no obstante que muchos contribuyentes ejercen su derecho de solicitar la devolución de las cantidades que indebidamente enteraron al fisco federal, lo cierto es que con un afán meramente recaudatorio y de forma por demás ilegal, la Hacienda Pública recurrentemente recibe desfavorablemente las solicitudes de devolución que le son presentadas por los particulares, situación que, como se verá en el presente trabajo, se ha convertido en un instrumento de política fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al permitirle financiarse a través de recursos fiscales que legalmente no tendría derecho a percibir.

En este aspecto, es de gran importancia precisar los alcances que debe tener el concepto del pago de lo indebido y analizar el tratamiento que debe darse a las cantidades a favor del contribuyente derivadas de dicho concepto.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De igual forma, es relevante hacer un pequeño análisis del concepto de Política Fiscal y sus posibles alcances, a efecto de demostrar que la negativa de devolución de cantidades pagadas indebidamente es un instrumento de la misma, al otorgar al fisco federal la posibilidad de financiarse con recursos fiscales colocando dichos recursos en instrumentos de deuda pública tanto nacional como internacional.

Por otra parte, en virtud de que el fisco federal constantemente resuelve de forma negativa las solicitudes de devolución que le son formuladas por los particulares, se estima conveniente hacer un breve análisis de los ilegales e infundados argumentos que utilizan las autoridades fiscales en las resoluciones en comento, a efecto de estar posteriormente en posibilidades de desvirtuarlos cuando se detecten vicios de legalidad y/o inconstitucionalidad.

Asimismo, es conveniente que los contribuyentes conozcan los medios de defensa que el Código Fiscal de la Federación pone a su alcance en contra de las resoluciones de las autoridades fiscales, en virtud que en la práctica hemos observado que uno de los factores que fomenta la ilegal práctica de la negativa de devolución de cantidades pagadas indebidamente, es precisamente que los particulares no conocen que existen diversas formas de defenderse en contra de los arbitrarios actos del fisco federal y, por tanto, en la gran mayoría de los casos los consenten.

En el presente trabajo se pretende dar un panorama general de los medios de defensa previstos en el ordenamiento tributario federal, en contra de las resoluciones administrativas que niegan la devolución de cantidades pagadas indebidamente, o bien, que autoriza el reintegro de cantidades parciales e insuficientes de manera por demás ilegal.

Por último, el objetivo principal de este trabajo, consiste en proponer distintos argumentos que desvirtúan las ilegales resoluciones del Servicio de Administración Tributaria que indebidamente niegan el reintegro de cantidades legalmente procedentes, en virtud de que se estima que la única forma de desincentivar el comportamiento y política de las autoridades fiscales, es precisamente mediante el uso de una defensa legal correcta y completa lo anterior, dada la importancia que representa tanto en términos políticos como económicos el proyecto de reforma fiscal integral del actual gobierno, hacer un análisis de los artículos que pretenden regular las devoluciones de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

impuestos, debido a que considero importante esclarecer diversos puntos sobre la nueva mecánica sobre el pago de las devoluciones que pretende realizar el gobierno federal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO I. LOS TRIBUTOS

1. CONCEPTO DE TRIBUTO

La facultad de exigir a los particulares a que contribuyan para los gastos públicos, es conocida como potestad tributaria, la cual emana de la Constitución y se ejerce cuando en leyes específicas, establecen contribuciones, vinculando individualmente a los sujetos activos y pasivos en una relación jurídico tributaria.

Arriola Vizcaino dice que el tributo, contribución e ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.¹

Los tratadistas de la materia exponen diversas definiciones de tributo, de los cuales se mencionan las siguientes:

Blumstein... "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial exige de sujetos económicos sometidos a la misma."

Giuliani Forrouge define al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de poder de imperio y que da lugar a las relaciones de justicia"

Por nuestra parte podemos decir que los tributos o contribuciones son las prestaciones económicas que dentro de la relación jurídica tributaria, deben cubrir los gobernados, los que se encuentran en el hecho generador del crédito fiscal, para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos.

2. MARCO JURIDICO DE LAS CONTRIBUCIONES

En este sentido, el poder del Estado como órgano jurídico político de la sociedad deberá estar regulado en la Constitución, donde emana la potestad que los órganos ejercen bajo los lineamientos que en ella se establecen. De ahí que nuestra Constitución Política en sus Artículos 39, 40 y 41 señala que la soberanía del Estado es la voluntad del pueblo, por cuya manifestación se estructuró el Estado Mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de ese poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y jurisdiccional.

En nuestro sistema tributario mexicano la potestad tributaria se define en el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de la Carta Magna misma que establece: el Congreso tiene facultad: Fracción VII "para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" y XXIX-A "para imponer contribuciones sobre el comercio exterior, aprovechamientos y explotación de recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación entre otras...", atributo que es ejercido por los órganos a quienes se les destina expresamente esa potestad.

Una consecuencia del sistema de gobierno federal es que tanto el Gobierno Federal como los gobiernos de los Estados tienen poderes tributarios. En relación con ese problema, una Constitución puede hacer una distribución de tales poderes o en principio, la Constitución puede establecer una concurrencia de poderes tributarios sobre todas o algunas de las materias gravables.

Por lo que se refiere a la obtención de ingresos, el fundamento principal del poder tributario de los estados, se encuentra contenido en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, al señalar como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este sentido, el poder ejecutivo, como administrador le concierne el determinar cuando se producen en la realidad los hechos que generan la obligación de pagar las contribuciones, así

como el determinar el importe de los pagos o comprobar si las prestaciones que han realizado, se encuentran ajustadas a la ley; es decir, la ejecución de esa actividad, se limitará a las facultades que la ley otorgue a los órganos del Estado a través de las cuales se establecerá esa recaudación, es entonces cuando estamos ante la presencia de la competencia tributaria.

La competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esa materia, que se deriva del poder del Estado la cual se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

3. INGRESOS PUBLICOS Y CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Para poder cumplir con sus fines, el Estado requiere de recursos económicos, los cuales obtiene entre otros, con la adjudicación de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de tal suerte que se necesita establecer el tributo para distinguirlos de los demás ingresos del Estado

Consecuentemente, los ingresos pueden ser en dinero, o en especie, bienes que percibe el Estado, a través de los diversos medios con que cuenta como son: el crédito público interno o externo, los tributos, la venta de sus activos.

Ahora bien, el carácter público de estos ingresos, debe entenderse como una consecuencia de la naturaleza del sueto que los obtiene.

Los ingresos del Estado se encuentran reconocidos por la Ley de Ingresos de la Federación, que es emitida anualmente por el Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto por los Artículos 73, fracción VII y 74, Fracción IV de la Constitución Política.

La Ley de Ingresos de la Federación en el ejercicio del dos mil uno estableció que percibirá por concepto de ingresos los siguientes:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- I. *Impuestos.*
- II. *Aportaciones de Seguridad Social.*
- III. *Contribuciones de mejoras.*
- IV. *Derechos*
- V. *Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas a ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.*
- VI. *Accesorios.*
- VII. *Productos.*
- VIII. *Aprovechamientos.*
- IX. *Ingresos derivados de financiamientos.*
- X. *Otros Ingresos.*

Clasificación de las Contribuciones

Las contribuciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2 son las siguientes:

Impuestos

Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Aportaciones de Seguridad Social

Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Contribuciones de Mejoras

Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Derechos

Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Respecto de los accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos el Código Fiscal establece que son: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto.

Gastón Jéze define al impuesto como: "Aquelia prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas".

De esta definición se desprenden algunos elementos de carácter esencial y que combinados tipifican la figura jurídica del impuesto. El primer elemento esencial del impuesto es su carácter obligatorio, distinto a otro tipo de ingresos públicos, la obligación del pago se origina siempre en una ley, es esta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares.

El contribuyente puede realizar el pago de sus impuestos de manera espontánea, pero en caso de omisión de pago, será el Estado quien previa determinación en cantidad líquida del adeudo exija su pago.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Otro aspecto de los impuestos es que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimiento, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato

En consecuencia, podemos decir que cuando el Estado crea un impuesto, el contribuyente deberá cubrirlo para así contribuir al gasto público, en el momento en que se sitúe en el supuesto normativo, es decir, cuando se realice el hecho generador.

En los Estados constitucionales, las garantías del contribuyente ocupan un lugar primordial, el estado de derecho exige la creación de garantías constitucionales y jurídicas del gobernado, donde se precise el marco de competencia de las autoridades fiscales y las defensas de los contribuyentes

La eficiencia del Derecho depende de la exacta observancia y aplicación que de él haga el Estado y de que éste ajuste su actividad a lo ordenado por la ley y el derecho

Al igual que Francisco de la Garza, la ley, unida a la realización de un hecho generador previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse, se le denomina obligación legal u obligatio ex lege, por ello la obligación fiscal transformada en crédito impositivo tiene su fundamento en la obligación civil.

4. ELEMENTOS QUE INTEGRAN LAS CONTRIBUCIONES

El Derecho no debe ser incumplido por los particulares, ni por las propias autoridades, el Estado tiene la obligación de controlar su eficaz cumplimiento, no basta con que una ley sea obligatoria, es necesario además que el Estado exija su cumplimiento. Las leyes tributarias, son obligatorias para los gobernados y para el propio Estado.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, Decima octava edición, México, 1999
Página 803

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Los elementos de la relación Jurídico Tributaria son los siguientes:

a) El sujeto activo del impuesto

Es el Estado a cualquier nivel, Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios, ya que toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del fisco, que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

b) El sujeto pasivo del impuesto

Es aquella persona física o moral, nacional o extranjera a quien la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal, y que se obliga al concretizar el supuesto o hipótesis normativa. El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el creador de esa relación.

Cabe aclarar que el sujeto pasivo debe ser una persona física o moral, en los términos del derecho común, como lo señala el Artículo Primero del Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, afirmamos que son sujetos del impuesto de las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

El otro tipo de sujeto pasivo es el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.

En este segundo caso la figura de responsable en materia tributaria, que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible, la actividad de recaudación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En materia fiscal la figura de responsable no tiene su origen en el ilícito, sino en la relación jurídica o de hecho señalado en la ley.

Independientemente de lo anterior, en esta materia la ley no hace diferenciaciones de los tipos de responsabilidad solidaria y en forma taxativa los regula. por lo que al realizarse estos supuestos quedan como deudores solidarios del crédito fiscal.

Conforme a las consideraciones mencionadas, y con base en lo dispuesto en el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, podemos derivar los siguientes tipos de responsabilidades:

1.- Responsabilidad solidaria por retención o recaudación. En el caso de aquellas personas que por disposición legal tiene la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, como sera el caso de los patronos al pagar el sueldo, o cuando cobran ciertos servicios, deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente, como sucede con los notarios públicos. En estos casos la responsabilidad sera hasta por el monto de las contribuciones

2. Responsabilidad solidaria por representación. En esta situación se encuentran algunas personas que por una función específica de representación, por ejemplo cuando se trata de representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier otro caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, se les impondrá la responsabilidad de carácter solidaria, hasta por el monto de las prestaciones.

3 - Responsabilidad objetiva - Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, de esta forma el nuevo adquirente tendra la obligación de pagar el adeudo

4 - Responsabilidad voluntaria. Este caso, como su nombre lo indica, se refiere a aquellas situaciones en que la persona por manifestación expresa de su voluntad asume la responsabilidad del pago del adeudo, o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En conclusión, la solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.

Capacidad

La capacidad es el atributo de las personas que las hace sujetos de derecho, por lo que se considera como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones, lo que nos permite diferenciar la capacidad de goce y la de ejercicio. El análisis de la capacidad adquiere relevancia en materia tributaria cuando se trata de la capacidad de ejercicio, toda vez que la de goce, es una aptitud de la persona por el solo hecho de existir.

La capacidad de ejercicio consiste en la aptitud del sujeto para ejercer derechos y contraer obligaciones, pero en materia tributaria esto se transforma ya que para que nazcan obligaciones tributarias la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que se trata de obligaciones ex lege, que surgen por disposición de la ley cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en la hipoteca.

el Domicilio

Es otro de los elementos y éste depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley; y para el cumplimiento de las obligaciones.

De acuerdo con el Derecho Común el derecho Civil en su Artículo 29 el domicilio es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse de lo que se discute la existencia de dos elementos: uno objetivo que consiste en el hecho material de residencia y el otro subjetivo, que se deriva del propósito de establecerse precisamente en un lugar determinado.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Considerando que la norma jurídica posee un ámbito espacial de validez, que es la porción de territorio en donde puede aplicarse, es de vital importancia determinar qué personas quedan incluidas dentro de ese ámbito para precisar su sujeción a la norma, así como también las autoridades que tendrán competencia en esas relaciones, y en dónde deberán cumplir con sus obligaciones los sujetos pasivos.

De lo que se deduce que es importantísimo delimitar el domicilio de las personas, sobre todo si se toma en cuenta, que como ya se explicó, por configuración político-administrativa, existen tres competencias tributarias diferentes: la federal, estatal y municipal. Así las cosas, por el domicilio de las personas podemos identificar cuáles sujetos quedan comprendidos dentro de cada competencia para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

La legislación fiscal contempla la regulación del domicilio en el Código Fiscal de la Federación; el cual, en su Artículo 10, establece la diferencia entre el de las personas físicas y el de las morales, pero siempre haciendo referencia al lugar en que realizan los hechos de contenido económico, que son materia de los gravámenes.

Se considera domicilio fiscal de las personas físicas el local donde se encuentra el principal asiento de sus negocios o de sus actividades, ya sea que se trate de sujetos que realicen actividades empresariales o prestación de servicios. Es decir, la ley parte del elemento objetivo y presume el subjetivo, derivado del hecho de que su voluntad se externa al haberse establecido en ese lugar; pero si el contribuyente manifiesta un domicilio que conforme a estas disposiciones no le corresponde, las autoridades podrán practicar en el domicilio que debió ser declarado, independientemente de la aplicación de las sanciones que procedan.

Respecto de las personas morales se establece que también como base del elemento objetivo, ya que reconoce como domicilio el local en donde se encuentra la administración principal del negocio de las personas morales residentes en el país, o el local en donde se encuentra el establecimiento de las personas morales residentes en el extranjero. Es el caso de que estas últimas posean varios establecimientos, será su domicilio el local donde se encuentra la administración principal del negocio en el país, o en su defecto, el local que ellos designe.

Un elemento de gran importancia que se considera parte del domicilio en materia fiscal, por generar sujeción de la persona, es el relativo al establecimiento permanente, ya que no obstante que una persona no tenga domicilio o residencia en el país, puede quedar sujeta a nuestras leyes por tener aquí un lugar de negocios en el que desarrolle, total o parcialmente, actividades empresariales.³

Es más en el propio artículo 2 de la ley del Impuesto Sobre la Renta se establece que cuando un residente en el extranjero actúe a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contrato a su nombre, tendientes a la realización de actividades empresariales de este en el país, se considera que tiene establecimiento permanente, y por tanto quedará sujeto al pago de contribuciones, las cuales serán cubiertas por retención que deberá hacer su representante.

d) El objeto del impuesto es sobre lo que reside el gravamen

El objeto del impuesto puede ser por ejemplo un consumo, la transferencia de un bien, o la percepción de un ingreso

e) La base

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida, o el valor de un bien aduado.

En otras palabras, la base es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.

f) La tarifa o tasa

Gramaticalmente y de acuerdo al diccionario enciclopédico Océano uno, es una tabla de precios o impuestos.

MARCELO MANAUTOU. Ensayo Introducción al Estudio del Derecho Tributario, 15ª edición, Ed. Porrúa, México, 2010, Pág. 137

En el derecho tributario las tarifas son utilizadas para determinar el monto de la contribución a pagar, tomando en cuenta el importe de los ingresos o actividades que gravan.

La tasa puede ser fija o progresiva, para determinar las cantidades de la contribución.

g) Forma y tiempo de pago

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su exigencia, de lo cual suponemos que tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis normativa. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, serán el cumplimiento del mandato y por lo tanto la extinción de la obligación formal.

El pago es la forma común por excelencia de extinguir la obligación tributaria principal. El Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a la causación y forma de pago de las contribuciones y sus accesorios, señala que se hará en moneda nacional como regla general, pero si el pago se hace en el extranjero, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate.

También ofrece el siguiente orden de aplicación.

- 1 Gastos de Ejecución
- 2 Recargos.
- 3 Multas.
- 4 La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Pago Liso y llano de lo debido. Esta situación se presenta cuando paga el contribuyente para el fisco correctamente las cantidades que adeuda en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie

Pago de lo indebido. Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al fisco lo que no se adeuda o una cantidad mayor de la adeudada.

Pago bajo protesta. Sucede cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado impuesto, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero hace constar que se propone intentar los medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trata se declare infundado y marca así el derecho de solicitar la devolución de las cantidades cubiertas en términos del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación o en su defecto, en los términos de la legislación fiscal aplicable.

Pago extemporáneo. Es aquel que realiza el contribuyente, sin objeciones ni inconformidades, pero fuera de los términos establecidos por ley. Además de pagar las contribuciones omitidas está obligado a cubrir los recargos y accesorios en que haya incurrido por mora.

Pago de anticipos. Se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.

h) Las exenciones

Son un privilegio establecido en la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones, respetando la generalidad.

CAPITULO II. EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA

1. CONCEPTO

Debemos iniciar, este capítulo, señalando que existen profundas diferencias en el concepto de pago de lo indebido, en el derecho federal común y en el derecho tributario, debiendo a que la naturaleza de este último supone una relación totalmente distinta entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la que existe entre particulares; de ahí podemos señalar que en el Derecho Fiscal, el pago de una determinada contribución se realiza en cumplimiento a una ley, en cuya formación y contenido no interviene el particular, siendo que en el derecho civil, el pago se efectúa para liberarse de una obligación derivada de un pacto o convenio celebrado entre y conforme a la libre voluntad de los particulares.

En el Derecho Federal Común, se entiende como pago de lo indebido a la "entrega indebida, por error fortuito, o provocado por un tercero, ignorándolo el que se beneficia con el error, de una cosa cierta" ⁴

Cabe señalar que en el Derecho Federal Común, la figura del pago de lo indebido, se estudia como un apéndice del enriquecimiento ilegítimo, porque este es el género y la entrega indebida pagada o en especie, toda vez que ésta se refiere de manera exclusiva a prestaciones de cosas ciertas, en donde no hay causa, en tanto que aquél se refiere en general, a prestaciones de dar, hacer o no hacer.

Por lo anterior, en el Derecho Federal Común, diversos autores entienden como entrega a la prestación que se hace de un cuerpo cierto, y no una prestación de hacer ni una abstención, sino solo la transferencia de un cuerpo cierto.

Cabe resaltar que diversos autores han criticado la denominación que en Derecho Civil se ha dado a la figura del pago de lo indebido, dado que señala que por pago debe entenderse en

4. CERRILLO GONZÁLEZ, Manuel. "Tema General de las Obligaciones". 15ª ed.
Porrua México, 1997. p. 307.

sentido técnico jurídico, "...al cumplimiento efectivo de una obligación, ya que no puede pagarse sino precisamente aquello que se debe, y no es posible pagar lo que no se adeuda".⁵

De la definición antes señalada de pago de lo indebido, podemos desprender diversos elementos que conforman esta figura en el Derecho Civil Mexicano, a saber: la entrega de una cosa cierta, que la cosa no se deba, se realice dicha entrega por error fortuito o por error provocado por un tercero.

Es importante señalar que para que se de el error fortuito, es necesario entender que el que hace la entrega indebida, debe estar bajo "la falsa creencia de que debe la prestación, y también es indispensable que el que recibe la prestación se encuentre en el mismo estado psicológico, pues de no ser así, podemos considerar que el error fue inducido por quien recibe el pago".⁶

Ahora bien, debido a la naturaleza del derecho tributario, el pago de contribuciones, se efectúa en cumplimiento a las leyes fiscales especiales que las regula, por lo que si bien es cierto, que en términos generales entendemos que el contribuyente realice un pago de lo indebido en materia tributaria, cuando por error entera una determinada cantidad a la hacienda pública que no estaba obligado a pagar, también lo es que el elemento del "error", el cual es indispensable en el Derecho Federal Común para que se presente la figura del pago de lo indebido, no siempre se encuentra presente en la materia fiscal.

En efecto, solamente encontraremos en materia fiscal la figura del error cuando el contribuyente entera al Fisco Federal un impuesto del que no es causante, o bien cuando al momento de determinar una contribución a su cargo, por error, calcula una cantidad mayor a la que realmente está obligado a pagar, ya sea, por un error al momento de calcular la base o porque aplicó una tasa mayor a la que debía, etc.

Para ejemplificar lo anterior, con la finalidad de que el lector tenga una idea más clara de lo expuesto, tenemos la Ley del Impuesto al Activo vigente que en su artículo 9 establece que los

⁵ GUTIERREZ GONZÁLEZ Juan, Derecho de las Obligaciones 17^{ta} Ed., Porrúa México, 1997, p. 463

⁶ Ibidem

contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al Impuesto Sobre la Renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del capítulo VI del Título IV de la Ley de la Materia.

Asimismo, en los términos de lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 9 de la citada Ley del Impuesto al Activo cuando en el ejercicio que se trate el Impuesto Sobre la Renta por acreditar exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad, siendo que la mencionada devolución no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos

En los términos antes señalados, supongamos que tenemos una empresa contribuyente que en los ejercicios fiscales de 1989 a 1991, causó y pagó el impuesto al activo, y en su declaración anual de Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 1995, obtuvo un impuesto que excedió el monto del impuesto al activo de ese mismo ejercicio, haciendo con ello el derecho a obtener del fisco federal la devolución del impuesto al activo pagado actualizado en los términos del artículo 9 de la Ley de la Materia.

Al actualizarse el derecho de la empresa a que se le devuelva el impuesto al activo pagado en los ejercicios de 1989 a 1991, conforme a lo dispuesto por la ley aplicable, nace, en contrapartida, la obligación de la autoridad fiscal de regresarle tales importes, precisamente porque en el momento en que se presentó la declaración anual del ejercicio de 1995, en la que se declaró un impuesto sobre la renta en exceso al impuesto al activo causado en el mismo año, aquellos pagos se convirtieron en cantidades no debidas, o lo que es lo mismo, en pagos indebidos, procediendo su devolución conforme a las leyes fiscales.

Precisamente, porque los pagos de impuesto al Activo, realizados por la empresa del ejemplo referido, en los ejercicios fiscales de 1989 a 1991, son indebidos, esto es, que a partir de un determinado momento ya no se debían, la autoridad fiscal está legalmente constreñida y vinculada para regresarle cuando se así se le solicite con la debida oportunidad, insisto, por tratarse de importes respecto de los cuales ya no tiene derecho alguno para conservar

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El carácter de indebidos de los pagos que nos ocupan no deriva de una situación de error de hecho o de derecho, en virtud del cual el contribuyente realizó el pago de algo a lo que no estaba obligado o que estándolo fue más de lo correcto, sino que el caso concreto, no obstante que en su oportunidad se enteraron correctamente, deviene de la propia ley que otorga la naturaleza de importes que ya no le corresponden y que no se deben a la autoridad fiscal.

En este orden de ideas, podemos concluir que necesariamente los saldos a favor obtenidos por los particulares devienen en un pago de lo indebido, que si la autoridad fiscal conserva se está enriqueciendo de manera ilegítima al percibir cantidades a las que no tiene derecho y que, como se demostrará más adelante, muchas veces no son devueltas.

2. CASOS EN LOS QUE SE PRESENTA UN PAGO DE LO INDEBIDO

Como ha quedado precisado, cada vez que se obtiene un saldo a favor del impuesto cualquiera que sea, se actualiza la figura del pago de lo indebido, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación, da un tratamiento diferente a la devolución de las cantidades provenientes del llamado saldo a favor y a la devolución de las cantidades que derivan de un mal diferenciado por pago de lo indebido.

Como veremos, el pago de lo indebido puede presentarse en situaciones diversas que no necesariamente tienen que ver con la obtención de saldos a favor de las diferentes contribuciones por la manera de su pago establecida en la ley fiscal que las regula.

En ese sentido, es procedente hacer mención a los casos que generalmente son aceptados tanto por la ley como por diversos autores de derecho fiscal como pago de lo indebido, aunque, a mi criterio, resulta inconstitucional dar un tratamiento distinto a la devolución de cantidades derivadas de saldos a favor y a las devoluciones de cantidades derivadas de pago de lo indebido, toda vez que los fundamentos de inconstitucional debemos localizarlos en la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema, que contiene los principios de proporcionalidad y equidad. En efecto, a nuestro juicio la

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

doble tributación vulnera las dos máximas esenciales del régimen fiscal mexicano, por los motivos que se pasaran a demostrar más adelante.

Dionisio J. Kaye, en su obra "Derecho Procesal Fiscal", señala que los casos en que generalmente se acepta que se presenta un pago de lo indebido en materia tributaria, son:⁷

a) Cuando no existe el crédito fiscal. - Este caso se presenta cuando la persona no tiene legalmente el carácter de deudor al no existir un crédito fiscal a su cargo, ya sea tratándose de impuestos cuando ingresos, actividades o condición particular no generan la obligación tributaria prevista en las leyes fiscales o en materia de derechos, cuando no existe contraprestación correspondiente al Estado por una prestación recibida y en tal concepto faltó la causa jurídica que justifique el pago o, en otras palabras, la persona que lo realizó no es contribuyente.

b) Cuando existe el crédito fiscal y su monto es inferior al cubierto por el contribuyente. - Este caso es el más frecuente y se presenta en ocasiones diversas como pueden ser cuando el contribuyente al determinar el impuesto a su cargo, calcula una base gravable mayor o aplica una tasa excesiva, o bien, simplemente al momento de hacer el pago del impuesto lo hace en una cantidad mayor a la que debía.

c) En materia de adiciones, también puede presentarse la figura del pago de lo indebido cuando en el cobro de los recargos, la demora no es imputable al particular, o la autoridad exagera en el cálculo de los mismos. En materia de multas puede presentarse un pago indebido cuando se cubren a pesar que las facultades de la autoridad para imponerlas no hubieran caducado en los términos de lo dispuesto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, cuando la sanción hubiere sido declarada nula por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o si fue condonada por la autoridad fiscal correspondiente.

Así las cosas, podemos concluir que existen diferentes maneras de efectuar al Fisco Federal el pago de lo indebido, sin embargo, se insiste, que la ley fiscal al momento de tratar la forma en que

⁷ I.A.F.E. Dionisio J. Kaye, "Derecho Procesal Fiscal", Ed. Temis, México, 2001, Pág. 168.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

deben pagarse las devoluciones debe otorgar el mismo tratamiento a esos pagos que se señalaron con anterioridad y a los pagos indebidos provenientes de la obtención de un saldo a favor que deriva del procedimiento establecido en la ley fiscal para la extinción de una determinada contribución.

3. ANALISIS DEL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

En el presente apartado se analizará el contenido del artículo 22 de Código Fiscal de la Federación, que regula el derecho de los particulares a obtener de las autoridades fiscales, la devolución de las cantidades que han sido enteradas indebidamente, es decir, de las cantidades que la hacienda pública no tiene derecho a conservar, así como la obligación de las autoridades de pagar a los contribuyentes dichas cantidades.

Ai estudiar el precepto legal en comento, apreciaremos la forma en que debe efectuarse la devolución, los plazos en que debe hacerse y el procedimiento a seguir para solicitarla.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, dispone:

Devolución del pago indebido

ARTÍCULO 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante cuotización, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presenta la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Devolución de pago indebido por acto de autoridad. Diferencias por error aritmético

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

Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.

Plazo de devolución. Verificación de la procedencia

Cuando se solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días contados en los términos de este párrafo. Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que estos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. No se considerará que las autoridades fiscales incidan el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Plazo para garantizar la devolución

Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite 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, que garantice por un periodo de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente y deberá señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Determinación del promedio actualizado de las devoluciones

El promedio actualizado de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses se determinará conforme a lo siguiente, el monto de cada una de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses sin incluir la actualización y demás accesorios que la autoridad hubiera efectuado, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se recibió la devolución y hasta el último mes del periodo de doce meses por el que se efectúa el cálculo, en términos del artículo 17-A de este Código. El promedio se obtendrá sumando cada una de las devoluciones obtenidas actualizadas y dividiendo el resultado entre el número de devoluciones obtenidas en dicho periodo.

Aviso cuando la devolución resulte improcedente

Una vez otorgada la garantía, se procederá a poner a disposición del contribuyente la devolución solicitada y, en su caso, los intereses. En caso de que la devolución resulte improcedente, y una vez que se hubiere notificado al contribuyente la resolución respectiva, las autoridades fiscales darán el aviso a que se refiere la fracción II del artículo 141-A de este Código. El importe transferido a la Tesorería de la Federación, se tomará a cuenta del adeudo que proceda de conformidad con el párrafo décimo del presente artículo; el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto sin que se presente dicho aviso, el contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos.

Actualización de la devolución. Fecha en que la devolución está a disposición del contribuyente. Pago de intereses

(RE) El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código desde el mes en que se realizó el pago de lo imponible o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se entenderá 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 notifiquen a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se deba efectuar el depósito. Cuando el contribuyente presente devolución del pago de lo imponible, y esta no se efectúe en los plazos indicados en el tercer párrafo de este artículo, o se niega y posteriormente se conceda por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagaran intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, o de que hubiera surtido efecto la notificación de la resolución por la que se niega la devolución solicitada, según se trate, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Devoluciones derivadas de medios de defensa. Compensaciones

(RE) En los casos distintos a los previstos en el párrafo anterior, en los que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán 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, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Trátanse de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

Limite de los intereses

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

Recargos por devolución improcedente

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere el tercer párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

Devolución. Prescripción

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Devolución mediante certificados

La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Intereses por compensación de oficio

Lo dispuesto en el octavo párrafo de este artículo, también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23.

De la lectura del citado precepto legal se desprende que la devolución de contribuciones podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a su nombre los que podrán servir para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración. La devolución también podrá efectuarse mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente cuando se proporcione a las autoridades fiscales el número de la misma en la solicitud de devolución (formato oficial) o en la declaración en la que se obtuvo el saldo a favor y se opte por la devolución.

Debemos precisar que son excepcionales los casos en que las autoridades fiscales proceden de oficio a la devolución de impuestos, la regla general es que cuando se tenga el derecho a la devolución, el contribuyente procede a petición de parte, es decir quien es el que solicita al Servicio de Administración Tributaria el reintegro de las cantidades correspondientes, que fueron pagadas indebidamente.

Ahora bien, cuando se solicite la devolución de cualquier cantidad pagada indebidamente, las autoridades fiscales deberán efectuarla en un plazo de 50 días contados a partir del día siguiente a aquél en que presentó la petición correspondiente, salvo que en ella, el contribuyente haya señalado el número de cuenta bancaria en la que desee que se le deposite el importe correspondiente, en cuyo caso el plazo que tiene la autoridad para efectuar la devolución será de 40 días contados a partir en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal.

Debe señalarse que las autoridades fiscales están facultadas para requerir a los contribuyentes dentro de un plazo de 20 días contados a partir del día siguiente en que se presentó la solicitud de devolución, todos los informes o datos que considere necesarios para verificar la procedencia de la devolución, siempre que estén relacionados con la mencionada solicitud, teniendo el contribuyente un plazo de 20 días posteriores a aquél en que se le notificó el requerimiento para proporcionar a la autoridad dichos informes, apercibido de que de no haberlo, se le tendrá por abstencido de su solicitud. Cuando la autoridad fiscal haya efectuado el requerimiento a que nos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

hemos referido, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento y la fecha en que el contribuyente lo cumpla, no se computaran los plazos anteriormente señalados para efectuar la devolución

Es importante señalar que la solicitud de información mencionada en el párrafo anterior, en ningún momento deberá considerarse como el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los particulares.

Llama la atención el hecho de que las autoridades fiscales se encuentren facultadas para requerir a los particulares que ejercen su derecho de pedir el reintegro de contribuciones pagadas indebidamente, que garanticen por un período de seis meses mediante depósito en efectivo, el importe total de la devolución, cuando los contribuyentes que solicitan la devolución, no hubieren presentado solicitudes durante el ejercicio en curso ni en el anterior y reclamen devoluciones en montos superiores al veinte por ciento del promedio actualizado de reembolso obtenidos en los últimos doce meses

La obligación impuesta por el ordenamiento fiscal, resulta verdaderamente aberrante y absolutamente antijurídica e inconstitucional debido a que, por la naturaleza del derecho a obtener una devolución de cantidades pagadas indebidamente, el solicitante, "solo debe tener la obligación de demostrar la existencia de un pago de lo indebido y a determinar dicho pago en cantidad líquida", razón por la cual la obligación en comento, entorpece el ejercicio del derecho de petición contenido en el artículo 6 constitucional, el cual viola la garantía individual del derecho de proporcionalidad tributaria, toda vez que es inexplicable que el fisco federal pretenda que se tenga que garantizar algo que no propiedad del contribuyente

Esto es, que la acumulación de dos o más tributos, provenientes ya sea del mismo sujeto activo o de dos o más sujetos, o ambas cosas a la vez, sobre el mismo ingreso, utilidad o rendimientos gravables, o bien la acumulación de impuestos sobre el mismo acto de consumo, ocasiona que los causantes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que

MARCELA MARIÁZUQUÍ, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Ed. Porrúa. Segunda edición. México, 2001. Pág. 115

excede sus respectivas capacidades económicas, toda vez que una percepción castigada dos o más veces por razones tributarias, no permite que un ciudadano disfrute de una parte razonable del producto de su trabajo o de su capital. Dicho en otras palabras, la doble tributación como instrumento de política fiscal suele conducir a la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes, así como a procesos inflacionarios que en nada benefician a la economía nacional.

En efecto, es jurídicamente inatendible que un contribuyente tenga la obligación de garantizar el monto de la devolución que solicita, cuando el reintegro de la cantidad en cuestión, constituye un derecho del particular que nace en virtud de haberla enterado de manera indebida al fisco federal.

En este contexto, la obligación de garantizar el monto de la devolución que se solicita es absolutamente inconstitucional en términos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si consideramos que para obtener la devolución de una cantidad indebidamente enterada al fisco federal, debemos garantizar dicho monto, lo cual implica un costo adicional para los particulares al tener que depositar en la cuenta de la autoridad una cantidad igual a la que se pidió, luego entonces, la doble tributación, al incidir repentinamente sobre las percepciones gravables disponibles existentes en territorio nacional, es por definición contraria a una de las características primordiales del Principio de Proporcionalidad, la de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales.

Esta situación implica una grave violación al principio de proporcionalidad tributaria, debido a que en ningún momento atiende la capacidad contributiva de los particulares, ya que en realidad la autoridad prácticamente está obligando a los contribuyentes a efectuar una doble erogación, con la única finalidad de financiarse con ese dinero.

A mayor abundamiento, no existe razón alguna para que el fisco federal obligue a los particulares a garantizar el monto de la devolución, si consideramos que la autoridad tuvo la oportunidad de requerirlos a que exhibieran toda la información que le permita cerciorarse sobre la

existencia del saldo a favor solicitado y sobre la procedencia del reintegro de dicho saldo a favor, razón por la cual es improcedente la garantía en comento.

La obligación antes mencionada, únicamente denota un desmedido e ilegal afán recaudatorio que no tiene fundamento constitucional o legal alguno y que realmente no tiene razón de ser. Toda vez que se crea una notoria situación de desigualdad entre los contribuyentes, en virtud que evidentemente, en estos eventos el Principio Constitucional de Equidad resulta vulnerado al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los contribuyentes frente al mismo tipo de leyes fiscales

Por otra parte, las autoridades fiscales, están obligadas a pagar las devoluciones que procedan actualizadas conforme a lo previsto por el artículo 17-A del ordenamiento tributario federal, 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, esto es, a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o notifique al contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito, así como los intereses generados.

Considero pertinente explicar el procedimiento que debe seguir la autoridad para calcular la actualización de las cantidades que debe devolver, debido a que como se verá más adelante en el presente trabajo, en muy contadas ocasiones el Fisco Federal actualiza correctamente los montos que debe devolver a los particulares.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho

TECIS CON
FALLA DE ORIGEN

periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal no se actualizarán por fracciones de mes.

Ahora bien, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de obtener los Índice Nacional de Precios al Consumidor, señala que serán calculados por el Banco de México y publicados en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente al que corresponda

En este orden de ideas, atento a lo dispuesto por el séptimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, resulta que para que la actualización de las cantidades a devolver esté debidamente calculada, el fisco federal deberá tomar el factor de actualización que reculte mes inmediato anterior a aquel en que se efectúe el depósito en la institución bancaria señalada por el contribuyente, o bien a aquel en que se le notifique la autorización de la devolución respectiva, entre el índice correspondiente al mes inmediato anterior a aquel en que el contribuyente realizó el pago de lo indebido o presentó la declaración en la que refleja el saldo a favor, para posteriormente multiplicarlo por la cantidad que le fue originalmente cobrada

El mismo séptimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala que en los casos en que las autoridades fiscales no efectúen la devolución en los plazos previstos para ello, que ya hemos mencionado, o bien, nieguen la devolución y posteriormente la concedan en cumplimiento a una resolución administrativa o jurisdiccional, deberán pagar intereses al particular al del vencimiento de los plazos señalados para efectuar la devolución, o a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada, conforme a una tasa que será igual a la prevista para el pago de recargos por mora, en los términos de lo dispuesto por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, pagándose los intereses de forma conjunta con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada

No obstante, el octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, de manera por demás inconstitucional como se verá en el siguiente apartado, establece un procedimiento diverso para el pago de intereses cuando se trate de pagos de lo indebido que, como hemos precisado anteriormente es en todo los casos y cuando se trata de saldos a favor:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Efectivamente, el octavo párrafo del artículo 22 del Código Tributario Federal, establece que en los casos que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio que ordene la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 del ordenamiento fiscal, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente.

De igual forma, el octavo párrafo del artículo en comento, señala que la devolución en esos casos, se aplicará primero a intereses y, posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente.

Resulta claro que el periodo por el que el fisco federal debe pagar intereses es mucho mayor cuando el contribuyente obtiene el derecho a la devolución de un pago de lo indebido, por así haberlo reconocido una resolución dictada por un órgano administrativo o jurisdiccional, siendo además que en este mismo caso la devolución deberá aplicarse primero a intereses y posteriormente a principal.

El hecho de que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establezca un tratamiento distinto en cuanto al pago de intereses a las devoluciones provenientes de un saldo a favor y a un pago de lo indebido, no obstante que ambos hayan sido reconocidos por una resolución administrativa o jurisdiccional, viola flagrantemente el principio de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna como se demostrará a continuación.

4. INCONSTITUCIONALIDAD DEL OCTAVO PARRAFO DEL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Toda disposición tributaria que pretenda ser constitucional debe ajustarse a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho precepto establece como obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público, así de la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del artículo antes citado, se desprende básicamente tres garantías individuales a las que todo gobernado tiene derecho en materia impositiva, a saber:

- A Garantía de Equidad.*
- B Garantía de Proporcionalidad; y*
- C Garantía de Legalidad.*

Cualquier disposición tributaria que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contraria a lo dispuesto por la Constitución General de la República, ya que el constituyente de 1917, concedió al legislador facultades para crear normas impositivas tributarias, pero también lo limitó a respetar estas garantías:

La disposición legal en el párrafo octavo cuestionado no cumple con la garantía de equidad tributaria que exige nuestra Carta Magna.

La equidad tributaria consiste en que la Ley debe ser un trato igual a todos aquellos que se encuentren en una misma situación de hecho, es decir, consiste en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley fiscal.

Así lo ha interpretado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los siguientes términos:

"...PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.- La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse pues tienen naturaleza diversa ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que estos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales."

Por su parte, "el principio de equidad tiene el alcance de otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad".¹⁵

De todo lo anterior se advierte que para que una disposición tributaria sea equitativa y, por ende, constitucional, debe otorgar un trato similar a todos aquellos que se encuentren en una misma situación lo que se traduce en la premisa de que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Aplicando las anteriores consideraciones doctrinales y judiciales, al caso en análisis, resulta que la disposición legal en su párrafo octavo, no cumple con la invocada garantía de equidad tributaria, en virtud de que pretende dar un trato desigual a iguales.

Por su importancia, vale la pena efectuar la transcripción del octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que se tilda de inconstitucional.

1. Artículo 22 -

En los casos distintos a los previstos en el párrafo anterior, en los que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagaran intereses que se calcularán 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, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente.

¹⁵ CARRASCO BERRIO, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, ed. Harla, 4ª edición, México 1998, pag. 200.

De la transcripción anterior, se desprende que cuando un contribuyente indebidamente haya efectuado el pago de una contribución (lo que en la doctrina se reconoce como error de hecho y error de derecho, esto es, que se entera el impuesto en cantidad mayor a la debida o de un gravamen que no se debía, respectivamente), interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable dictada por una autoridad administrativa o jurisdiccional, tendrá derecho a obtener del fisco federal los intereses correspondientes, calculados a partir de que presentó 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.

Lo anterior se corrobora de la expresión utilizada por el legislador federal en el sentido de que los intereses se determinaran conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en término del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente.

Adicionalmente, el contribuyente que realice el pago indebido de una contribución, también tendrá derecho a que la devolución que le efectúe la autoridad de esa cantidad como consecuencia de la interposición y resolución de un medio de defensa, a que se aplique primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.

Con apeyo en lo anterior, resulta improcedente considerar que en virtud de que los saldos a favor de cualquier contribuyente en su momento fueron pagos de lo debido que procede su devolución y no por haberlos efectuados por error, respecto de los mismos ni les es aplicable el inciso b) párrafo del artículo 22 de Código Fiscal de la Federación, puesto que ésta porción normativa hace referencia exclusivamente a pagos de lo indebido.

El legislador en el caso que nos ocupa viola en perjuicio de los particulares la garantía de igualdad en materia tributaria, pues otorga un trato discriminatorio y, por ende, desigual a los contribuyentes cuyo derecho a la devolución proviene de la obtención de saldos a favor de cualquier contribución respecto de los contribuyentes que obtienen el derecho a la devolución de impuestos por un mal llamado pago de lo indebido.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para ilustrar cabalmente el trato discriminatorio que otorga el precepto legal en comento, en primer término es preciso establecer que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que detalla el procedimiento para la devolución de contribuciones, parte de una premisa fundamental, consistente en el hecho que si los contribuyentes tienen derecho a la devolución, ello significa que el numerario que tiene en su poder la autoridad fiscal no le corresponde a ésta, sino a los contribuyentes.

Lo anterior quiere decir que siempre que surja el derecho a que se efectúen restituciones a los particulares, ello obedece a que la autoridad fiscal no puede, con justa causa, conservar las cantidades respecto de las que tiene la obligación de su restitución, independientemente del origen de los saldos a favor

Ahora bien, cuando existe un saldo a favor, tanto los contribuyentes que han efectuado un pago de lo indebido como aquellos que han efectuado un pago de lo debido, se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley, pues ambos tienen derecho a su devolución y en ambos casos el fisco se encuentra obligado, por igual, a restituirlo por tratarse de cantidades a las que por cualquier razón legal no tiene derecho, es decir no le corresponden

En otras palabras, tanto los contribuyentes que han efectuado un pago de lo debido como los que lo han hecho indebidamente, cuando adquieren el derecho a que tales pagos les sean devueltos por las autoridades fiscales, se encuentran en idénticas circunstancias

Puede advertirse que en las diversas porciones normativas que integran el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se establecen criterios de distinción en cuanto al origen de los saldos a favor cuya devolución debe efectuar la autoridad. Tales es el caso de los saldos que las autoridades, en términos del octavo párrafo del mencionado precepto, deben devolver como consecuencia de la interposición de los medios de defensa establecidos a favor de los particulares, cuando ello reunda en una resolución o sentencia firme favorable.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En el caso apuntado en el párrafo anterior, la inequidad del precepto legal que nos ocupa se hace más patente si consideramos que tanto los contribuyentes que efectuaron un pago de lo indebido como aquellos que efectuaron un pago de lo debido, debieron acudir a los órganos jurisdiccionales o administrativos competentes para lograr que se reconociera el derecho a la devolución de los saldos correspondientes

Sin embargo, a pesar de encontrarse en idénticas circunstancias, solamente los que efectuaron un pago de lo indebido podrán recibir el pago de los intereses como lo señala el mencionado precepto en su octavo párrafo, en tanto que los que efectuaron un pago de lo debido, a pesar que también tienen derecho a la devolución por así señalarlo alguna ley (la Ley del Impuesto al Activo como es el caso del ejemplo mencionado en el primer apartado de este capítulo) no cuentan con ese mismo beneficio, no con el referente a que la devolución que les haga el fisco federal se aplique, primero, a intereses antes que al principal'

En este orden de ideas, se estima que el precepto legal en comento es inconstitucional por inequitativo, en virtud de que otorga un trato diferente a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la Ley.

Efectivamente, tanto los que efectuaron un pago de lo debido como los que lo hicieron debidamente, tienen derecho a la devolución de sus saldos a favor. Igualmente, en ambos casos debe existir resolución o sentencia favorables que sean consecuencia de la interposición de los medios de defensa que establecen las leyes.

Cabe hacer notar que la circunstancia de que unos contribuyentes hayan efectuado el pago de lo debido y otros lo hayan hecho indebidamente no constituyen una razón que justifique el establecimiento de tratamientos diversos por lo que toca a su devolución cuando ésta sea procedente.

Lo anterior es así, pues tanto los que efectuaron un pago de lo indebido como los que lo hicieron debidamente y cuya devolución proceda conforme a una ley, se encuentran en la misma

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

circunstancia de hecho, consistente en que dichos pagos constituyen saldos a su favor que el fisco debe devolver.

Adicionalmente, para efectos de lo dispuesto por el octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en ambos casos fue necesario acudir a las instancias administrativas y/o jurisdiccionales competentes con el propósito de que se reconociera el derecho a obtener la devolución.

Finalmente, en ambos casos los saldos a favor constituyen cantidades que sin justa causa tiene el fisco federal, que deben reintegrarse al patrimonio de los particulares.

En este orden de ideas, no es justificable constitucionalmente que solamente los contribuyentes que tengan saldos a favor, cuando estos deriven exclusivamente de un pago de lo indebido, gocen de beneficios adicionales de los que se priva a los contribuyentes, como la empresa objeto del ejemplo citado en este capítulo que también tienen saldos a su favor, pero que por disposición de la Ley del Impuesto al Activo procede su devolución.

Como se mencionó anteriormente, en estricto sentido, todas las cantidades que debe devolver las autoridades fiscales, constituyen un saldo a favor por tratarse de un pago de lo indebido al no deberse por las razones que sean y respecto de las cuales la autoridad no tiene derecho alguno para conservar, pues de no ser así no existiría el derecho a su devolución.

En efecto, el derecho mismo para solicitar la devolución radica en el hecho de que las cantidades respectivas constituyen saldos que no corresponden al patrimonio del fisco, sino al de los contribuyentes, independientemente si estos tuvieron como origen un pago de lo debido o de lo indebido.

Al respecto, es oportuno señalar que en el caso de la empresa que pusimos como ejemplo en este capítulo, los saldos a favor que obtuvo por concepto del impuesto al activo pagado en los ejercicios fiscales de 1989 a 1991 derivan del procedimiento de causalación del impuesto, que permite solicitar su devolución una vez que el contribuyente genera en un ejercicio un impuesto sobre la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

renta superior al impuesto al activo del ejercicio, pero es el caso que una vez que acontece tal circunstancia, las cantidades pagadas ya no tienen la característica de ser debidas. En cambio, el fisco federal las conserva en su patrimonio desde el momento mismo en que fueron pagadas.

Lo anterior robustece la inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, pues, en primer término, no es posible distinguir entre pagos de lo debido y de lo indebido cuando se trata de su devolución al contribuyente, pues en ambos casos son saldos que legalmente no corresponde al fisco, sino a los particulares y, en segundo lugar, el erario tiene en su poder un saldo desde la fecha en que fue pagado (enterado), independientemente de si ello ocurrió debida o indebidamente.

Claramente se advierte que en el artículo 22, octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el legislador quiso imponer un tipo de sanción a las autoridades en caso de que los particulares se vean en la necesidad de acudir a las instancias administrativas y/o jurisdiccionales para lograr la devolución de sus saldos a favor, por lo que se estima justificado que el cálculo de los intereses se realice desde el momento de la interposición del primer medio de defensa que dio origen a la emisión de la resolución que ordena la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de efectuar la misma sólo sea procedente en caso de que el pago sea indebido.

Tanto los contribuyentes que efectúan un pago de lo indebido como aquellos que lo hacen obligadamente, ven igualmente afectado su interés jurídico cuando en uno y otro caso la autoridad fiscal ilegalmente procede de tal forma que sea necesario acudir a las instancias administrativas y jurisdiccionales para estar en posibilidades de exigir y obtener la devolución a la que tienen derecho.

Sin embargo, el pago de intereses desde la fecha en la que se interpuso el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordena la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución solamente es procedente, en su caso, respecto de aquellos contribuyentes que hayan efectuado un pago de lo "indebido" es decir, sólo aquellos que hayan incurrido en error de hecho o de derecho, cuando la verdad de las cosas es que también los contribuyentes que han efectuado un pago de lo debido se ven en la necesidad de acudir a los órganos administrativos o jurisdiccionales para lograr el reconocimiento del derecho que les cabe para obtener la devolución de los saldos a su favor cuando, como en el caso, así proceda.

Por lo anterior, estimo que no existe justificación constitucional para que a los contribuyentes que efectuaron en su momento pagos de lo debido, se les impida obtener los intereses desde las fechas en que efectuaron los enteros de sus tributos por el simple hecho de haber efectuado un pago de lo debido, pues independientemente de lo cuestionable que puede ser emplear tal concepto en materia de devoluciones, la verdad de las cosas es que se encuentran en igualdad de circunstancias que aquellos contribuyentes que efectuaron un pago de lo indebido, habida cuenta que en ambos casos el fisco tiene en su patrimonio cantidades que no le corresponden, sino a los particulares, desde la fecha misma en que fueron pagadas y, también en los dos casos, fue necesario acudir a un procedimiento administrativo y/o jurisdiccional para obtener su restitución.

La inequidad del precepto que se analiza, también se origina debido a que, si bien el legislador reconoce el derecho a percibir intereses cuando exista un medio de defensa que reduce en una resolución o sentencia favorables al particular, injustificadamente decaerte la posibilidad de que dichos intereses se generen cuando el saldo a favor derive de un pago de lo debido, pero que su devolución proceda conforme a las leyes.

Tantos los pagos debidos sujetos a devolución como los indebidos son cualitativamente iguales puesto que ambos son saldo a favor que el particular puede exigir tras un procedimiento administrativo o jurisdiccional.

Por ello, se estima que el precepto que se tilda de inconstitucional otorga un trato discriminatorio al excluir del pago de intereses a los contribuyentes que, tras un procedimiento jurisdiccional, obtengan el derecho a exigir la devolución de sus saldos a favor originados por una transacción legal, pues de haber efectuado un pago por error estos si generarían intereses desde el momento de su entero, aun cuando, se insiste, ambos saldos a favor tienen la misma naturaleza y por esto de ambos ha sido necesaria la interposición de medios de defensa.

Lo anterior también es aplicable al derecho que el legislador otorgo a quienes efectúen un pago de lo indebido para que las cantidades que se le entreguen como consecuencia del procedimiento administrativo y/o jurisdiccional instaurado, se apliquen, en primer término, a los

intereses generados, excluyéndose de tal posibilidad a los contribuyentes que solicitaron la devolución de impuestos autorizados por la Ley Impuesto Sobre la Renta, según antes se manifestó lo cual aplica un trato inequitativo que no tiene justificación constitucional alguna.

Es análogamente aplicable al caso, la siguiente jurisprudencia establecida recientemente por el pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"...ACTIVO. EL ARTÍCULO 5º. PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo excluye de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el cuotero del tributo ocasionándose con esto un trato desigual e igual que al permitirse a uno contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores sin que puedan considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que al permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables que incide sobre el objeto del tributo consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades. ""

En este orden de ideas, podemos concluir que lo dispuesto por el artículo 22, octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional por las razones que han quedado precisadas y como se verá posteriormente, es susceptible de impugnarse mediante juicio de amparo contra su primer acto de aplicación

CAPITULO III. ANALISIS ECONOMICO DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE

1. EFECTOS ECONOMICOS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

Actualmente existe una corriente dentro de la ciencia jurídica que tiene como objetivo analizar al derecho en términos económicos, es decir, estudia los costos que tienen las diferentes legislaciones con la finalidad de determinar que tan costosa resulta la regulación efectuada por las distintas ramas del derecho positivo.

Siendo el derecho fiscal la rama más importante del derecho económico, en este capítulo se demostrará que tan costoso puede llegar a ser para la hacienda pública, negar a los particulares la devolución de las cantidades que pagaron indebidamente o pagarlas de manera parcial e incompleta, así como las razones principalmente que tiene para ello.

Como quedo señalado en el capítulo anterior, cuando un contribuyente obtiene el derecho a la devolución de cantidades enteradas indebidamente, el fisco federal está obligado a realizarla debidamente actualizada y con los intereses que en caso correspondan, en los términos de lo dispuesto por los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación, razón por la cual, en los casos en que el Servicio de Administración Tributaria niega una devolución que es plenamente procedente o la efectúa de manera incorrecta y el particular se defiende, puede resultar sumamente costoso para el Erario Federal, debido a que un saldo a favor puede llegar a multiplicarse en su monto de manera importante con el paso del tiempo.

Efectivamente, cuando un contribuyente se defiende contra una resolución de la autoridad fiscal que niega un devolución legalmente procedente o la efectúa de manera incompleta o incorrecta, los efectos económicos a su favor pueden llegar a ser muy importantes, debido a que las cantidades que originalmente se enteraron de manera indebida y se solicita su reintegro se incrementarán enormemente con motivo de la actualización, recargos y aplicaciones en primer término a accesorios y luego al principal como se demostrará a continuación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Tenemos nuevamente el ejemplo que utilizamos en el capítulo anterior en donde tenemos una empresa que obtuvo un saldo a favor por concepto de impuesto al activo pagado en los años de 1989 a 1991 en cantidad de \$11,819,628.00. Al haber obtenido en el ejercicio de 1995 un impuesto sobre la renta que excedió al impuesto al activo del mismo ejercicio, genero así su derecho a la devolución de este último en los términos del artículo 9 de la Ley de la materia, hasta por los 10 ejercicios inmediatos anteriores.

Así las cosas, una vez presentada la declaración anual de impuestos en abril de 1996, el 30 del mismo mes y año, nuestra empresa solicitó a la autoridad competente la devolución del saldo a su favor de impuesto al activo en cantidad de \$11,819,628.00, debidamente actualizado, obteniendo una respuesta negativa de la autoridad cuya nulidad es demandada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, obteniendo una resolución favorable a sus intereses que obliga a la autoridad a devolver el mencionado saldo a favor debidamente actualizado y con los intereses correspondientes.

En cumplimiento a la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resulta evidente que la autoridad debiera devolver a nuestra empresa el saldo a su favor de impuesto al activo por los años de 1989 a 1991, actualizado de conformidad con lo dispuesto por los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación, además de pagarles intereses en los términos de lo dispuesto por el citado artículo 22, párrafo octavo del mismo ordenamiento desde que presentó el primer medio de impugnación contra la resolución que le negó la devolución y hasta que notifique al particular la resolución que autoriza la devolución respectiva.

Ahora bien, suponiendo que la autoridad fiscal cumpliera con la sentencia que nos ocupa el 3 de marzo del 2000, tenemos que atendiendo al procedimiento establecido por los artículos 17-A y 22 octavo párrafo del Código Tributario Federal, el saldo a favor de nuestra empresa de \$11,819,628.00, se convirtió en un saldo a favor de \$97,984,709.26, cantidad que evidentemente resulta en un enorme beneficio económico para el particular, y un perjuicio para la hacienda pública.

Efectivamente, al haberse actualizado el saldo a favor de la empresa en cuestión de conformidad con lo dispuesto por los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación, utilizando para obtener el factor de actualización de los Índice Nacional de Precios al Consumidor de los meses de enero del 2000, por ser el mes inmediato anterior al más reciente del periodo y de los meses de diciembre a noviembre de 1989, 1990 y 1991 por ser los meses inmediatos anteriores a los meses más antiguos del citado periodo a actualizar, así como al haberse pagado los intereses correspondientes desde la fecha en que se autorizó la devolución, de conformidad con lo señalado por el artículo 22 octavo párrafo del mencionado ordenamiento tributario, vigente hasta el 31 de diciembre de 2000, tenemos que el saldo a favor de impuesto al activo obtenido originalmente por nuestra empresa se multiplicó casi 10 veces a lo que era cuando se solicitó en un principio la devolución

Para demostrar lo anterior numericamente hablando, a continuación pueden apreciarse los cálculos que nos llevan a la conclusión de que el contribuyente que se defiende contra una resolución de la autoridad que niegue una devolución jurídicamente procedente, puede obtener un gran beneficio económico si obtiene resolución que le sea favorable a sus intereses

EL EJERCICIO DE 1989

MES	IMPORTE HISTORICO	FECHA DE PRESENTACION	INPC HISTORICO	INPC ENERO 00	FACTOR	IMPORTE ACTUALIZADO	TASA DE RECARGOS	RECARGOS
ENERO	SIN PAGO							
FEBRERO	SIN PAGO							
MARZO	235,296.87	17-Abr-89	46,3296	313,0670	6,907100	1,626,170.63	365.70%	5,943,248.89
ABRIL	78,420.99	17-Abr-89	46,0000	313,0670	6,808300	533,735.37	287.75%	1,909,866.10
MAYO	78,420.99	15-Jun-89	46,6360	313,0670	6,712900	526,492.44	350.10%	1,843,250.05
JUNIO	24,136.78	17-Jul-89	47,2020	313,0670	6,632400	164,421.31	342.46%	546,986.09
JULIO	69,364.42	23-Ago-89	47,6740	313,0670	6,666900	458,012.27	334.49%	1,523,696.55
AGOSTO	69,364.42	18-Sep-89	48,1290	313,0670	6,634700	451,184.74	320.04%	1,471,075.34
SEPTIEMBRE	69,364.42	17-Oct-89	48,5890	313,0670	6,449100	446,921.89	277.67%	1,419,736.78
OCTUBRE	69,364.42	17-Nov-89	49,3070	313,0670	6,246100	440,415.11	271.48%	1,371,800.24
NOVIEMBRE	69,364.42	18-Dic-89	50,0000	313,0670	6,201200	434,211.44	319.75%	1,327,907.24
DICIEMBRE	69,364.42	22-Feb-90	50,4090	313,0670	6,152300	397,621.80	316.67%	1,190,959.82
ENERO 2000	731,895.54	12-Abr-90	56,2990	313,0670	5,512800	4,034,200.81	319.67%	1,306,178.56
TOTAL	1,164,210.70					1,307,700.97		1,307,700.97

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

EJERCICIO DE 1990

MES	IMPORTE HISTORICO	FECHA DE PRESENTACION	INPC HISTORICO	INPC ENERO 90	FACTOR	IMPORTE ACTUALIZADO	TASA DE RECARGOS	RECARGOS
ENERO	69,364.42	12-Feb-90	84.1810	313.0670	5.778100	400,794.56	296.67%	1.188,037.21
FEBRERO	69,364.42	12-Mar-90	85.4080	313.0670	5.682100	391,502.85	293.67%	1.150,959.82
MARZO	116,124.60	11-Abr-90	86.3950	313.0670	5.662100	644,758.63	156.61%	1,874,119.60
ABRIL	116,124.60	12-May-90	87.1430	313.0670	5.469000	675,086.49	287.67%	1,626,950.31
MAYO	116,124.60	11-Jun-90	88.2420	313.0670	5.376200	674,752.59	284.67%	1,776,890.10
JUNIO	116,124.60	11-Jul-90	89.6230	313.0670	5.269400	710,743.73	281.67%	1,725,287.50
JULIO	116,124.60	13-Ago-90	90.6110	313.0670	5.165100	639,798.49	278.67%	1,671,445.23
AGOSTO	116,124.60	29-Oct-90	92.1210	313.0670	5.073300	691,470.72	271.67%	1,595,496.21
SEPTIEMBRE	116,124.60	11-Oct-90	92.1220	313.0670	5.073300	691,470.72	272.67%	1,595,496.21
OCTUBRE	116,124.60	11-Nov-90	93.4210	313.0670	4.909300	673,226.87	266.67%	1,548,818.21
NOVIEMBRE	116,124.60	28-Dic-90	97.1570	313.0670	4.617300	547,231.96	260.67%	1,427,346.06
DICIEMBRE	116,124.60	06-Mar-91	70.1710	313.0670	4.678600	519,621.11	260.67%	1,344,429.67
DESCUENTO	237,181.94	01-Abr-91	71.1720	313.0670	4.825100	1,630,476.35	151.67%	4,189,537.00
TOTAL	1,407,436.78					6,344,067.44		14,897,497.42

EJERCICIO DE 1991

MES	IMPORTE HISTORICO	FECHA DE PRESENTACION	INPC HISTORICO	INPC ENERO 90	FACTOR	IMPORTE ACTUALIZADO	TASA DE RECARGOS	RECARGOS
ENERO	116,124.60	11-Ene-91	71.1710	313.0670	4.467900	519,621.11	260.67%	1,344,429.67
FEBRERO	116,124.60	15-May-91	73.0710	313.0670	4.406200	511,526.87	258.67%	1,327,726.38
MARZO	210,204.73	28-Nov-91	72.8160	313.0670	4.317300	913,912.87	214.67%	1,410,881.06
ABRIL	178,038.29	12-Mar-91	72.8160	313.0670	4.317300	765,814.42	213.67%	1,324,476.05
MAYO	178,038.29	13-Jun-91	73.1780	313.0670	4.272900	762,096.15	211.67%	1,301,891.48
JUNIO	242,877.52	11-Jul-91	73.1250	313.0670	4.273900	1,028,562.12	201.67%	2,573,183.80
JULIO	709,214.50	12-Ago-91	74.4950	313.0670	4.206400	1,549,981.48	187.67%	3,940,239.84
AGOSTO	388,936.17	11-Sep-91	75.1610	313.0670	4.194100	1,427,331.49	248.67%	3,948,658.04
SEPTIEMBRE								
OCTUBRE								
NOVIEMBRE	358,541.48	11-Dic-91	76.7130	313.0670	3.624100	1,410,870.11	218.67%	3,370,956.62
DICIEMBRE								
TOTAL	1,447,074.59					11,210,271.26		21,076,686.24

IMPORTE ACTUALIZACION INTERESES

12,828,342.56

10,722,548.02

IMPORTE TOTAL DE LOS PAGOS DE INTERESES

21,799,234.26

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Del cuadro anterior, podemos apreciar como los montos originales de un determinado saldo a favor, pueden convertirse en cantidades infinitamente mayores a las solicitadas en un principio.

No obstante que como quedó anteriormente mencionado, la negativa injustificada de la autoridad para devolver de manera correcta y completa las cantidades indebidamente pagadas por los contribuyentes pueden representar un gran perjuicio económico para la hacienda pública, lamentablemente el hecho de que existan pocos contribuyentes que conocen los medios de defensa en contra de las resoluciones de las autoridades fiscales y los beneficios que pueden obtener en caso de una resolución favorable, facilita que la autoridad fiscal se allegue de fondos que legalmente no le corresponden y se financie con dichos fondos de manera ilegal.

2. LA NEGATIVA DE DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE COMO INSTRUMENTO DE POLITICA FISCAL DE LA AUTORIDAD

Considero pertinente comenzar señalando que la Política Fiscal "consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por ingreso fiscal, las características generales del impuesto en función de los datos económicos y psicológicos".¹²

Sin embargo, diversos tratadistas norteamericanos e ingleses asignan también a esta disciplina lo que corresponde a política presupuestaria al expresar:

"Los cambios de los impuestos y los gastos que persiguen objetivos de corto plazo como la ocupación plena y la estabilidad de precios, reciben la denominación de Política Fiscal. La teoría de la Política Fiscal se deriva del esquema general del análisis de ingreso nacional. Asimismo, la Política Fiscal es el término usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de

¹² Margarit Manautou, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, ed. Universitaria Potosina, México, 1986 p. 9

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mantener la ocupación plena y los precios estables, en otras palabras, con el propósito de estabilización."¹³

El término Política Fiscal comprende el uso deliberado de impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de deuda pública para influir sobre la actividad económica en la forma deseada, siendo el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público al endeudamiento interno y externo del estado, y las operaciones y la situación financiera de las entidades y de los organismos autónomos.

Por lo anterior, no debe hablarse de Política Fiscal cuando un gasto se va a financiar con recursos provenientes del crédito o por anticipos de Tesorería, sino solamente cuando se va cubrir con recursos fiscales, principalmente provenientes del impuesto.

Andrés Serra Rojas manifiesta: "No se hace Política Fiscal sólo cuando debe establecerse un impuesto que produzca ingresos tendientes a satisfacer el gasto general del estado, pues ello sería restringir extraordinariamente el concepto de Política Fiscal"."¹⁴

Cabe señalar que el objetivo de la Política Fiscal debe ser eminentemente recaudatorio y secundariamente debe facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido, desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo de capitales que sangran al país.

Para nuestro estudio, nos enfocaremos al principal objetivo de la Política Fiscal que es la recaudación o captación de los recursos económicos necesarios para la satisfacción del gasto público. Que este se cubra en la mayor medida posible con recursos fiscales es el ideal, pues no podemos negar que cuando las necesidades superan a los ingresos debe recurrirse al crédito sea interno o externo. Por lo tanto, la filosofía de la Política Fiscal sostiene que una sana política económica es cuando el gasto público descansa en los recursos fiscales y en pequeña porción en el recurso crédito.

¹³ IRIARTE, Juan.
¹⁴ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo Tomo II. 1.ª Parte. Decima Edición. México 1981. p. 142.

Siendo que el ideal de la Política Fiscal es obtener los recursos públicos principalmente de la recaudación de impuestos, resulta lógico pensar que la negativa de devolución de las cantidades pagadas indebidamente por concepto de impuestos por parte de las autoridades fiscales hacia los contribuyentes es un instrumento de Política Fiscal, debido a que permite que la recaudación sea mayor aunque provenga de importes que la hacienda pública no tiene derecho a percibir, debido a que, como quedó señalado anteriormente, las cantidades no devueltas son evidentemente recursos fiscales al provenir del pago de un impuesto y puedan llegar a representar un excelente sistema de financiamiento para el fisco federal.

Lo anterior es así, debido a que el hecho de negar a los particulares recurrentemente las devoluciones de impuestos a las que tienen derecho, permita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tener una mayor recaudación, brindándole la posibilidad de invertir los saldos a favor de los particulares, en instrumentos de deuda tanto interna (cetes) como externa, lo cual le traerá rendimientos importantes que le permitan estructurar un sistema de autofinanciamiento proveniente de recursos que en estricto derecho no debería de percibir.

Si partimos de la base que en la mayoría de los casos cuando un contribuyente solicita a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades que pagó indebidamente por concepto de cualquier devolución obtiene como respuesta una negativa ante la cual desconoce la forma de defenderse, podemos concluir que el resultado de la suma de todos esos saldos a favor cuya devolución fue negada arroja una enorme cantidad la cual es susceptible de invertirse en instrumentos de deuda tanto en el país como en el extranjero, cuyos rendimientos permiten un autofinanciamiento del fisco federal.

No es óbice para concluir lo anterior, lo señalado en el primer apartado del presente capítulo en el que demostramos el efecto económico a favor del contribuyente que puede tener la negativa por parte de autoridad de devolver las cantidades pagadas indebidamente por concepto de cualquier contribución, que aparentemente pudiera redundar en un grave perjuicio económico para la autoridad fiscal, debido a que como ha quedado demostrado lejos de perjudicarlo le beneficia en gran medida.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Efectivamente, es necesario tomar en cuenta a los diversos contribuyentes que solicitan la devolución de los pagos que efectuaron indebidamente, solo un pequeño porcentaje de ellos, representado por las grandes empresas, tienen conocimiento de los medios de defensa que pueden interponer en contra de las resoluciones que niegan la devolución de dichas cantidades o bien, que las autorizan pero en montos menores a los que realmente corresponden, lo que significa que aunque las autoridades fiscales en ocasiones se vean obligados a devolver enormes cantidades de dinero en cumplimiento a sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo cierto es que el beneficio que obtienen de no devolver a la mayor parte de los particulares las cantidades que pagaron indebidamente llega a compensar ese aparente perjuicio económico.

En este orden de ideas, debe quedar muy claro que la Política Fiscal utilizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es evidentemente recaudatoria, debido a que como se ha mencionado a lo largo de este apartado, los recursos que invierte en instrumentos de deuda tanto en el país como en el extranjero provienen en una buena parte de las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes cuya devolución es recurrentemente negada por el fisco federal.

Así las cosas, si bien es cierto que la negativa de devolución de contribuciones causa un gran beneficio a los contribuyentes que se defienden y obtienen resoluciones favorables a sus intereses, también lo es que las autoridades fiscales se benefician al poder continuar financiándose con recursos fiscales, no obstante que como se dijo anteriormente, dichos recursos provengan de una fuente lícita como lo son las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias y que el fisco federal no tiene derecho alguno para percibir, asimismo, sin olvidar el gran perjuicio económico que sufre el erario federal, cada vez que tenga que realizar la devolución del pago de lo indebido.

Cabe señalar que el mismo Congreso de la Unión ha fomentado esta clase de actos indebidos por parte de las autoridades fiscales, al minimizar el impacto económico que el fisco federal debe sufrir por conceptos de indemnización al particular al reducir a partir de enero del 2001 el plazo para que las autoridades paguen intereses derivados de la obtención por parte del

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuyente de una resolución jurisdiccional firme favorable a sus intereses, cuando se demandó la nulidad de una resolución que niega la devolución de cantidades pagadas indebidamente.

Efectivamente, antes de las reformas sufridas por el Código Fiscal de la Federación en enero del 2001, el octavo párrafo del artículo 22 del mismo ordenamiento señalaba que cuando el contribuyente interpusiera oportunamente los medios de defensa en contra de una resolución que le negara devolución de una cantidad indebidamente enterada, los intereses que debía pagar la autoridad fiscal se computarían desde la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido y hasta que efectivamente se cubriera la cantidad a que tenía derecho el particular.

Ahora bien, después de la mencionada reforma el plazo para el cómputo de intereses se redujo de la fecha en que el particular realizó el pago de lo indebido a la fecha en que interpuso el primer medio de impugnación en contra del acto de autoridad que le negó el reintegro de las cantidades enteradas indebidamente, situación que evidentemente redundará en un perjuicio económico para los contribuyentes y que además permite al fisco federal conducirse de la indebida forma que hemos venido mencionando.

Por lo anterior, se estima de gran importancia que los contribuyentes conozcan los medios de defensa que la ley prevé en contra de las resoluciones de las autoridades fiscales, así como las distintas situaciones en que pueden hacer valer dichos medios de defensa, debido a que esa es la única manera en la que será posible que la hacienda pública efectúe cambios en la filosofía de la Política Fiscal, para tener una política de ingresos más orientada a la legalidad y el beneficio tanto del contribuyente como del fisco federal y no únicamente una política evidentemente recaudatoria y confiscatoria en perjuicio de los contribuyentes quienes al final son los que con el pago de sus impuestos permiten el financiamiento del estado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO IV. PRINCIPALES ARGUMENTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA NEGAR LA DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE POR CONCEPTOS DE CONTRIBUCIONES

1. LA SOLICITUD DE DEVOLUCION MEDIANTE LA PRESENTACION DE LA DECLARACION ANUAL

Una de las situaciones más comunes que da motivos a la autoridad fiscal para negar las devoluciones, es el hecho de solicitarla mediante la presentación de la declaración anual que prevé dentro de su formato la posibilidad de optar cuando se obtenga saldos a favor, ya sea por la compensación contra otras cantidades que se tengan a cargo por concepto de la misma contribución o por la devolución de dicho saldo a favor, en lugar de presentar ante alguna oficina del Servicio de Administración Tributaria el formato oficial número 32 para devoluciones.

En la práctica, podemos observar que un gran número de contribuyentes personas físicas que obtienen saldos a favor, por ejemplo, de Impuesto Sobre la Renta, optan por solicitar su devolución en la declaración anual de impuestos que se presenta ante las instituciones de crédito autorizadas para ello en la Resolución que establece reglas de carácter general para el pago de Impuestos y Derechos Federales, publicada anualmente en el Diario Oficial de la Federación.

Desafortunadamente en la gran mayoría de los casos, las autoridades fiscales omiten resolver la solicitud de devolución formulada por los particulares dentro del formato de declaración anual, lo cual en términos de lo dispuesto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, deberá entenderse en el sentido de que las autoridades resolvieron fictamente de manera negativa la petición que les fue presentada, siendo que en la mayoría de los casos el contribuyente no sabe como defenderse ante tal situación.

Cuando el fisco federal se ve en la necesidad de defender en juicio sus resoluciones de negativa ficta en lo dispuesto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que se configura el plazo de tres meses, esto es con su silencio, los principales argumentos que utiliza son los siguientes:

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

a). Hemos visto que la resolución de impuestos en nuestro régimen jurídico opera de oficio o mediante petición que formulen los particulares a las autoridades competentes. Ahora bien, cuando un particular realiza su solicitud de devolución mediante la presentación de la declaración anual de impuestos, el fisco federal señala que dicha solicitud no puede ser tomada en cuenta al no haberse presentado ante la autoridad competente, debido a que la misma se presentó ante una institución bancaria.

Según el ilegal criterio de las autoridades fiscales, para que puedan resolverse las solicitudes de devolución formuladas por los particulares, las mismas deben presentarse únicamente mediante el formato oficial número 32, ante la autoridad competente y no mediante la declaración correspondiente al ejercicio de que se trate ante la institución bancaria de su preferencia.¹⁵

Así las cosas, las autoridades fiscales han sido reiterativas al sostener que las solicitudes de devolución presentadas por los particulares ante las instituciones de crédito autorizadas mediante el formato oficial de declaración el cual prevé la posibilidad de pedir la devolución de los saldos a favor obtenidos durante el ejercicio, no constituye una instancia propiamente dicha, razón por la cual no se encuentran obligadas a resolverlas, debido a que señalan que es potestativo de dichas autoridades efectuar las devoluciones de oficio o a petición de parte, siendo que en los casos en que las mencionadas devoluciones son solicitadas en el formato de declaración, el fisco federal debe proceder de oficio.

Aunado a lo anterior, en repetidas ocasiones, el Servicio de Administración Tributaria ha sostenido que no es posible considerar a las instituciones de crédito autorizadas por ella misma en la regulación que establece reglas de carácter general para el pago de impuestos y derechos federales para recibir las declaraciones de impuestos, como autoridades recaudadoras, por lo que en tal situación, el fisco federal no se encuentra en posibilidad de resolver sobre la procedencia de las solicitudes de devolución realizadas en las declaraciones, debido a que las mismas no fueron formuladas ante autoridad competente.¹⁶

¹⁵ Cofin. Oficio No. 396-SA1-III-A-C71-82989, 7 de marzo de 2000, Administración Local Jurídica de Egresos del Sur del Distrito Federal.

b). Por otra parte, cabe señalar que en la mayoría de los casos los contribuyentes presentan sus declaraciones anuales de impuestos que contienen a su vez, la solicitud de devolución de los saldos a favor que obtuvieron en el ejercicio, ante la institución bancaria autorizada donde les es más cómodo, la cual no siempre corresponde a su domicilio fiscal, lo que da motivo a las autoridades para negar la devolución de contribuciones que les corresponde.

Efectivamente, en los casos en que los contribuyentes no presentan sus declaraciones de impuestos que contienen la solicitud de devolución de los saldos a favor en la institución bancaria que corresponde a su domicilio fiscal, las autoridades fiscales recurrentemente niegan la devolución, argumentando, de manera ilegal, que conforme a la resolución que establece reglas de carácter general para el pago de impuestos y derechos federales, publicada anualmente en el Diario Oficial de la Federación, cuando se opte por la devolución, la institución de crédito deberá corresponder invariablemente el domicilio fiscal del contribuyente.¹⁷

Como veremos más adelante el argumento de las autoridades fiscales resulta ilegal, debido a que la propia Resolución Miscelánea Fiscal, contempla el derecho de los particulares a presentar sus declaraciones que contienen las solicitudes de devolución de los saldos a favor que obtuvieron en el ejercicio, en cualquier institución de crédito autorizada que se encuentre dentro del Distrito Federal.

c) Finalmente, otra situación que es prudente recalcar es que un gran número de contribuyentes optan por que las devoluciones de sus saldos a favor, se efectúen mediante cheque nominativo, razón por la cual en sus solicitudes no señalan en número de su cuenta bancaria, lo cual igualmente es tomado por el fisco federal como argumento para negar las solicitudes de devolución correspondiente.

En efecto, otro de los argumentos del Servicio de Administración Tributaria para negar la devolución de contribuciones, se basa en que en la declaración anual en la que se formuló la solicitud respectiva, el contribuyente no señaló el número de su cuenta bancaria, tomando como fundamento la Resolución Miscelánea Fiscal que en una de sus reglas señala que cuando opte por

¹⁷ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Propiedad y otras, María Escobar, Administrativa, tomo I, México 2000.

la devolución, la forma oficial de declaración deberá contener el número de cuenta bancaria, y la sucursal de la institución de crédito, así como la clave correspondiente a esa institución de crédito conforme al catálogo que se contiene en la misma resolución.

Aunque a primera costa, pudiere parecer que el argumento anterior es correcto, como veremos en el siguiente Capítulo las autoridades fiscales no pueden limitar el derecho de los particulares para solicitar la devolución de impuestos optando por que se les efectúe mediante cheque nominativo y no mediante depósito en su cuenta bancaria, fundamentando su actuación únicamente en una resolución administrativa como lo es la Miscelánea Fiscal.

2. LA INCORPORACION DE SOCIEDADES AL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL

Para estar en posibilidad de analizar el argumento que utiliza la autoridad para negar a ciertas sociedades mercantiles la devolución de impuestos, sobre todo del impuesto al activo, basándose en la incorporación de las mismas al régimen de consolidación fiscal resulta procedente mencionar cuando se entienda que una sociedad mercantil se encuentra incorporada al régimen de consolidación fiscal previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

En primer lugar, el régimen de consolidación fiscal opera entre las sociedades mercantiles llamadas sociedades controladoras y sociedades controladas, que en la mayoría de los casos son empresas que pertenecen a un mismo grupo

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 57-A, señala que se consideran sociedades controladoras a las sociedades mercantiles residentes en México que sean propietarias de más del 50% de sus acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora

Asimismo, el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta define a las sociedades controladas como aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad directa o indirectamente, de una sociedad controladora. La tenencia indirecta debe ser por conducto de sociedades controladas por la misma controladora

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cabe señalar, que la ley, al definir a las sociedades controladoras y controladas se refiere a sociedades mercantiles que tienen su propia personalidad jurídica, su patrimonio propio, su respectivo conjunto de derechos y obligaciones y consecuentemente, sus correspondientes ingresos y deducciones, por lo cual cada una de ellas está obligada a calcular su utilidad fiscal o resultado fiscal en forma independiente.

*"el propósito primordial de la consolidación es darle al conjunto de empresas un tratamiento de matriz y sucursales, eliminando el efecto de ciertas operaciones celebradas dentro del grupo en consolidación, en razón de que existen numerosos casos en que no se desea que otros accionistas participen en la totalidad del negocio sino únicamente en alguna de sus divisiones, por lo que es necesario crear una sociedad diferente e independiente".*¹¹

De lo dicho se desprende que la consolidación fiscal constituye una unidad económica con características especiales pues no se conjuntan la totalidad de los efectos económicos y solo se recogen aquellos que representen su proporción en la participación consolidable en el resultado fiscal de la controladora y además, se tiene un tratamiento tributario diferente en cada una de las sociedades controladas de manera independiente y autónoma en el cálculo de la porción correspondiente al interés minoritario ya a la participación que no consolida. Es decir, estamos frente a un régimen fiscal mixto para cada sociedad controlada compuesto por la parte de los efectos fiscales autónomos y los efectos fiscales de la parte que se recoge por la controladora para cuantificar el resultado fiscal consolidado.

Antes de analizar el absurdo argumento que utiliza la autoridad fiscal para negar a las empresas controladas la devolución del impuesto al activo que hayan enterado, no podemos dejar de mencionar que dicho argumento encuentra un fuerte apoyo en la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual establece a favor de las empresas controladoras un derecho que como veremos más adelante va más allá de la ley, de solicitar la devolución del impuesto al activo pagado por sus empresas controladas.

¹¹ La Fuente, "La Consolidación Fiscal", Jorge Sainz Marcon, No. 29, Marzo, 2001, p. 7-21

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, cuando en un ejercicio el Impuesto Sobre la Renta por acreditar exceda al impuesto al activo de ese ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad y sin que la devolución exceda la diferencia entre ambos impuestos.

Asimismo, el artículo descrito en el párrafo anterior, señala que el Impuesto Sobre la Renta por acreditar será el efectivamente pagado y los derechos al acreditamiento y a la devolución son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona.

Ahora bien, supongamos que tenemos una empresa que se encuentra incorporada al régimen de consolidación fiscal en su carácter de sociedad controlada, siendo que su sociedad controladora cuenta con el 99.99% de sus acciones con derecho a voto, por lo que el 0.01% de dichas acciones quedan libres de consolidación.

Así las cosas, en un determinado ejercicio fiscal la empresa causó una cantidad por concepto de Impuesto Sobre la Renta que excedió al impuesto al activo del ejercicio, por lo que en los términos de lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley del impuesto al activo, adquirió el derecho a solicitar la devolución de la totalidad de dicho impuesto que pagó en los 10 ejercicios inmediatos anteriores debidamente actualizados.

Después de presentar su solicitud de devolución debidamente requisitada ante la autoridad competente, la empresa de referencia obtiene una resolución por parte del Servicio de Administración Tributaria en la que le autorizan únicamente la devolución parcial del 0.01% de la cantidad total cuya devolución solicitó por concepto de impuesto al activo.

Es preciso mencionar que casos como este se presentan con gran frecuencia en la práctica, de tal manera que los argumentos utilizados por la autoridad para sustentar su actuación se basan en las siguientes consideraciones:

ESTRATÉGICA
FALLA DE ORIGEN

a) según el criterio de las autoridades fiscales, es precisamente el régimen de consolidación quien determina, en base a la participación de las empresas, la cantidad de entero por materia de contribuciones que cada una debe realizar, siendo por un lado, que las empresas controladoras deben enterar el total de los impuestos determinados por sus controladas en el porcentaje en que las primeras tengan sobre el capital de las segundas, y por otro lado, las controladas deben enterar individualmente el restante de las contribuciones no enteradas por su controladora directamente en las oficinas autorizadas.¹⁹

Por lo anterior, el fisco federal ha resuelto que si la empresa de nuestro ejemplo efectivamente pagó el impuesto en un porcentaje de 0.01% de lo que corresponde como empresa fuera de la consolidación, es en ese porcentaje máximo que procede la devolución.

Según el Servicio de Administración Tributaria, lo anterior no puede ser de otra manera debido a que la sociedad que efectivamente entero el impuesto fue la empresa controladora, quien es en todo caso la que tendría el derecho a participar del acreditamiento y posterior devolución de sus impuestos en el porcentaje en que esta participe mayoritariamente.²⁰

Y además, señalan las autoridades fiscales que de actuar de otra manera se le estarían transfiriendo derechos a una empresa que no le corresponden, ya que tanto controladora como controladas, son entidades jurídicas totalmente distintas, por lo que al no ser transferibles los derechos y tener el carácter de personales, no ha lugar al que la controlada solicite devoluciones en porcentajes mayores a los que minoritariamente le corresponde.

En el capítulo siguiente, analizaremos la legalidad de los dictámenes de las autoridades y daremos un panorama general de la forma en que el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto los casos que se le han presentado sobre este tema.

¹⁹ C. Contr. Oficio 330-SAT-IV-E-C-SAME-2260, 7 de febrero 2001. Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, México.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3. LA COMPENSACION DE OFICIO DE CREDITOS FISCALES A CARGO

Una frecuente y disgustante situación con la que se encuentran los contribuyentes que solicitan al fisco federal la devolución de las cantidades que enteraron indebidamente, es cuando dichas cantidades han sido compensadas de oficio por la autoridad contra otras supuestamente adeudadas.

La compensación de oficio es una figura prevista en el artículo 23, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que faculta a las autoridades a compensar unilateralmente las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir por cualquier concepto, aun en el caso de que la devolución no haya sido solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando estos hayan quedado firmes por cualquier causa

Del análisis que realicemos a diversas resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, podremos observar que los únicos fundamentos y motivos que utilizan para realizar la compensación de oficio descansan en el artículo 23, último párrafo del ordenamiento tributario federal, señalando que se encontraron diversos créditos fiscales a cargo del contribuyente, y por lo tanto se procederá a efectuar la compensación de oficio en contra de los saldos a favor cuya devolución se solicitó, aun tratándose de contribuciones de distinta naturaleza

En efecto, es frecuente observar como contribuyentes que solicitan la devolución de un saldo a favor, por ejemplo, de Impuesto al Valor Agregado, al momento en que se les notifica la resolución expresa recaída a su solicitud, las autoridades autorizan la devolución de manera parcial y por un importe menor al debido señalando que se encontraron diversos créditos fiscales derivados de la omisión del pago del impuesto Sobre la Renta firmes a su cargo, y por tanto, procede a compensar dichas cantidades de oficio en contra del saldo a favor cuya devolución se solicitó.

Como veremos más adelante, en la gran mayoría de los casos la actuación de la autoridad carece de legalidad al no cumplir con diversos requisitos establecidos en la misma Ley, además de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que la conducta del contribuyente no coincide con el supuesto normativo para efectuar la compensación de oficio prevista en el artículo 23, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

4. LA INCORRECTA ACTUALIZACION DE SALDOS A FAVOR

En materia fiscal, cuando un particular solicita la devolución de una cantidad que pagó indebidamente, la autoridad debe proceder a efectuarla debidamente actualizada desde la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido y hasta la fecha en que efectivamente se devuelva dicha cantidad, en los términos de lo dispuesto por los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación

Asimismo, como quedó apuntado en el primer capítulo del presente trabajo, cuando las autoridades no efectúen la devolución solicitada dentro del plazo legal previsto, deberán pagar intereses que se calculan sobre la cantidad actualizada materia de la devolución:

También se ha mencionado que el fisco federal está obligado a pagar intereses cuando el contribuyente obtenga una resolución jurisdiccional que ordene la devolución, desde el momento en que se presentó el primer medio de impugnación en contra de la resolución que la negó y hasta que la cantidad sea puesta a su disposición aplicando las cantidades que hayan sido anteriormente devueltas primero a los accesorios vencidos y no pagados y posteriormente al capital o principal.

En la práctica podemos apreciar como las autoridades fiscales en las resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución formuladas por los contribuyentes, frecuentemente actualizan las cantidades por un periodo menor al debido, ya que dicha actualización se efectúa únicamente hasta la fecha de emisión del oficio que contesta la petición del particular, y no así hasta la fecha en que el reintegro queda a disposición del contribuyente, esto es, hasta que se notifica el acto administrativo que autoriza el reembolso del monto indebidamente pagado.

En estos casos para tratar de defender sus legítimas actuaciones, el Servicio de Administración Tributaria señala que no se puede llegar al criterio rigorista de que se debe aplicar para la actualización de las cantidades cuya devolución se solicita, el Índice Nacional de Precios al

Consumidor correspondiente al mes anterior al que se notificó la resolución que autoriza la devolución, debido a que la fecha de emisión de la misma se da con anterioridad a la publicación de dicho índice, además de que puede darse el caso de que el personal adscrito a la autoridad se presente en el domicilio del contribuyente a notificar el oficio correspondiente el día en que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el multicitado Índice Nacional de Precios al Consumidor.²¹

Por lo anterior, señalan las autoridades fiscales que existen una imposibilidad física para efectuar la actualización de la cantidad cuya devolución se solicitó, hasta la fecha en que efectivamente se puso a disposición del contribuyente, debido a que el día de emisión de dicha resolución es anterior a la fecha de notificación de la misma.²²

A mayor abundamiento, cabe señalar que el hecho de que las autoridades fiscales efectúen una incorrecta actualización de los saldos a favor que van a devolver, origina, por principio, que el pago de los intereses cuando haya que cubrirlos sea insuficiente al ser estos calculados sobre una base incorrecta.

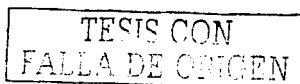
5. EL INSUFICIENTE PAGO DE INTERESES CUANDO SE OBTIENE UNA RESOLUCION JURISDICCIONAL FIRME FAVORABLE A LOS INTERESES DEL CONTRIBUYENTE

El artículo 22, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala el procedimiento que deben seguir las autoridades fiscales para el cálculo de intereses cuando el contribuyente haya obtenido una resolución firme favorable a sus pretensiones, en la cual el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa le ordene efectuar la devolución de una determinada cantidad que la haya sido originalmente negada.

Para tal efecto, el citado artículo 22, octavo párrafo del ordenamiento tributario federal señala que en los casos que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo

²¹ Cofre, Oficio 120-SAT-IV-F-A-879, 25 de enero 2001, Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes.

²² Cofre.



indebido por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán 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, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 del citado ordenamiento, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. La devolución se aplicará primero a intereses y posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente.

Del análisis que efectuemos de diversas resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, con las cuales se pretende dar cumplimiento a las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa nos podemos percatar que en la mayoría de los casos el fisco federal hace caso omiso de lo dispuesto por el precepto legal antes señalado, al efectuar el pago de intereses conforme a lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 22 del ordenamiento tributario federal, esto es, a partir de que venció el plazo de 50 días con el que contaba la autoridad para efectuar el reintegro de las cantidades pagadas indebidamente, nosae un principio ¹¹.

En efecto, en la mayoría de los casos en los que el contribuyente obtiene una resolución jurisdiccional que ordena a las autoridades fiscales efectuar la devolución de una determinada cantidad debidamente actualizada y con los intereses correspondientes, podemos observar que el cálculo de los citados intereses se efectúa a partir del día siguiente a aquel en que venció el plazo de 50 días con el que cuentan las autoridades para efectuar la devolución, sin mencionarse las razones o motivos que tuvo la autoridad para aplicar dicho precepto.

6. LA DEVOLUCION PARCIAL DE LAS CANTIDADES SOLICITADAS POR LOS PARTICULARES.

Es frecuente en la práctica, observar resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, mediante las cuales al resolverse las solicitudes de devolución formuladas por los particulares, se autoriza únicamente una parte de la cantidad total solicitada por los contribuyentes:

¹¹ Cofin. Oficio No. 330-SAT-III-SDA/1-2000-17650, 8 diciembre de 2000, Administración Central de Recaudación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En estos casos, los contribuyentes han solicitado a las autoridades fiscales la devolución del complemento del saldo a favor que pidieron originalmente, obteniendo en la mayoría de los casos una resolución que autoriza la devolución de dicho remanente con una indebida actualización, debido a que se calcula únicamente con base en la diferencia solicitada en fecha posterior.

En efecto, en las resoluciones del Servicio de Administración Tributaria que autorizan la devolución del remanente pendiente de cubrir, en repetidas ocasiones se menciona que la cantidad que se concede se refiere al complemento de actualización que había sido autorizado mediante resolución anterior y, por lo tanto, lo que pretenden los particulares es una doble actualización, la cual es a todas luces improcedente.¹⁴

Las autoridades señalan que si ya habían efectuado el cálculo de la actualización correspondiente a las cantidades pagadas en exceso por los particulares y habían procedido a su devolución es evidente que no se procede que se tome en consideración la solicitud del contribuyente de cubrir un monto adicional respecto del pago del complemento autorizado, en virtud de que acorde con las disposiciones legales sólo procede la actualización de las cantidades pagadas indebidamente y no así la propia actualización, pues ello implicaría que el fisco federal realizara un doble pago por ese mismo concepto.

Por lo tanto, las autoridades fiscales han concluido, que no resulta procedente solicitar el pago actualizado del complemento de una actualización de contribuciones.

Como se tratará en el capítulo siguiente la actuación de la autoridad es ilegal, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación es muy claro al señalar que la actualización se debe calcular sobre el total de las cantidades que hayan sido indebidamente pagadas y no así sobre cantidades parciales que integren al final el total del saldo a favor.

¹⁴ MARRASIN MANAUTOU, Emilio. *Delito Contencioso Administrativo*. Ed. Porrúa. Decima edición. México 2001.

CAPITULO V

CAPITULO V. MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LA NEGATIVA DE DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE

1. EL RECURSO DE REVOCACION

Según el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal se podrá interponer el recurso de revocación.

Dicho recurso deberá presentarse por escrito, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto que se reclama o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo o de su ejecución, debiendo expresarse en el escrito los agravios que considera el particular le ha causado el acto administrativo y ofrecerse las pruebas que sostengan la pretensión o el dicho del recurrente.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 117, fracción I, inciso b) del ordenamiento tributario federal, el recurso de revocación procede, entre otras cosas, contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, debiendo satisfacer los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y señalando además la resolución o el acto que se impugna los agravios que cause la resolución o acto impugnado, las pruebas y hechos controvertidos de que se trate.

Según lo dispuesto en el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación los documentos que se deberán acompañar al escrito en que se interponga el recurso de revocación serán los que acrediten la personalidad del promovente, aquellos donde conste el acto impugnado, así como la constancia de notificación del mismo excepto cuando el que promueve declara bajo protesta de decir

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

verdad que no recibió constancia de notificación alguna y las pruebas que ofrezca, así como el dictamen pericial, en su caso.

Es conveniente señalar que el recurso de revocación será improcedente cuando se haga valer en contra de actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente, que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias, que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto, que sean conexos a otros que hayan sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa recurrente, que sean revocados por la autoridad, que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y que la resolución impugnada haya sido dictada por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitadas a las autoridades mexicanas.

Finalmente, cabe mencionar que el recurso de revocación es optativo, debido a que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, el interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debiendo intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

En mi opinión, la interposición del recurso de revocación no es muy recomendable, sobre todo en el tema que nos ocupa, debido a que en la práctica se ha observado que en la gran mayoría de los casos, las autoridades fiscales confirman las resoluciones que fueron impugnadas a través de este medio de defensa, lo que trae como consecuencia que se alargue el procedimiento, además de hacerse más costoso para el contribuyente.

2. EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Este es el medio de defensa idóneo para impugnar una resolución del Servicio de Administración Tributaria que niega o autoriza de forma parcial la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco federal, debiendo a que el procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es más efectivo y proporciona al contribuyente una mayor seguridad jurídica al ser el órgano que resuelve distinto de la autoridad administrativa con independencia y autonomía para dictar sus resoluciones.²¹

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa determina la competencia de las Salas Regionales de dicho tribunal y establece las materias que podrán ser objeto de juicio ante este organismo, siendo que el artículo 11, fracción II, le otorga competencia para conocer de los juicios que se interpongan en contra de las resoluciones que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

La demanda de nulidad, que es el documento con el que se inicia el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberá presentarse por escrito ante la Sala Regional competente, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada. La demanda también podrá enviarse por correo certificado, y en este acto, se tendrá como fecha de presentación la del día en que se entregue en la oficina de correos.

La demanda de nulidad deberá indicar el nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente, la resolución que se impugna, la autoridad o autoridades demandadas, los hechos que den motivo a la demanda, las pruebas que ofrezca los conceptos de impugnación y lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

²¹ SOCORRO PEPEL, *Curso Derecho Proceso Administrativo Mexicano* (1ª ed. Editorial Porrúa, México, 1998, p. 899)

Asimismo, el demandante deberá adjuntar a su demanda una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes, el documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridades demandada, el documento en que conste el acto impugnado, la constancia de notificación del acto impugnado, y las pruebas documentales que ofrezca.

En los casos en que impugne una resolución negativa ficta, el demandante deberá adjuntar a su demanda una copia en la que obre el sello de recepción, de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.

De igual forma, cuando no se hubiera recibido constancia de notificar o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda señalando la fecha en que dicha notificación se practico.

Es importante comentar que en la demanda de nulidad, los hechos y los agravios deben acreditarse por el contribuyente demandante ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y que tratándose de las pruebas para los hechos y agravios, estas deben, por una parte, relacionarse con los hechos o puntos de derechos controvertidos pero también deben, en principio, ofrecerse y rendirse con el escrito inicial de demanda.

En los términos de lo dispuesto por el artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándola para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento. Si no se produce la contestación en tiempo o esta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

En términos generales, la contestación debe formularse de la misma forma que la demanda, en lo que respecta a aquellas enunciaci0nes que son comunes a los dos escritos, haciendo valer en ella todas las excepciones que la demandada tenga o pretenda se decidan en el juicio. Las enunciaci0nes comunes con el Tribunal ante el cual se promueve el nombre del juicio, los hechos en que el demandado funda su contestaci0n, numerandolos y narrandolos sucintamente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*con claridad y precisión, los fundamentos de derecho, procurando citar los preceptos legales y principios jurídicos en que apoye su contestación."*²⁶

Es muy importante señalar que en la contestación a la demanda las autoridades no podrán cambiar los fundamentos de derecho que utilizaron en la resolución impugnada, sin embargo, en caso de resolución negativa ficta las autoridades deberán expresar en su contestación a la demanda los hechos y el derecho en el que se funda la misma.

Posteriormente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 235 del Código Fiscal de la Federación, el Magistrado Instructor del Juicio, 10 días después de que haya concluido la substanciación del mismo y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de 5 días para formular alegatos por escrito los cuales deberán ser considerados al dictar sentencia.

Finalmente, la sentencia dentro del juicio de nulidad se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los Magistrados integrantes de la Sala, dentro de los 60 días siguientes a aquél en que se cierra la instrucción del juicio.

Para nuestro estudio consistente en el análisis de los medios y los argumentos de defensa que se puedan hacer valer en contra de la negativa de devolución de impuestos, cabe señalar que antes de acudir al juicio de amparo, el Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 239-B una instancia de queja que se puede hacer valer en los casos de incumplimiento de sentencia firme, la cual procederá en contra de la resolución que repite indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia.

La instancia de queja, se interpondrá por escrito ante el Magistrado Instructor o ponente del juicio que se trate, dentro de los 15 días siguientes al día en que surta efectos la notificación del acto o la resolución que la provoca, siendo que en los casos en que la autoridad omita dar cumplimiento total a la sentencia podrá interponerse en cualquier tiempo.

²⁶ CÁRRASCO IRIARTE, Hugo, Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal, Decima Primera Edición, Editorial Themis, México, 2001, Pág. 174.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En el escrito de queja deberán expresarse las razones por las que se considera que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, repetición de la resolución anulada, o bien se expresará la omisión en el cumplimiento de la sentencia que se trate, teniendo el Magistrado Instructor la obligación de pedir un informe a la autoridad a quien se impute el cumplimiento de la sentencia que deberá rendir dentro del plazo de 5 días, en el que, en su caso, se justificará el acto o la omisión que provocó la queja.

Vencido dicho plazo, con informe o sin él, el Magistrado dará cuenta a la Sala o sección que corresponda, la que resolverá dentro de 5 días.

Si la Sala encuentra fundada la queja, resolviendo que hubo repetición de la resolución anulada, o hubo exceso o defecto en cumplimiento de la sentencia, dejara sin efectos la resolución que provocó la queja y condenará al funcionario responsable, 20 días para que dé el cumplimiento debido al fallo, señalando la forma y términos precisados en la sentencia conforme a los cuales debe cumplir.

La resolución señalada en el párrafo anterior se notificará también al superior del funcionario responsable entendiéndose por este al que ordene el acto o lo repita, para que proceda jerárquicamente y la Sala le impondrá una multa de 30 a 90 días de su salario normal, tomando en cuenta el nivel jerárquico, la reincidencia y la importancia del daño causado por el incumplimiento.

Finalmente, cabe resaltar que en contra de las sentencias definitivas dictadas por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que pongan fin al juicio de nulidad, procederá el juicio de amparo directo ante los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa.

El juicio de amparo deberá promoverse dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ante el Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa en turno por conducto de la Sala Regional que haya dictado dicha sentencia, la cual se encargará de remitirle los autos originales del expediente del juicio en cuestión, una vez formada la carpeta de respectiva.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Una vez que el Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa que haya conocido el asunto, dicte sentencia, no procederá recurso alguno en su contra

Analizadas las instancias a las que puede acudir el particular cuando la autoridad le niegue la devolución de cualquier impuesto, o bien incurra en incumplimiento de una sentencia que le ordene efectuar la mencionada devolución, a continuación propondremos algunos argumentos con los que los contribuyentes pueden defenderse en contra de las resoluciones anteriormente mencionadas.

3. PROCEDENCIA DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DENTRO DEL FORMATO DE DECLARACION ANUAL

En el capítulo anterior, analizamos los diversos argumentos que utiliza la autoridad para justificar la negativa de devolución de Impuesto Sobre la Renta, cuando la solicitud se presenta mediante el formato de la declaración anual.

A continuación expondremos las razones de por qué si es procedente solicitar al Fisco Federal la devolución de los saldos a favor que se obtengan por concepto de Impuesto Sobre la Renta en el formato de declaración anual, presentado ante la institución de Crédito autorizada para ello.

En primer lugar, no podemos pasar por alto que en la gran mayoría de los casos en que el Servicio de Administración Tributaria niega la devolución de las cantidades que le son solicitadas mediante la declaración anual, lo hace guardando silencio con respecto de dichas solicitudes, es decir, no resuelve la solicitud formulada por el particular dentro del plazo de 3 meses previsto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, configurándose así una resolución de negativa facta, la cual es susceptible de impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Efectivamente, el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación dispone que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 3 meses:

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución.

Ahora bien, cuando el particular impugne ante el Tribunal una resolución de negativa ficta, el principal argumento que podrá hacer valer en el escrito inicial de demanda deberá orientarse hacia la falta de fundamentación y motivación de la citada resolución, debido a que el contribuyente desconoce los preceptos legales y razones concretas que tuvo la autoridad para resolver su solicitud de manera negativa, lo que hace que dicha resolución sea ilegal desde un principio.

Una vez impugnada la resolución negativa ficta, la autoridad demandada contará con un plazo de 45 días para que en su contestación a la demanda de a conocer al particular los fundamentos y motivos de su resolución, como lo dispone el artículo 316 del ordenamiento tributario federal, teniendo el actor la posibilidad de ampliar su escrito inicial de demanda dentro de los veinte días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que admite la contestación a la demanda, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 210 del mismo ordenamiento.

Dicho lo anterior, toda vez que en el capítulo que antecede hemos analizado los fundamentos y motivos que dan a conocer las autoridades fiscales para negar la devolución del impuesto Sobre la Renta que se les solicita mediante la presentación del formato de declaración anual, procederemos a analizar la forma en que dichos razonamientos pueden ser desvirtuados mediante el escrito de ampliación de demanda.

En primer lugar, cabe señalar que el hecho de que la declaración anual de impuesto Sobre la Renta que contiene la solicitud de devolución, no hubiera sido exhibida directamente ante la autoridad fiscal recaudadora competente (Administración Local de Recaudación respectiva) de ninguna manera implica que las autoridades, por principio deban negar la devolución que se les solicita, omitiendo por completo pronunciarse sobre dicha solicitud, configurando así una resolución negativa ficta como lo prevé el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En efecto, como lo señala expresamente el artículo 31, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autoricen la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por su parte, el artículo 33, fracción I, inciso g) del supracitado Código, textualmente señala lo siguiente:

**"... CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
TITULO III. De las facultades de las autoridades fiscales.
CAPITULO UNICO.**

Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

i. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones

c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se considere de mayor importancia

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuales el documento cuya presentación se exige

e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año..."

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Con el fundamento legal antes transcrito, en el mes de marzo de cada año la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por conducto de su Titular, publica en el Diario Oficial de la Federación la resolución que establece reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el Comercio Exterior "Resolución Miscelánea Fiscal".

En la Regla 2.2.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año 2002, descrita en el párrafo anterior, específicamente en su primer y segundo párrafo, generalmente se da a conocer el siguiente criterio

"Para efectos de los artículos 22 y 23 del Código las personas físicas que determinen saldo a favor en su declaración del ejercicio darán a conocer a las autoridades fiscales, la opción de que solicitan la devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1999, marcando el recuadro respectivo de cualquiera de las siguientes formas oficiales 6 y 8

La opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá variarse una vez que se haya señalado en el formulario correspondiente"

Por otra parte, en la Regla 2.10.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal, específicamente en su inciso a), primer y tercer párrafo, se dieron a conocer los siguientes criterios:

"2.10.12 - Las declaraciones y los avisos respecto del Impuesto Sobre la Renta, del IMPAC, del Impuesto al Valor Agregado del IEF, del IISAN y del ISTRUJ podrán presentarse en los lugares siguientes:

- a) En las instituciones de crédito tanto en sus oficinas centrales como en sus sucursales de conformidad con el anexo 4 de la presente resolución*

Ante estas oficinas se presentarán todo tipo de declaraciones inclusive aquellas que por disposición de la ley deban ser presentadas por un tercero, así como las complementarias del

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ejercicio que termina por liquidación, las del ejercicio de liquidación y las extemporáneas aun cuando su presentación haya sido requerido por la autoridad.

Los contribuyentes que tengan su domicilio en el Distrito Federal presentarán sus declaraciones en cualquier oficina de una institución crédito que se encuentra establecido en el propio Distrito Federal."

Claramente se desprenden las disposiciones administrativas transcritas que la autoridad fiscal competente (Secretario de Hacienda y Crédito Público) dio a conocer que, en tratándose de declaraciones, los contribuyentes pueden presentarlas ante las instituciones bancarias autorizadas para recibirlas.

Lo anterior se traduce en que al haber sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación las reglas 2.2.9 y 2.10.12 de la resolución antes mencionada, se creó a favor de los particulares residentes en el Distrito Federal su derecho a presentar sus declaraciones en cualquier sucursal de las instituciones de crédito a que se refiere el anexo 4 de dicha resolución.

En el mismo mes de marzo se publicó en el Diario Oficial de la Federación el anexo 4 a que me referí anteriormente, mencionando a todas las instituciones de crédito autorizadas para recibir las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

En este orden de ideas, es notorio que el argumento que hacen valer las autoridades fiscales en sus contestaciones de demanda carece del más elemental apoyo lógico y jurídico, pues "la propia autoridad fiscal quien autorizó a las instituciones bancarias para recibir declaraciones.

Las autoridades pretenden desconocer el derecho que asiste a los contribuyentes para presentar declaraciones ante las instituciones que la misma autoridad autorizó, lo cual es contradictorio y violatorio de los artículos 31, 33, 35 y 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, así como lo dispuesto por las reglas 2.2.12 y 2.10.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal

Más aun como se desprende del formato oficial 8 de declaración anual en el que es posible solicitar la devolución de los saldos a favor de impuestos, en el recuadro superior izquierdo existe un espacio destinado literalmente al sello del banco lo cual sólo puede ser interpretado como el contribuyente se encuentra facultado para presentar dicho formato ante institución de crédito autorizada al efecto, sin que ello se traduzca en que los formatos, avisos o declaraciones exhibidos ante dichas instituciones no sean del pleno y cabal conocimiento de las autoridades fiscales.

Sino fuera posible la presentación de todo tipo de declaraciones ante instituciones de crédito, como ilegalmente sostienen las autoridades resultaría absurdo que en el formato oficial 8 de declaración que la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público elabora y autoriza se contemple un espacio específicamente destinado y reservado para "sello del banco", en todo caso debería señalar sello de la Administración competente, lo cual no ocurre en la especie.

De todo lo anterior, solamente es posible concluir que los deficientes argumentos de defensa que hace valer la autoridad carecen de fundamento más aun, son contrario a lo dispuesto por los artículos 31, 33, 35 y 36, fracción III del Código Fiscal de la Federación lo que implica una violación adicional a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional y por tanto que la resolución negativa ficta que se configura plenamente en el presente sea ilegal.

- b) Por lo que hace al argumento de la autoridad, en el sentido de que el formato de declaraciones no constituye el formato oficial para solicitar la devolución a que tiene derecho el contribuyente, ello es falso e infundado, puesto que como se desprende del formato oficial de declaración que se presenta ante cualquier institución bancaria autorizada, claramente se contiene un recuadro en su parte media izquierda del que se advierte lo siguiente:

SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
OPTA POR
COMPENSACION
DEVOLUCION X
BANCO"

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De la anterior transcripción se desprende que la propia autoridad fiscal, quien es la encargada de autorizar y dar a conocer las características y contenidos de los formatos oficiales, estableció que en tratándose de las declaraciones anuales de personas físicas se contuviera un apartado específico en que los contribuyentes optaran por solicitar devolución o compensación de sus saldos a favor de cuya existencia y monto también se señala en este documento, por lo que no existe fundamento legal alguno en que se pueda apoyar el fisco federal para exigir la presentación de formato adicional diverso.

Se insiste, si la declaración anual no fuera el formato oficial para que las personas físicas solicitarán a la autoridad fiscal la devolución del saldo a favor ahí autodeterminado, no existe razón lógica ni jurídica para que se destinara un espacio específico para que el contribuyente opte por la devolución o compensación de las cantidades que les corresponden y otro especial para consignar el monto del saldo a favor.

Por otro lado, es procedente hacer notar que como quedó señalado en el capítulo anterior, la autoridad arguye que no está obligada a devolver los saldos a favor que le son solicitados mediante el formato de declaración anual debido a que dicho formato no constituye solicitud alguna al respecto argumento que resulta por demás inoperante si consideramos, como expusimos anteriormente, que el formato donde se presenta la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta expresamente prevé que se puede solicitar por medio del mismo la devolución del saldo a favor obtenido del impuesto declarado por la cual si existo una petición expresa a la autoridad fiscal y estaba legalmente obligada a contestarla dentro del artículo 57 del Código Fiscal de la Federación.

- c) En otro orden de ideas, cabe señalar que contrario a lo mencionado por las autoridades fiscales en sus contestaciones a las demandas donde se impugna una resolución negativa ficta, no es necesario que el contribuyente señale en el formato de declaración anual donde solicita la devolución de los saldos a favor que obtuvo, el número de su cuenta bancaria para que la devolución se efectúe mediante depósito efectuado en ésta*

No obstante que en la Resolución Miscelánea Fiscal, específicamente en la regla 2.2.12, se señala que cuando se opte por la devolución de los saldos a favor determinados en la declaración del ejercicio, la forma oficial de declaración deberá contener el número de cuenta bancaria del contribuyente, así como de la denominación de la institución de crédito, lo cierto es que si el contribuyente no señala tales datos no existe razón alguna para que las autoridades guarden silencio en cuanto a su solicitud, resolviendo en forma negativa.

Efectivamente, si el contribuyente en su solicitud de devolución contenida en el formato de declaración anual no señala el número de su cuenta bancaria ni el nombre de la institución de crédito correspondiente, es porque desea que la devolución se le efectúe mediante cheque nominativo como lo prevé el primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y no mediante depósito en cuenta como lo prevé el mismo numeral en el párrafo mencionado.

Aceptar el argumento de las autoridades, significaría condicionar el derecho de los contribuyentes establecido en el primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de optar por que la devolución se les efectúe mediante cheque nominativo o mediante depósito en su cuenta bancaria, a una regla establecida por una resolución administrativa que de ninguna manera puede estar por encima de un derecho otorgado en ley; ni mucho menos puede condicionar tal derecho fijando requisitos adicionales a cargo del contribuyente.

Así las cosas, si el contribuyente no señala en el formato de declaración que contiene su solicitud de devolución el número de su cuenta bancaria y el nombre de la institución de crédito correspondiente, las autoridades fiscales deberán entender que dicho contribuyente optó porque la devolución se le efectuara mediante cheque nominativo, en los términos de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, es importante mencionar que si el contribuyente impugna una resolución negativa dictada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el citado Tribunal está obligado a pronunciarse sobre el fondo del negocio, es decir, está obligado a analizar la procedencia de la solicitud de la devolución y de ordenar a las autoridades en caso de que sea procedente que devuelvan al particular las cantidades que solicitó, debidamente actualizadas y con los intereses.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

correspondientes, desde la fecha en que se determinó el saldo a favor y hasta que el pago sea efectivamente cubierto.

En relación con lo anterior, son relevantes los criterios que a continuación se transcriben:

"...RESOLUCION NEGATIVA FICTA. SI SE CONFIGURA, Y SE INTERPONE EL JUICIO FISCAL, EL TRIBUNAL DE LA MATERIA DEBE EXAMINAR Y DECIDIR EL FONDO DEL NEGOCIO. Cuando se entabla demanda de nulidad contra una negativa ficta, el Tribunal Fiscal de la Federación no debe limitarse a anular aquella negativa para el efecto de que la autoridad demandada pronuncie una resolución expresa, sino que está obligado a decidir la controversia, tomando en consideración las argumentaciones aducidas en la instancia a la que no se dio respuesta; los fundamentos que esgrima la autoridad en su contestación (los cuales habrán de referirse al fondo del problema) y, en su caso, lo que se alegue en la ampliación de la demanda..."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 2553/94. Creaciones Glamour, S.A. 20 de abril de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 620/76. Laminadora Foto Zinc, S.A. 13 de enero de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Toral Moreno.

Novena Época

instancia TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: I, Junio de 1995

Textos: I, So. A 3 A

Página: 531

"...CANTIDADES PAGADAS ERRONEAMENTE, EFECTOS DE LA RESOLUCION DICTADA EN EL JUICIO DE NULIDAD CONTRA LA NEGATIVA FICTA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, A DEVOLVER LAS.- En los juicios de nulidad contra la negativa ficta de la Secretaría de Hacienda a devolver cantidades de dinero pagadas erróneamente, si procede la declaración de tal nulidad, la resolución del Tribunal Fiscal sobre el particular, no debe ser para el efecto de que se estudie la petición de devolución respectiva, sino para el de que se devuelva a la promovente las cantidades de dinero que hubiese pagado indebidamente, ya que debe entenderse que la autoridad hacendaria demandada, al hecho estudiado y aducido negativamente la audaz solicitud que el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

demandante le hizo para que le devolviera las cantidades de dinero que pagó erróneamente..."

*Amparo en revisión 5675/58. Petróleos Mexicanos. 10 de agosto de 1973. Mayoría de tres votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón y Arturo Serrano Robles. Ponente: David Franco Rodríguez.
Séptima Época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 56 Séptima Parte
Página: 17*

Por todo lo antes mencionado, no nos queda más que concluir que las solicitudes de devolución presentadas mediante el formato de declaración anual de Impuesto Sobre la Renta, constituyen verdaderas instancias o peticiones a las autoridades fiscales, razón por la cual las mismas deben estudiarse y resolverse dentro del plazo previsto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

4.- LA INCORPORACION DE SOCIEDADES AL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL

En el capítulo anterior, mencionamos que cuando una sociedad incorporada al régimen de consolidación fiscal en su carácter de empresa controlada solicita al fisco federal la devolución del impuesto al activo pagada en cualquiera de los diez años anteriores por haber obtenido un excedente del impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado sobre el impuesto al activo causado en ese mismo ejercicio, regularmente la autoridad hacendaria niega la devolución de la cantidad total que le fue solicitada y autorizada la devolución únicamente del monto correspondiente al porcentaje de participación accionaria de la sociedad controlada que no consolida.

En el presente apartado, demostraremos que las sociedades incorporada al régimen de consolidación fiscal en su carácter de controladas tienen derecho a que las autoridades fiscales les devuelvan el total del impuesto al activo que solicitaron, con base en los siguientes argumentos:

En el capítulo anterior al describir el argumento que utiliza la autoridad para negar a las empresas controladas la devolución del total de las cantidades que solicitaron por concepto de impuesto al activo pagado en los ejercicios anteriores, al que obtuvieron un excedente de impuesto

sobre la renta, hicimos una breve descripción del régimen de consolidación fiscal, a efecto de obtener una mayor comprensión del presente capítulo.

Ahora bien, cabe señalar que el artículo 57-N de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala cuales son las obligaciones que las sociedades controladas deben cumplir dentro del régimen de consolidación fiscal, en específico la fracción I de dicho ordenamiento señala que las sociedades controladas presentaran su declaración del ejercicio y calcularan el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la parte proporcional de la participación promedio por día, directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas, en el ejercicio de que se trate. Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calcularon, el que entregaron a la sociedad controladora.

Dicho lo anterior, es relevante hacer notar que las autoridades fiscales al negar a las empresas controladas la devolución a la que tienen derecho, aprecian los hechos de manera equivocada, lo cual es ilegal de conformidad con lo previsto por el artículo 238, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades hacendarias pretenden desconocer el derecho a la devolución de las empresas controladas, por considerar que únicamente participan en un cierto porcentaje de la consolidación,¹² lo cual es total y absolutamente falso, debido a que como quedo precisado en los párrafos que anteceden, las sociedades controladas deben presentar declaraciones del ejercicio y en ellas calcularan el impuesto Sobre la Renta anual como cualquier persona moral. Del monto total del impuesto a pagar, una parte la entregará a la sociedad controladora para que sea esta quien lo entere en términos de lo dispuesto por el artículo 57-K de la citada ley. La parte del impuesto que no fue entregado a la controladora será enterado directamente ante las oficinas autorizadas por la empresa controladora.

De lo anterior se advierte que una sociedad controlada, al igual que cualquier persona moral, debe calcular y pagar totalmente su impuesto anual. La única diferencia entre una persona moral y una

¹² PBM, DE LA FISCALÍA, La Consolidación Fiscal, El Impuesto al Activo, número 21, año 5, Marzo, 1999.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

sociedad controlada consiste en la forma de pagar el impuesto, no en el porcentaje de participación en la consolidación.

A mayor abundamiento, es importante señalar que es la propia sociedad controlada quien con su patrimonio soporta la carga del impuesto, entregándole a la sociedad controladora el dinero necesario para que ésta cubra el monto adeudado. En ningún momento es la sociedad controladora quien con sus propios recursos y con su patrimonio responde por los impuestos de las controladas.

De lo dicho se desprende que cada una de las sociedades controladas es responsable por sus impuestos causados, es decir, cada una es responsable por el total de los impuestos que cada una causa. En estas condiciones, el porcentaje de participación de cada sociedad controlada en sus impuestos causados y pagados es del 100%.

A efecto de que el lector logre un mayor comprensión de lo antes expuesto, supóngase el caso de un sujeto "A" que debe \$100 a un sujeto "C". Para realizar el pago "A" le entrega a un mensajero \$99.00 para que este último le entregue ese dinero a "C". Tiempo después "A" entera directamente a "C" el remanente del adeudo, es decir \$1.00.

En el caso sería absurdo pensar que del adeudo a "A" le corresponde un porcentaje de participación del 1%, y que el resto (es decir el 99% restante), es el porcentaje de participación del mensajero en dicha deuda, debido a que en realidad, el porcentaje de participación de "A" es del 100%, pues fue esa persona quien hizo la erogación correspondiente.

En este orden de ideas, no queda más que concluir que si la sociedad controlada erogó el 100% de impuesto, es decir, sustrajo de su patrimonio la cantidad correspondiente al pago del impuesto al activo, es totalmente procedente que cuando obtenga un saldo a favor, el fisco federal, le devuelva el 100% de la cantidad que cobró y no que trate de evadir su obligación alegando que la devolución únicamente procede por el importe proporcional a la participación accionaria de la empresa en cuestión.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.- LA COMPENSACION DE OFICIO

Como se expuso en el capítulo anterior, que la compensación de oficio es uno de los pretextos más utilizados por el fisco federal, ya sea para negar una devolución de cantidades pagadas indebidamente, o bien, para reducir el monto de la devolución correspondiente.

En la mayoría de los casos, las compensaciones de oficio efectuadas por la autoridad, son ilegales al no observar los lineamientos establecidos en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación para que pueda operar esta figura.

En efecto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación es muy claro al señalar que si bien las autoridades fiscales pueden compensar de oficio los saldos a favor que obtenga un particular de una de una determinada contribución, contra los saldos a cargo que tenga el mismo contribuyente de dicha contribución, lo cierto es que los créditos fiscales que vayan a compensarse de oficio deben de haber quedado firmes, es decir debe haber transcurrido el plazo para su impugnación y para su garantía y deben ser exigibles.

En la práctica hemos observado que en la mayoría de los casos en los que la autoridad fiscal efectúa una compensación de oficio, no se cerciora de que los créditos fiscales que está compensando hayan quedado firmes, siendo que los mismos se encuentran debidamente impugnados, han prescrito, o simplemente han caducado las facultades de la autoridad para liquidar al contribuyente en relación con esos créditos fiscales.

Además de lo anterior, hemos observado que los créditos fiscales que el Servicio de Administración Tributaria compensa de oficio, corresponden a una contribución diferente al impuesto que dio origen a la obtención del saldo a favor que se pretende compensar, lo cual es totalmente improcedente e ilegal debido a que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación es claro al señalar que para que proceda la compensación, tanto el saldo a favor como el saldo a cargo que van a compensarse deben de derivarse de la misma contribución.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En este orden de ideas, resulta es especial importancia que los contribuyentes cuando reciban una resolución que compensa de oficio un saldo a favor cuya devolución solicitaron contra un saldo a cargo, se cercioren principalmente de lo siguiente:

- a) que tanto el saldo a favor como el saldo a cargo que se pretenden compensar de oficio, provengan de la misma contribución y;*
- b) que los créditos fiscales que se pretenden compensar de oficio, hayan quedado firmes, es decir, que no se haya interpuesto medio de impugnación alguno en su contra y que no se encuentren garantizados o hayan sido previamente cubiertos*

Así las cosas podemos concluir que las resoluciones del fisco federal de compensar de oficio los saldos a favor cuya devolución se solicitó por el contribuyente, frecuentemente son dictadas en contravención a las disposiciones legales aplicables, razón por la cual deben ser declaradas nulas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en términos de lo dispuesto por el artículo 239 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

6. LA INCORRECTA ACTUALIZACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR

Como se ha venido señalando a lo largo del presente trabajo, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación obliga a las autoridades fiscales a devolver a los contribuyentes aquellas cantidades que estos hayan pagado indebidamente, y aquellas que procedan conforme a las leyes fiscales, debiendo actualizar dichas cantidades conforme a lo dispuesto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación dispone que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades a actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

En relación al citado Índice Nacional de Precios al Consumidor, el artículo 20, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación establece:

"...Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Aplicación del Índice Nacional de Precios para determinar contribuciones

"En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda."

Como se desprende de los artículos 17-A y 20, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, para actualizar una cantidad se deberá obtener, en primer lugar, el factor de actualización aplicable, el cual resulta de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al mes más reciente del periodo, entre el índice del mes anterior al mes más antiguo de dicho periodo, los cuales, a decir del propio artículo 20, son publicados por el Banco de México dentro de los diez primeros días del mes siguiente al que corresponda.

Lo anterior en virtud de que la restitución del poder adquisitivo de las cantidades que los contribuyentes enteraron indebidamente, las cuales constituyen los saldos a su favor, únicamente se logra si se actualizan para su devolución a partir de la fecha en que indebidamente las enteraron, y hasta que las mismas les sean efectiva y totalmente pagadas, esto es, hasta la fecha en que

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

realmente sean puestas a su disposición, ya sea porque se efectuó el depósito en la cuenta bancaria correspondiente o porque les sea notificada la resolución en la que se autorice su pago completo y correcto.

El anterior criterio se reconoce en la Exposición de Motivos de las reformas al Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor el 1° de enero de 1990, en la que textualmente se indicó:

"Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno, el Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esta H. Representación Popular las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijados por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse recargos conforme a una tasa que será el doble de la que mediante ley fije el H. Congreso de la Unión, para el pago a plazos.

Adicionalmente, y atendiendo a los principios de equidad y justicia, se plantea el mismo tratamiento para los casos en que las autoridades fiscales no devuelvan en el plazo establecido en este Código las cantidades que los contribuyentes hubieran pagado indebidamente y las que proceda de conformidad con las leyes fiscales."

Notese que el Presidente de la República, en la iniciativa de ley claramente estableció que atendiendo a los principios de equidad y justicia, las devoluciones a favor del particular también deben actualizarse por el transcurso del tiempo, lo cual únicamente se logra actualizando dichas cantidades a partir de la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido y hasta la fecha en que este pago (devolución) efectivamente sea realizado o puesto a su disposición.

En esa tesitura, es evidente que la actualización de los saldos a favor de los particulares, debe efectuarse hasta la fecha en la que efectivamente se lleven a cabo las devoluciones solicitadas con base en el factor de actualización que resulte de considerar al Índice Nacional de Precios al

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Consumidor anterior a la fecha de presentación de declaración correspondiente, en donde se informó sobre la existencia del saldo a favor, y el último mes publicado en el Diario Oficial de la Federación al momento en el que las autoridades efectivamente paguen a los particulares las cantidades solicitadas con sus accesorios correspondientes

Como se desprende del texto del citado artículo 17-A del Código Tributario Federal, para obtener la actualización de las cantidades adeudadas, se debe aplicar el factor de actualización a dichas cantidades, el cual se obtiene de dividir el índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo.

Esto es, si la declaración en donde se informó sobre la existencia del saldo a favor se presentó, por ejemplo, el 18 de enero de 1999, entonces el índice Nacional de Precios al Consumidor anterior al mes más antiguo resultaba ser el de diciembre de 1998, mientras que el índice Nacional de Precios al Consumidor anterior al mes más reciente del periodo debe ser el último publicado en el Diario Oficial de la Federación a la fecha de notificación de la resolución que autoriza la devolución, esto es, suponiendo que la resolución que autoriza la devolución se notificó al contribuyente el 10 de agosto de 1999, entonces el índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes más reciente del periodo debe ser el de julio de 1999.

Las autoridades fiscales por lo general, no actualizan los importes que adeudan a los contribuyentes hasta la fecha en que notifican las resoluciones recaídas a las solicitudes de devolución, presentadas por los particulares, lo cual contraviene abiertamente lo dispuesto por los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, si el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las cantidades cuya devolución procede deben actualizarse hasta que la devolución esté a disposición del contribuyente, entonces, es claro que la fecha en que dicha devolución está a disposición del contribuyente es cuando se le notifica el oficio que la autoriza o se efectúa el depósito de la cantidad correspondiente en su cuenta bancaria.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En esta tesitura es ilegal que la autoridad fiscal actualice las cantidades a que tienen derecho los particulares hasta la fecha de emisión de la resolución que autoriza la devolución y no hasta la fecha en que notifica tal autorización, debido a que además de causar un grave perjuicio económico a los contribuyentes contraviene lo dispuesto por los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, si en el caso que señalamos como ejemplo la autoridad notificó al contribuyente la resolución que autoriza la devolución que le fue solicitada el 10 de agosto de 1999, el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes inmediato anterior al más reciente del periodo que debió utilizar para realizar la actualización de la citada cantidad era el de julio de 1999 y no el de junio del mismo año por ser el último publicado al momento de emisión de la resolución, debiendo a que como ha quedado precisado, la actualización debe efectuarse hasta que la devolución queda a disposición del contribuyente, esto es, cuando se le notifica la resolución correspondiente.

7. EL INSUFICIENTE PAGO DE INTERESES CUANDO EL CONTRIBUYENTE OBTIENE RESOLUCION JURISDICCIONAL FIRME QUE LE FAVORECE

En el capítulo que antecede se desprende que el fisco federal intenta dar el mismo tratamiento a los intereses que debe pagar regularmente cuando excede el plazo para efectuar la devolución (cuando se agota el plazo de 50 días previstos en el tercer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación), que a los intereses que debe pagar cuando el contribuyente obtiene una resolución jurisdiccional firme que le es favorable.

Máximo, como se ha visto en repetidas ocasiones que cuando las autoridades fiscales pretenden dar cumplimiento a las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que ordenan la devolución de una determinada cantidad pagada indebidamente, calculan los intereses a partir del día siguiente al que venció el plazo de 50 días con el que contaba para efectuar la devolución de la citada cantidad y no como dispone el octavo párrafo del citado artículo 22 del ordenamiento tributario a partir de que se presentó el primer medio de impugnación contra la resolución que negó la devolución correspondiente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cabe resaltar que cuando algún contribuyente interpone oportunamente los medios de defensa contra una resolución que niega la devolución de cantidades pagadas indebidamente y obtiene una resolución firme favorable a sus intereses, se actualiza la hipótesis prevista por el artículo 22 del supracitado Código en su octavo párrafo, por lo que es procedente el pago de los intereses generados sobre la cantidad a favor, debidamente actualizada, calculados a partir del día siguiente a aquel en que fue presentado el primer medio de impugnación en contra del citado acto de autoridad y hasta que se realice materialmente el pago completo del importe debido.

Si suponemos que el primer medio de impugnación en contra de una resolución que niega la devolución de impuestos se interpuso el 18 de enero de 1999, los intereses correspondientes deberán calcularse sobre la cantidad debidamente actualizada a partir del día siguiente, es decir, a partir del 19 de enero y hasta que se paguen correctamente.

Lo anterior en virtud de que el octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es el precepto legal que regula la situación jurídica concreta de los contribuyentes que interponen oportunamente los medios de defensa contra las resoluciones que les niegan la devolución de cantidades pagadas indebidamente y obtienen una resolución firme favorable a sus intereses, siendo ilegal que las autoridades fiscales pretendan aplicar una disposición diversa que en realidad nada tienen que ver con la situación que pretenden regular.

Hoy por hoy, las resoluciones del Servicio de Administración Tributaria que pretenden cumplimentar las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que ordenan la devolución de cantidades pagadas indebidamente, calculando los intereses conforme al tercer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, son ilegales al violar por falta de aplicación lo dispuesto por el octavo párrafo del mismo ordenamiento jurídico, lo cual nos lleva a concluir que dichas resoluciones en ningún momento se encuentran fundadas ni motivadas, situación que forzosamente implica su nulidad para el efecto de que se emita una nueva resolución, en la que se aplique el octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, calculándose los intereses adeudados desde la fecha en la que se interpuso el primer medio de impugnación en contra de la resolución que negó la devolución de cantidades pagadas indebidamente y hasta que efectivamente se realice el pago de lo debido.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Lo anterior no puede ser de otra manera, debido a que como ya quedo señalado, el octavo párrafo del artículo 22 del ordenamiento tributario federal, es el que regula situación jurídica concreta de los contribuyentes que habiendo interpuesto los medios de defensa señalados por la ley, obtuvieron una resolución firme favorable a sus intereses, siendo totalmente pretencioso e ilegal que las autoridades fiscales apliquen un procedimiento diverso al señalado en dicho artículo con la única finalidad de pagar menos de lo que deben.

8. LA DEVOLUCION PARCIAL DE LAS CANTIDADES SOLICITADAS POR LOS CONTRIBUYENTES

Como señalamos en el Capítulo anterior, en la práctica hemos observado casos en los que los particulares al haber solicitado al fisco federal la devolución de una determinada cantidad indebidamente pagada, obtienen una resolución que les autoriza únicamente una parte del total de esa cantidad, razón por la cual se ven obligados a pedir a la autoridad el complemento del saldo a favor que ni les fue devuelto, debidamente actualizado y con los intereses correspondientes.

Ahora bien, como ya dijimos en el apartado correspondiente, las autoridades fiscales al resolver la petición antes mencionada autorizan la devolución del remanente del saldo a favor, actualizándolo incorrectamente, tomando como base solamente la cantidad que se dejó de pagar y no así el total del saldo a favor.

En ese sentido la actuación de la autoridad fiscal es ilegal, en virtud de que no podemos considerar a las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes como algo divisible, debido a que por su naturaleza dichas cantidades deben ser consideradas como un todo que no es susceptible de fragmentarse ni de dividirse.

Efectivamente, el hecho de que las autoridades fiscales pretenden realizar la actualización únicamente del remanente pendiente de cubrir, causa un grave perjuicio económico a los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuyentes, debido a que evidentemente el citado remanente constituye una cantidad menor al total del saldo a favor que fue originalmente solicitado.

En adición a lo anterior, es relevante mencionar que la misma ley señala que la actualización debe realizarse sobre las cantidades pagadas indebidamente al fisco federal, considerando dichas cantidades como una unidad y no como partes que al final del día van a conformar la unidad que es el total del saldo a favor, siendo que como quedó anteriormente señalado, los saldos a favor o cantidades pagadas indebidamente constituyen un todo que no es susceptible de fragmentarse.

Por lo anterior, es evidente que las autoridades fiscales cuando van a autorizar la devolución del complemento de una cantidad que les fue solicitada, deben calcular la actualización de la misma sobre el total del saldo a favor y no solamente sobre el remanente que dejaron de cubrir, restando de dicha cantidad el monto ya devuelto.

Además de lo anterior, cabe resaltar que con su actuación la autoridad causa un serio perjuicio en el patrimonio de los particulares, debido a que no solo calcula la actualización sobre el remanente que constituye una base mucho menor, sino que los Índice Nacional de Precios al Consumidor que aplica son incorrectos, ya que calcula la mencionada actualización desde la fecha en que realizó el primer pago, es decir desde la fecha en que autorizo al contribuyente la cantidad correspondiente a la primera parte del saldo a favor, hasta la fecha en que cubrió la segunda parte de dicha cantidad.

Para poder decir que la autoridad actualizó debidamente la cantidad solicitada por el particular, debió actualizar el complemento del saldo a favor, desde la fecha en que el contribuyente realizó el pago de lo indebido hasta la fecha en la que realmente fue cubierto el total que la autoridad estaba obligada a devolver desde un principio, restando al resultado el monto que fue originalmente autorizado.

Cabe señalar que cuando la autoridad fiscal emite una resolución que autoriza únicamente una devolución parcial y el contribuyente se defiende contra la misma, obteniendo una resolución favorable, la cantidad enterada indebidamente por el particular continuará generando actualización e

intereses hasta el momento en que se efectue el pago completo y correcto de dicha cantidad, debiéndose aplicar el monto originalmente devuelto primero a intereses y posteriormente a principal o capital, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22, octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 2094 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria en materia fiscal.

Efectivamente a partir de las reformas al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para el año de 1996, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, se estableció lo siguiente "... la devolución a que se refiere este párrafo se aplicara primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente..."

Como se desprende del párrafo antes transcrito, a partir de 1996 se cuenta en el Código Fiscal de la Federación con un precepto en el que específicamente se contempla la forma en que se debe aplicar la devolución efectuada por la autoridad cuando no devuelvan completa y correctamente a los contribuyentes las cantidades a las que éstos tienen derecho, en cuyo supuesto los importes que se entreguen deben aplicarse primeramente a cuenta de intereses y posteriormente al adeudo principal capital o cantidades pagadas indebidamente.

En virtud de lo anterior, es válido considerar que ante la ausencia de la debida y completa devolución por parte de la autoridad de los montos solicitados por los particulares, como cantidades indebidamente pagadas, debe aplicarse primero a los intereses adeudados y actualización y, posteriormente a la cantidad pagada indebidamente o principal, en virtud de existir accesorios vencidos y no pagados conforme a lo dispuesto por el artículo 22, octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

A mayor abundamiento, en la especie también resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 2094 del Código Civil para el Distrito Federal en los asuntos del orden común y para toda la República en los de orden federal en apoyo a lo dispuesto por el artículo 22, octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Como se demostró con los argumentos expuestos cuando la autoridad no paga a los contribuyentes en su totalidad la actualización y los intereses correspondientes a que tienen

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

derecho. lo que significa que la devolución a cargo del fisco federal no se pagó íntegramente, dicho saldo a favor continuará generando intereses y actualización hasta el momento en que el mismo se entregue debidamente a los particulares, debiendo entonces restarse del total que en ese momento se haya causado, el importe que ya les ha sido devuelto.

Es aplicable al caso que nos ocupa por analogía la siguiente jurisprudencia, en la que claramente se consigna que las entregas a cuentas, como ocurre en la especie, se imputan en primer término al pago de los intereses insolutos por orden de vencimiento y después al capital.

"...OBLIGACIONES MERCANTILES CON INTERESES. APLICACION DE LAS ENTREGAS A CUENTA - En el sistema legal rector de las obligaciones mercantiles con intereses, no se autoriza al deudor a liberarse unilateralmente del capital mediante la entrega de su monto sin cubrir los réditos, según se advierte en lo dispuesto por el artículo 2034 del Código Civil para el Distrito Federal, en el sentido de que: "Las cantidades pagadas a cuenta de deudas con intereses, no se imputarán al capital mientras hubiere intereses, vencidos y no pagados, salvo convenio en contrario." Esto es conforme a esta norma, la aplicación de las cantidades entregadas a cuenta de deudas con intereses vencidos insolutos, sólo pueden resultar de dos fuentes: a) Del acuerdo de voluntades entre acreedor y deudor, y b) De lo dispuesto en la ley cuando falta ese concurso de voluntades. De esta manera, si las partes convienen expresa o implícitamente, ya sea en el contrato, en el acto de la entrega o hasta con posterioridad, en hacer aplicación de lo entregado al capital, a los intereses o una parte de cada concepto, tal imputación es correcta, al estar prevista de manera concreta en el ordenamiento jurídico, independientemente de no atentar contra disposiciones de orden público o de interés social, pero si no se da ese consenso y, por ejemplo, el deudor manifiesta su voluntad de aplicar la entrega al capital y el acreedor se opone, porque quiere aplicarla primero al pago de réditos vencidos y no cubiertos, este conflicto lo resuelve supletoriamente la ley determinando que la imputación se haga primero al pago de intereses devengados y no cubiertos y después a la cuota principal." Estos lineamientos jurídicos son aplicados supletoriamente a los actos mercantiles, al tenor del artículo 2o. del Código de Comercio, por referirse a una institución jurídica contemplada en ese ordenamiento, pero no reparada íntegramente en el aspecto de nuestra atención, pero no contraponerse con ningún precepto o principio consignado en la legislación de la materia, y por no existir en esta norma de excepción excluyente. En efecto los elementos de supletoriedad apuntados se actualizan en el caso, porque en el Código de Comercio sólo existen dos normas específicas para el pago de las deudas con intereses, contenidas ambas en el artículo 304, con el siguiente texto: "El recibo del capital por el acreedor sin reservarse expresamente el derecho a los intereses pactados o debidos, extingue la obligación del deudor respecto a los mismos. Las entregas a cuenta, cuando no resulte expresa su aplicación, se imputarán en primer término al pago de intereses por orden de vencimientos, y después al del capital." La primera regla no tiene relación con el punto de nuestro estudio, con la segunda, el legislador suple la omisión de las partes cuando el deudor entrega y el acreedor recibe cantidades a cuenta, sin ponerse de acuerdo sobre su aplicación. Pero no

se aporta ningún elemento tendiente a facultar al deudor a pagar primero la suerte principal y después los intereses, tal autorización tampoco se manifiesta en una posible aplicación a contrario sensu de la regla en comento, primero, porque es claro el propósito del legislador de llenar supletoriamente un vacío dejado por las partes con su actuación, y no el de regular todo lo concerniente a esa clase de pagos; segundo, porque al construir de ese modo contrario el mandamiento, solo nos encontraríamos ante la existencia de entregas a cuenta, en las cuales resulta una aplicación expresa determinada, sin conocerse la fuente de donde emana, por lo cual resulta ser un elemento insuficiente, a todas luces, para deducir de ahí el facultamiento al deudor para decidir por sí, sin la admisión del acreedor, el destino de la entrega; ante lo cual mantiene su vigor el principio referente a que no se puede imputar ningún pago al capital mientras estén insolvidos los intereses, salvo convenio de las partes, que se traduce en que, si sólo una de ellas quiere la aplicación de lo entregado a la deuda principal y la otra a los intereses, lo procedente es esto último, si no logran un convenio.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 112091. Benito Adnan García Zamora. 24 de octubre de 1991. Unanimidad de votos. Fuente: Gilda Rincón Oña, Secretario. Alejandro Villegas Gorrillo.

Amparo en revisión 68991. Amara S.A. de C.V. 20 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Fuente: Leonel Castillo González, Secretario. Ricardo Romero Vázquez.

Tomo VIII-Agosto, Pág. 197.

Octava Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo VIII, Diciembre de 1991

Página 251

Al no efectuarse la correcta y completa devolución a los contribuyentes de las cantidades que solicitaron, procede que la insuficiente devolución se aplique a los intereses, mientras que la suerte principal debe seguir actualizándose y generando intereses hasta que la autoridad fiscal pague materialmente la cantidad a que esta obligada conforme a lo dispuesto por los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

1. *De todo lo expuesto, es viable concluir, en primer lugar, que el hecho de que en el Código Fiscal de la Federación, se de un tratamiento distinto a las devoluciones provenientes de saldos a favor o de pagos de lo indebido es totalmente inconstitucional por inequitativo, debido a que resulta incorrecta la diferenciación que pretende hacerse entre las figuras antes mencionadas, en virtud de que todo saldo a favor que llegue a obtenerse en determinado momento de cualquier contribución, proviene necesariamente de un pago de lo indebido al ser una cantidad de la hacienda pública no tiene derecho de percibir ni de conservar, razón por la cual el tratamiento en cuanto al pago de los intereses que el contribuyente tiene derecho a percibir cuando obtiene una resolución jurisdiccional que le es favorable, debe ser el mismo sin importa que la cantidad cuya devolución solicito provenga de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, en virtud de que como ha quedado precisado todo saldo a favor que llegue a obtenerse por concepto de cualquier contribución es necesariamente un pago de lo indebido, ya que la hacienda pública no tiene derecho a percibir ni a conservar dicha cantidad en su patrimonio.*
2. *De igual forma resulta urgente un cambio de fondo en la filosofía de la política fiscal, debido a que el objetivo de la misma es fundamentalmente recaudatorio, a efecto de que el fisco federal este en posibilidad de financiarse mayormente mediante recursos fiscales, sin importar que estos sean obtenidos con actuaciones ilegales de la autoridad y que perjudican gravemente la economía y el patrimonio de los particulares, sin embargo, si los contribuyentes se defienden adecuadamente en contra de las ilegales actuaciones de las autoridades fiscales, pueden llegar a obtener un beneficio económico, debido al mecanismo de actualización y pago de intereses*

TFSIS CON
FALLA DE ORIGEN

sobre los saldos a su favor previstos en las leyes fiscales. llegando en ocasiones a multiplicar de manera importante el monto de los saldos a su favor cuya devolución solicitaron originalmente.

3. Se debe recalcar la importancia de que los contribuyentes conozcan los diferentes medios de defensa que la ley pone a su alcance para combatir las ilegales resoluciones de las autoridades, así como la forma de tramitarlos, pues ello les da la posibilidad de elegir la defensa más adecuada a sus intereses y desincentivar que la hacienda pública continúe con la ilegal práctica de negar recurrentemente las devoluciones de cantidades enteradas indebidamente al fisco federal, toda vez que mientras más resoluciones jurisdiccionales favorables obtengan los particulares que ordenen a las autoridades efectuar devoluciones, mayores cantidades de dinero deberán desembolsarse por concepto de accesorios legales para cubrir las cantidades objeto de los reintegros originalmente negados, lo que se traduciría en un grave perjuicio económico para el erario federal.
4. En este orden de ideas, es necesario que las personas físicas y morales contribuyentes conozcan los argumentos más frecuentes que utiliza la autoridad fiscal para resolver negativamente las solicitudes de devolución que les son formuladas, razón por la cual en este trabajo de tesis se han propuesto algunos razonamientos que en la práctica utiliza la hacienda pública en sus resoluciones, así como la forma y los medios idóneos para desvirtuarlos en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
5. Por otra parte podremos apreciar los aspectos tanto positivos como negativos del proyecto de reforma fiscal integral, en la parte que se refiere, precisamente, a las devoluciones de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

impuestos, siendo evidente que la mecánica cambió, por lo que se comentaron los aspectos reievantes y se criticaron los puntos que se considera que no tienen razón de ser alguna.

- 6. Que el trabajo de esta tesis lleva la finalidad de que las personas físicas y morales conozcan los elementos necesarios para defenderse correctamente en la vía jurídica en contra de las resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que ilegalmente niegan la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFIA

- *ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Procesal. Ed. Themis: México 2001.*
- *BORJA SORIANO, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. Ed. Porrúa. México 1997.*
- *BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal: El Régimen Federal Mexicano. Antigua Librería Robredo de José Porrúa e Hijos; México 1964.*
- *CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Ed. Haría México. Cuarta edición. México 1998.*
- *CARRASCO IRIARTE, Hugo. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. Ed. Themis México 2001.*
- *DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. Décima Octava edición. México 1999.*
- *DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Ed. Porrúa. México 2000.*
- *FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas. Ed. Porrúa México. 1972.*
- *GONZÁLEZ PÉREZ, Janus. Derecho Procesal Administrativo Mexicano. Ed. Porrúa. Segunda Edición. México 1997.*
- *GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Juan. Derecho de las Obligaciones. Ed. Porrúa. México 1999.*
- *HAYE DIONISIO, J. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Themis. México 2001.*
- *MARGAIN MANAUTOU, Emilio. De lo Contencioso Administrativo. Ed. Porrúa. Décima edición. México 2001.*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- *MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Ed. Porrúa. Segunda edición. México 2001.*
- *MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa. Decimaquinta edición. México 2000*
- *MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Ed. Porrúa. Segunda edición. México 1998.*
- *SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo Tomo I y II. Ed. Porrúa. Décima edición. México 1981*
- *TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa. tomo I y II. México 2000*

R.T.F.F., Tercera Epoca. Año III. No. 27, marzo 1990.

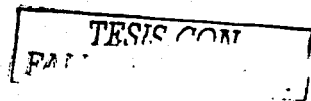
R.T.F.F., Cuarta Epoca. Año I. No. 4, noviembre 1998.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, noviembre de 1999. Tesis: P.J./123/99

Resoluciones diversas. Servicio de Administración Tributaria. Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

La Consolidación Fiscal, La Barra. No. 29, Marzo de 2001.

La Consolidación Fiscal el Impuesto al Activo, Práctica Fiscal. año 5, núm. 21, marzo 1999.



LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Ley Impuesto Sobre la Renta

Ley Impuesto al Activo

Ley del Impuesto al Valor Agregado

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN