

00721
651



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

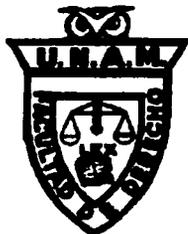
9

**IGUALDAD DE LAS PARTES EN LA
RELACION ACCESORIA DE LA
DEVOLUCION FISCAL**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MARIA LIZBETH ORTIZ AGUILAR

ASESOR: LIC. JUAN CORONEL MARTINEZ



MEXICO, D.F.

2003



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.

**TESIS CON
FALLA DE
ORIGEN**



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

1

Cd. Universitaria, D.F., 3 de Noviembre de 2003.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **ORTÍZ AGUILAR MARIA LIZBETH** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"IGUALDAD DE LAS PARTES EN LA RELACIÓN ACCESORIA DE LA DEVOLUCIÓN FISCAL"**.

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

FACULTAD DE DERECHO
LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mis padres, SERGIO y AMALIA
por su paciencia, por su apoyo incondicional
y por ser la razón de mi existencia

A mi maestro, JUAN CORONEL,
por su aliento, su ejemplo y enseñanza

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Mario Lizbeth
Ortiz Aguilar

FECHA: 08 - DICIEMBRE - 2003

FIRMA: Mario Lizbeth Ortiz Aguilar

INTRODUCCIÓN

En el campo del Derecho Fiscal, encontramos diversas relaciones que se generan entre el Estado y el contribuyente, relaciones que presentan diferencias en cuanto a su regulación, por lo que las mismas se clasifican en relaciones jurídicas principales y relaciones jurídicas accesorias.

Dentro del grupo de relaciones accesorias, encuadramos a la figura de la devolución fiscal, relación que por sus características propias, constituye el revés de la relación jurídica principal objeto de nuestro Derecho Fiscal, cuya regulación no se encuentra debidamente establecida en nuestra legislación, ya que a pesar de que en esta figura el contribuyente adquiere el carácter de acreedor respecto del Estado, prevalecen privilegios del lado de éste, mismos que deben suprimirse atendiendo a que estamos en presencia de una relación de crédito en la que debe imperar el principio de igualdad de las partes poco estudiado en materia tributaria.

En tales circunstancias, en el presente trabajo se abordará el análisis del tipo de relación jurídica que surge de la devolución fiscal, del tratamiento que nuestra legislación vigente da a la misma, así como la oportunidad de que en la misma prevalezca el principio de igualdad de las partes equiparándola a la relación de crédito que se regula en el ámbito del derecho común.

De esta forma en el Capítulo Primero, denominado *Generalidades* se estudiarán los diversos tipos de relaciones que pueden generarse dentro de la materia fiscal, entre el Estado y el contribuyente, señalando el origen y las características de cada una; asimismo se enuncian los principios constitucionales que rigen las relaciones jurídico tributarias.

En esta tesitura en el Capítulo Segundo, *La Devolución Fiscal*, se señalan los supuestos que originan la devolución fiscal y el tratamiento que se da a cada uno de ellos, así como los requisitos y procedimientos

que de acuerdo a nuestro Código Fiscal de la Federación, tiene que sujetarse el contribuyente que tenga a su favor cantidades cuya devolución puede solicitar, así como los efectos que puede producir la misma en caso de que no se efectúe de acuerdo a los lineamientos que se establecen en nuestro Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, en el Capítulo Tercero, que denominamos *La Devolución Fiscal como Relación Jurídica Accesorio*, efectuamos el estudio de la devolución entendida como una relación accesoria en la que debe imperar el principio de igualdad de las partes, haciendo énfasis en la indebida regulación que de la misma se da en nuestro Código Fiscal de la Federación, y de la posibilidad de que dicha figura sea objeto de una reforma legislativa y de esta forma darle el tratamiento debido.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
ÍNDICE	5
CAPITULO PRIMERO	
Generalidades	
I. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	9
a) La relación jurídica	10
b) La relación jurídica tributaria	11
1. Obligación Tributaria	11
2. Relación Tributaria	13
c) Diversos tipos de relación	16
1. Relación Jurídica Principal	17
2. Relación jurídica accesoria	22
II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA RELACIÓN TRIBUTARIA	25
a) Los Principios Constitucionales	25
1. Principio de Generalidad	26
2. Principio de Obligatoriedad	28
3. Principio de Vinculación con el Gasto Público	29
4. Principio de Proporcionalidad y Equidad	31
5. Principio de Legalidad	34
III. LA IGUALDAD EN LA RELACIÓN JURÍDICA	37
a) La igualdad	37
1. Igualdad en la ley	38
2. Igualdad por la ley	39
3. Igualdad ante la ley	40
4. Igualdad de las partes	41
b) Desarrollo de la igualdad de las partes en el Derecho Tributario	41
1. Algunas precisiones sobre la igualdad de las partes	42
2. Antecedentes	43
3. Derecho Mexicano	47

CAPITULO SEGUNDO

La devolución fiscal

I. LA DEVOLUCIÓN FISCAL	50
a) La devolución en el derecho común	50
b) La devolución fiscal	52
c) Supuestos para su procedencia (Art. 22 CFF)	53
1. Las cantidades pagadas indebidamente	53
2. Las cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales	57
3. De pagos provisionales realizados en exceso	57
4. De acreditamientos mayores	60
d) Opciones derivadas de la existencia de un pago de lo indebido o de un saldo a favor.	
1. Compensación	62
2. Acreditamiento del IVA	64
3. Devolución	64
e) Elementos de la devolución fiscal	64
1. Sujetos legitimados para solicitarla	64
2. Presupuestos	65
3. Requisitos	66
4. Efectos	76
5. Procedimiento	84
II. EL REQUISITO DE LA GARANTÍA	95
1. Discrecionalidad en su solicitud	96
2. Supuestos de aplicabilidad	97
3. Sujetos no obligados	98
III. PAGO DE INTERESES EN LA DEVOLUCIÓN	100
a) Pago como forma de extinción de las obligaciones	100
b) Supuesto para el pago de intereses a cargo del fisco	101
1. Pago extemporáneo	101
2. Negativa de la devolución	102
3. Devolución derivada de la interposición de un medio de defensa	102
c) Diferencia en los plazos	102

CAPITULO TERCERO**La devolución fiscal como relación jurídica accesoria**

I. RELACIÓN JURÍDICA DERIVADA DE LA DEVOLUCIÓN FISCAL	105
a) Aspecto principal	105
b) Aspecto accesorio	107
II. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LA RELACIÓN JURÍDICA ACCESORIA	110
1. Principio de generalidad	110
2. Principios de obligatoriedad y vinculación con el gasto público	110
3. Principio de proporcionalidad y equidad	111
4. Principio de legalidad	112
5. Principio de igualdad	114
III. IGUALDAD DE LAS PARTES EN LA RELACIÓN JURÍDICA ACCESORIA DE LA DEVOLUCIÓN FISCAL	115
1. Igualdad en la Ley	115
2. Igualdad por la ley	116
3. Igualdad ante la ley	116
4. Igualdad de las partes	117
IV. INOPERANCIA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LAS PARTES EN LA DEVOLUCIÓN	118
a) El requisito de la garantía del interés fiscal	118
1. Consideraciones respecto a la implementación del requisito del otorgamiento de garantía cuando se soliciten devoluciones fiscales.	
2. Procedimiento que regula el requisito de la garantía	122
3. La garantía en el derecho común	127
4. Garantía a favor del deudor	129
5. Desigualdad en la garantía del interés fiscal	130
b) Recargos e intereses en la devolución	132
1. Intereses	134
2. Recargos	135
3. Forma de calcular los intereses y recargos	135
4. Análisis comparativo del pago de intereses y recargos	135
5. Desigualdad de las partes en relación al pago de intereses y recargos	138
V. PERSPECTIVAS DE LA IGUALDAD DE LAS PARTES EN NUESTRA LEGISLACIÓN	144
a) La devolución en la Nueva Hacienda Pública Distributiva	145
1. Sujetos a quienes se efectuará la devolución fiscal.	147
2. Plazo para efectuar la devolución	148
3. Procedimiento a seguir para el pago de intereses	149
4. Formas en que se efectuará la devolución	151
5. Solicitud de garantía del monto de devolución solicitada	152

CONCLUSIONES 153

BIBLIOGRAFÍA 160

CAPITULO PRIMERO

Generalidades

I. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

El Estado para llevar a cabo la serie de funciones que tiene asignadas y satisfacer las necesidades colectivas, requiere allegarse de recursos, y los indicados para dotarlo de ellos son principalmente los particulares, ya que de alguna manera son ellos los beneficiarios de las mismas, así tenemos que es en este momento en que surge una relación muy especial entre el Estado y los particulares, denominada relación tributaria.

Esta relación tiene una relevancia trascendental para el Estado por los recursos de los que se allega, ya que sólo con ellos puede realizar las funciones que tiene encomendadas, como lo son los servicios de comunicación, transporte, educación, higiene, salud, suministro de agua potable, seguridad pública, entre otras de no menor importancia. Pero también para los particulares tiene importancia, toda vez que como lo mencionamos, resultan beneficiados de los servicios públicos y a fin de cuentas sufren una afectación en su patrimonio.

Entonces, "si a fin de cuentas, el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos significa para el ciudadano promedio un sacrificio que indefectiblemente repercutirá en su nivel de vida, lo menos que puede exigirse es que previamente a dicha contribución existan leyes que de manera general, abstracta e impersonal establezcan su naturaleza, alcances, límites y consecuencias, a fin de que ese ciudadano promedio sepa de antemano a qué o hasta dónde está obligado".¹

Por lo tanto, esta relación tributaria debe ser jurídica, ya que tiene que estar regulada por la ley para evitar abusos por parte del Estado y para que se actúe dentro del marco de equidad, equilibrio y armonía.

Alrededor de la relación tributaria, cuyo nacimiento podemos atribuirlo al del Estado, se han desarrollado dos teorías justificativas, la *Teoría de la Relación de Sujeción* y la *Teoría del Beneficio Equivalente*.

¹ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, décima cuarta ed., Themis, México, 1999, p.6.

La primera se debe a los tratadistas alemanes, que sostienen la justificación de la relación de sujeción, en la existencia de súbditos dentro de un Estado, ya que según esta teoría, la potestad de éste para exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto, nace del mero sometimiento a la soberanía, de quienes representan el poder público.²

Esta teoría resulta inadmisibles, ya que al lado de las prestaciones que está obligado a otorgar el particular gobernado, existe una contraprestación a la que se encuentra obligado el Estado, consistente en la correcta administración y aplicación de esos recursos en beneficio de la propia sociedad. En consecuencia, la teoría de relación de sujeción a que hacemos referencia, sólo sería aplicable en los regímenes arbitrarios y no en un régimen como el de México.

La Teoría del Beneficio Equivalente la encabeza la escuela anglosajona del Derecho Público y la Economía Política, y sustenta que los tributos tienen la finalidad de costear los servicios públicos que el Estado presta, mismos que deben representar un beneficio para el particular equivalente a las contribuciones que efectúa.³

En esta teoría podemos apreciar la justificación de nuestro sistema impositivo, ya que para que pueda sufragarse el gasto que implican los servicios y las obras públicas, es necesario que los gobernantes, como destinatarios de esos servicios, contribuyan de alguna manera para que puedan llevarse a cabo.

Una vez que a quedado precisada la justificación de la existencia de la relación tributaria, entraremos a su análisis a fin de determinar los efectos que la misma produce.

a) La relación jurídica

En el Derecho Común, la relación jurídica se define como el "vínculo de derecho que existe entre dos sujetos de los cuales uno de ellos (el acreedor) está facultado para exigir coactivamente del otro sujeto (el deudor) una determinada prestación".⁴

De esta definición se pueden desprender los siguientes elementos:

² Ibidem, p. 11

³ Ibidem, p. 12

⁴ GALINDO GARFAS, Ignacio, *Derecho Civil, Primer Curso, Parte General, Personas, Familia*, decimotercera ed., Porrúa, México, 1994, p.208

- a) Los SUJETOS (deudor y acreedor)
- b) El OBJETO, que se relaciona con la prestación que puede ser de dar, hacer o no hacer.
- c) VÍNCULO OBLIGATORIO, que se refiere a la relación que surge entre los sujetos.

En esta rama del Derecho, se atribuye el surgimiento de la relación jurídica a la práctica en la vida real del hecho jurídico, concepto utilizado para denominar a todo acontecimiento que el ordenamiento jurídico recoge para atribuirle consecuencias de Derecho, incluso se dice que "el hecho jurídico es la causa o fuente de vida de las relaciones jurídicas".⁵

Pero no sólo los hechos jurídicos producen relaciones entre los sujetos, sino también los actos jurídicos, en los cuales a diferencia de aquellos, la voluntad juega un papel importante.

En efecto, en los hechos jurídicos la relación está establecida en la ley únicamente, es decir, surge en el momento en que el supuesto previsto en la norma acontece en la realidad. Por otra parte, en los actos jurídicos la voluntad de los sujetos expresa los efectos que va a producir determinada norma jurídica, que pueden ir encaminados a la creación de un derecho, de una situación jurídica o bien la creación, modificación o extinción de una obligación.

Como podemos apreciar, dentro del Derecho Común encontramos fundamentalmente dos limitaciones aplicables a las relaciones jurídicas creadas, la ley y la voluntad de las partes.

b) Relación jurídico tributaria

El concepto de relación tributaria generalmente se confunde con el de obligación tributaria, pero ambas tienen distinta naturaleza como veremos a continuación.

1. Obligación Tributaria

En el Derecho Común, el concepto de obligación se define como "una relación de naturaleza jurídica entre dos personas, llamadas deudor y acreedor, por la cual el deudor se encuentra en la necesidad

⁵ Ibidem, p. 206

jurídica de ejecutar una prestación a favor del acreedor, quien a su vez está facultado para recibir y exigir la prestación en su favor".⁶

En el ámbito del Derecho Fiscal, la obligación tributaria se define como "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".⁷

De las definiciones que se dan en los campos del derecho civil y derecho fiscal, podemos señalar que lo que tienen en común, son los sujetos que intervienen (acreedor y deudor) y el objeto de la misma.

Al efecto, Margain Manatou establece como principales diferencias entre estos tipos de obligaciones las siguientes⁸:

- a) La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface, se regula y se sujeta en cuanto a su cumplimiento, conforme a normas de esta rama del Derecho
- b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral, etc.
- c) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación de Derecho Privado el acreedor puede ser un particular.
- d) En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado.
- e) En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado, el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer
- f) La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios
- g) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos

⁶ MARTINEZ ALFARO, Joaquín, *Teoría de las obligaciones*, tercera ed., Porrúa, México, 1993, p. 1

⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, novena ed., Porrúa, México, 1989, p. 240

⁸ *Ibidem*, p.239

imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima

- h) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación de Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación.

En consecuencia tenemos que la obligación tributaria es un vínculo que identifica como sujeto activo o acreedor, indiscutiblemente al Estado, por el cual éste adquiere la facultad de exigir a sus deudores, el cumplimiento de una prestación de dar, misma que tiene sus propios matices derivados de lo que la propia legislación tributaria dispone.

2. Relación Tributaria

Comúnmente este concepto se confunde con el de obligación tributaria, identificándolos como la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, lo cual es erróneo por tratarse de dos conceptos diferentes, ya que como veremos más adelante, puede existir una relación tributaria sin que implique el nacimiento de una obligación.

La relación jurídica tributaria debe entenderse entonces como "el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".⁹

Además es de señalarse que no siempre que existe una relación tributaria deba surgir una obligación, ya que como bien lo señala Margain Manatou, hay casos en que existe una relación tributaria entre el Estado y los sujetos pasivos, y no surge la obligación tributaria, siendo el caso de las empresas o particulares que clausuran su negocio por no haber tenido nunca utilidad fiscal, caso en el que existieron relaciones fisco contribuyente, más no así la obligación tributaria, ya que nunca se ubicaron en el supuesto previsto por la ley para que hubiese surgido la obligación de tributar.

En el Derecho Común, la relación jurídica se identifica con la "situación de unión en que se encuentran los sujetos acreedor y deudor y, por la cual el deudor se haya en la necesidad de ejecutar una prestación

⁹ Ibidem, p.284

a favor del acreedor, quien a su vez, está facultado para recibir y exigir esa prestación; por lo que se dice que es una relación de subordinación".

A diferencia de la relación jurídica de la que habla el Derecho Común, en la relación jurídica tributaria nunca interviene la voluntad de las partes, sino que tanto el Estado como los particulares, deben sujetarse estrictamente a lo señalado por la ley, no siendo óbice esta circunstancia para señalar que dentro de la norma jurídica prevalecen ciertos privilegios del lado del Estado, situación que más adelante analizaremos.

Lo anterior tiene una razón de ser, ya que como señalamos, el nacimiento de la relación tributaria coincide con el momento del surgimiento del Estado, ya que para que éste pueda subsistir y realizar sus funciones, requiere allegarse de recursos, creándose para ello un mecanismo especial, identificado con la actividad financiera del Estado.

La actividad financiera del Estado, se refiere a todas aquellas formas o actividades en que se desarrolla el Estado y que tienen como denominador común, los recursos financieros en sus diferentes etapas.

Las etapas que componen la actividad financiera del Estado en términos generales son:

RECAUDACIÓN

Entendida ésta como la actividad del Estado dirigida a la obtención de recursos económicos, que fundamentalmente provienen de las contribuciones, los ingresos de carácter patrimonial y los provenientes del crédito público.

ADMINISTRACIÓN

En esta etapa el Estado, una vez percibidos los recursos financieros, debe planear y destinarlos a la realización de diversas obras públicas o al pago de la deuda pública en base a una planeación, para ello se elabora el presupuesto de egresos.

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley de Presupuesto de Egresos, su control y evaluación corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y este presupuesto "debe estar ligado a los datos estadísticos del año anterior, a la contabilidad de la Nación y a la

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

previsión del futuro de acuerdo con la producción y a la política económica que pueda ser fijada por el Estado".¹⁰

Esta función, recae primeramente en el Ejecutivo Federal, ya que éste es quien formula la iniciativa del presupuesto de egresos y es la Cámara de Diputados la que lo aprueba, por ser una de sus facultades exclusivas, según lo dispone nuestra Constitución Política en su artículo 74, fracción IV, que establece:

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

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior".

Este presupuesto se formula con apoyo en los programas que se formulan cada año, para lo cual cada entidad formula su anteproyecto basado en el programa que le corresponde, y el Poder Judicial lo hace por separado.

Su fecha máxima de presentación es el 30 de noviembre del año inmediato anterior al que corresponda.

GASTO PÚBLICO

Constituye la etapa final de la actividad financiera del Estado y se refiere al destino material de los recursos económicos recaudados.

Esta aplicación de recursos debe ser acorde con el Presupuesto de Egresos aprobado por la Cámara de Diputados, y por lo tanto destinarse a obras y servicios necesarios para la colectividad, pero en caso de que determinada erogación no se haya previsto en el mismo, los presupuestos pueden ampliarse de acuerdo con el criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La relación tributaria objeto de nuestro análisis, tiene una estrecha vinculación con esta actividad financiera, y su nacimiento suele ubicarse dentro de la primera etapa, ya que los particulares son el medio para la obtención de los recursos por parte del Estado, recursos sin los cuales sería casi imposible la existencia del mismo, razón suficiente para que tenga una posición de superioridad respecto al contribuyente.

c) Diversos tipos de relación

En el Derecho Fiscal como conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones que surgen entre el Estado y el contribuyente, prevalece como objeto principal la relación básica del pago de los tributos.

El pago de los tributos, constituye una relación en sí, pero también da lugar a otras de distinta naturaleza, también establecidas en la ley que producen diferentes efectos, y que pueden clasificarse en obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar.

Si entendemos a la relación jurídica como "el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado"¹¹, podremos percatarnos que este concepto es muy general, ya que como veremos más adelante, la relación tributaria, no sólo se encuentra limitada a la percepción de ingresos por parte del Estado y a la obligación de contribuir de los ciudadanos, por ello debemos entender a la relación jurídica tributaria, como un vínculo entre el Estado y los particulares, vínculo que tiene diversos matices, dependiendo de las circunstancias en las cuales se genere.

Lo anterior significa que no por haber surgido la relación jurídica tributaria de la necesidad del Estado de recabar ingresos, se deben dejar fuera todos los efectos que la recaudación puede producir, por el contrario estos efectos la mayoría de las veces dan origen a nuevas relaciones que también deben estar debidamente reguladas.

Así podemos pensar que como en todas las relaciones, incluyendo las de carácter privado, pueden surgir complicaciones, o derivar otras relaciones que son consecuencia de la primera y cuya regulación debe ser diferente.

De este modo, en la doctrina se ha utilizado el concepto de relación jurídica para indicar la diversidad de efectos jurídicos que emergen de determinada situación de hecho previsto por la norma.

Algunos autores como Ramón Valdés Costa y Dino Jarach, distinguen entre la relación jurídica principal y la accesoria, distinción que tiene su fuente en su propia naturaleza, y sobre todo en las consecuencias que cada una de ellas genera.

¹¹ ARRIJOA VIZCAÍNO, op. cit., p. 23

1. Relación Jurídica Principal

En nuestra legislación, encontramos debidamente regulada a la relación jurídica que trae aparejada una obligación, entendida ésta como el vínculo jurídico por el cual una persona denominada acreedor tiene el poder jurídico de exigir a otra denominada deudor, una conducta que puede ser de hacer, no hacer, dar o tolerar; y es éste tipo de relación tributaria que conlleva a obligaciones por parte de los contribuyentes en su carácter de sujetos pasivos, la que origina la relación jurídica principal, base de las relaciones del Estado-Contribuyente.

En el Derecho Tributario, definido como el "conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago"¹² tiene una gran importancia el concepto sujeto a análisis, ya que constituye el objeto de su regulación.

Analizando esta definición, encontramos que primordialmente se refiere a la obligación de pago de los particulares y al derecho del Estado a hacerlo exigible, surgiendo así la relación jurídica fundamental, objeto de regulación del Derecho Tributario.

Ahora bien, como ya sabemos, para la configuración o surgimiento de esta relación es necesaria la existencia de una ley que cumpliendo con todos los requisitos para su creación y con las limitaciones del marco constitucional, establezca la existencia de una obligación como presupuesto para su origen.

Así tenemos que para que surja la obligación jurídica tributaria, es necesaria la configuración de las siguientes fases:

PRESUPUESTO DE HECHO O HIPÓTESIS DE INCIDENCIA

"El presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva consistente en el pago de un tributo".¹³

El presupuesto de hecho es el texto legal que establece los hechos imponibles que van a dar lugar a la obligación tributaria. Estos

¹² VALDES COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Depalma-Themis-Marcial Pons, segunda ed., Santa Fe de Bogotá, 1996, p. 300

¹³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YÁNEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, segunda ed., Trillas, México, 1984, p.90

presupuestos o hipótesis de incidencia toman como su base las fuentes de los tributos que son seleccionadas por el legislador, mismas que pueden ser el capital, la renta, las propiedades, las posesiones, los actos jurídicos, etc.

Como ejemplos presupuestos de hecho o hipótesis de incidencia, podemos citar el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que señala algunos supuestos que van a dar como resultado el pago del impuesto, mismo que establece:

Artículo 1.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes
- II. Presten servicios independientes
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- IV. Importen bienes o servicios

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Otro ejemplo de presupuestos de hecho que no implica el pago de una cantidad de dinero, lo es el artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, que establece una obligación de hacer al señalar:

"Artículo 41-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias, siempre que se soliciten a un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación fracción las citadas declaraciones. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

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

En este artículo se establece un tipo de obligación diferente a la de pago, por ende la relación que se genera entre los sujetos es de otra naturaleza a la que se maneja de manera principal en el Derecho Fiscal.

Quintana Valtierra, señala que el presupuesto de hecho puede verse desde distintos puntos de vista entre los que señala:

ASPECTO LEGAL. Toda hipótesis debe estar señalada en la ley, en la cual también deben estar descritos sus aspectos mesurables como la alícuota, la base o parámetro, etc.

ASPECTO MATERIAL. El legislador es quien selecciona los hechos imponibles de entre una serie de hechos tributariamente relevantes, como lo son: la percepción de ingresos, la propiedad de bienes, actos jurídicos, consumo de bienes o servicios, producción de bienes o servicios, etc.

ASPECTOS TEMPORALES. El legislador debe señalar el momento en que debe estimarse consumado el hecho generador, y de acuerdo a este concepto los hechos imponibles los clasifica en:

- Hechos imponibles instantáneos, que son los que suceden en un lapso determinado, dando lugar a una obligación tributaria autónoma.
- Hechos imponibles periódicos, caso en el cual el legislador tiene en cuenta, dentro de un determinado periodo (mensual, anual, etc.), una serie de hechos considerados conjunta o globalmente que dan lugar al surgimiento de una obligación tributaria, como en el caso del impuesto sobre la renta.

ASPECTO ESPACIAL. En la hipótesis de incidencia igualmente deben precisarse las circunstancias de lugar, y definir las reglas para determinar en qué territorio ha de considerarse como producido el hecho imponible, a fin de determinar cuál es el sujeto activo que tiene derecho a recabar el tributo.

ASPECTOS MENSURABLES. Se refiere al aspecto cuantitativo, que es denominado base imponible o parámetro. La doctrina considera que se habla de parámetro cuando la medida no se expresa en dinero; y de base imponible cuando la medida se expresa en dinero.

HECHO GENERADOR O IMPONIBLE

Cabe señalar que suele identificarse el presupuesto de la obligación fiscal con el hecho imponible, pero son dos cosas distintas.

El autor argentino, Héctor Villegas, señala que "el hecho imponible como hipótesis legal (...) puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una

actividad administrativa jurisdiccional (tasas) o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones de mejoras)".¹⁴

La Ley General Tributaria de España en el artículo 38 define al hecho imponible de la siguiente manera: "es el presupuesto de la naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".¹⁵

En nuestra legislación fiscal no encontramos expresamente la definición legal de hecho imponible pero doctrinalmente se señala que "el término hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria refiere una realidad compleja configurada por elementos de naturaleza fáctica referentes a determinados sujetos, referencias espaciales, temporales, etc., es decir, constituye un agregado de diversos elementos a partir de los cuales se construye tal realidad jurídica".¹⁶

Por su parte, Quintana Valtierra define al hecho imponible como "el evento que se lleva a cabo en la realidad, el cual, al encuadrar dentro de los supuestos previstos en la hipótesis de incidencia, origina la obligación tributaria".¹⁷

Es decir, entre la hipótesis normativa y el hecho generador, existe un vínculo indisoluble toda vez que si no existiese la hipótesis que estableciera cuál supuesto iba a ser objeto de gravarse, el hecho imponible no podría identificarse, sino que se estaría ante cualquier acto o actividad, pero no imponible o gravable.

De esta manera, para que surja la obligación fiscal es necesario, primero, que exista una disposición legal que establezca que al realizarse determinados supuestos se da origen a una obligación (hipótesis de incidencia), y en segundo lugar, que dichos supuestos se presenten en el mundo fáctico para que las mismas puedan exigirse (hecho imponible).

En nuestra legislación mexicana, esa coincidencia se denomina causación del tributo, a lo cual el artículo 6º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece:

¹⁴ *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, séptima ed., Depalma, Argentina, 1999, p. 272

¹⁵ CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 1997, p. 160

¹⁶ JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, quinta ed., ECAFSA, México, 1998, p.254

¹⁷ QUINTANA VALTIERRA, op. cit., p.103

"Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El momento del nacimiento de la obligación tributaria varía dependiendo si se trata de tributos derivados de situaciones jurídicas o de hecho, simples o condicionadas.

Si se trata de situaciones jurídicas, el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que están constituidas definitivamente de conformidad con el derecho aplicable.

Cuando la hipótesis contempla situaciones de hecho, el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca efectos normalmente.

Cuando el hecho es periódico o permanente, la misma hipótesis señala la fecha en que se causan.¹⁸

Asimismo, debe diferenciarse el momento en que se causa un impuesto, un derecho o una contribución especial, ya que cada uno se causa en los momentos especialmente determinados por las disposiciones aplicables respectivas.

Respecto de los impuestos, la obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis de incidencia, por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, nace en el momento en que una persona física o moral obtiene ingresos por el desarrollo de sus actividades empresariales.

En cuanto a los derechos, la obligación tributaria surge en el momento en que se prestan los servicios administrativos, debido a que son contraprestaciones exigidas por la ley a cambio de la prestación de un servicio, independientemente de que la autoridad administrativa cobre previa o posteriormente el importe del derecho.

En el caso de las contribuciones de mejoras, la obligación nace en el momento en que la ley que la establece entra en vigor, independientemente de que se haya realizado o no la obra material que dará plusvalía al inmueble de un contribuyente, ya que el tributo nace

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décimo octava ed., Porrúa, México, 1999, p.p. 547 y 548

por ministerio de ley y no porque se realicen materialmente las obras públicas.

En las contribuciones de seguridad social, de acuerdo con el artículo 12 de la Ley del Seguro Social, la obligación surge al momento en que se establece la relación laboral entre patrón y trabajador, pero su determinación y liquidación se realiza posteriormente al nacimiento de la obligación.

2. Relación jurídica accesoria

Existen discrepancias entre los diversos autores para determinar el alcance de la relación jurídica, pero se llega a la conclusión de que al configurarse el supuesto de hecho establecido en la ley, no sólo surge la obligación que denominamos principal, sino que a ésta, se agregan otras de diversa naturaleza, sobre las cuales en la doctrina no existe una posición uniforme.

A modo de ejemplo, podemos ubicar en este otro bloque de obligaciones los diferentes comportamientos activos o pasivos que se tienen frente a la obligación, como la mora en el pago de los impuestos que da lugar al pago de recargos, las garantías ofrecidas por los contribuyentes al fisco, y por supuesto la devolución de impuestos, esta última objeto de nuestra investigación y que analizaremos más adelante.

Para entender un poco el carácter accesorio de las obligaciones y en consecuencia de las relaciones originadas con las mismas, es necesario hacer un pequeño análisis sobre las causas que pueden generarlas.

Para ello tomaremos en cuenta el pago de recargos por mora del pago de la obligación principal, supuesto que de ninguna manera forma parte del pago principal, sino que su nacimiento tiene lugar en el momento en que el sujeto obligado no lo realiza dentro de los plazos que la ley le marca, por lo tanto esta relación nunca se hubiese generado si la relación principal, es decir, la de pagar el impuesto, no se hubiera configurado.

Pero no por tratarse de una relación accesoria no va a dejar de producir efectos, al contrario, el Estado al igual que en la relación principal, puede exigir el pago de esos recargos y constituir créditos fiscales exigibles a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Al respecto el artículo 20, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece:

"Artículo 20.- Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento de este Código. Los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La citada dependencia podrá autorizar a otros contribuyentes a efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes el adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de ejecución
- II. Recargos
- III. Multas
- IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código".

En consecuencia, en el supuesto de que el contribuyente realice el pago en forma incompleta por no haber sufragado los recargos que se generaron por haber cumplido con su obligación en forma tardía, ese pago se aplica primero a los recargos generados y posteriormente a la suerte principal, y la diferencia no cubierta sigue generando sus recargos y la actualización correspondiente, subsistiendo de esta manera la obligación de pago al fisco.

Como podemos darnos cuenta, este tipo de relaciones también constituyen obligaciones que pueden hacerse exigibles al igual que si se tratara de la obligación principal. Es decir, al momento en que se genera debe cubrirse íntegramente el monto de la obligación, de lo contrario la misma no se extingue y sigue produciendo sus efectos.

Una vez que ha quedado establecido que la relación tributaria consistente en la obligación de pago de los contribuyentes al fisco no es la única que puede generarse, es necesario establecer también que no

todas esas relaciones que se denominan accesorias tienen el mismo origen y los mismos efectos.

Por lo tanto, este carácter accesorio implica necesariamente que debe tener como antecedente otra obligación a la que denominamos principal.

Estas relaciones accesorias por su parte, pueden producir diferentes efectos, dependiendo del caso de que se trate, por lo que a nuestro juicio es necesario establecer que las relaciones accesorias pueden distinguirse en dos tipos:

RELACIONES ACCESORIAS QUE SIGUEN SIENDO PARTE DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Forman parte de este bloque las relaciones derivadas del pago de recargos por mora, del pago de recargos por prórroga, del otorgamiento de garantías fiscales, el cobro de multas por violación a las disposiciones fiscales, entre otras.

Como podemos darnos cuenta, en todas estas relaciones el Fisco tiene una posición superior respecto de los contribuyentes, situación justificada porque a pesar de no tratarse del cobro de los tributos como obligación principal, sigue actuando en su calidad de sujeto activo.

RELACIONES ACCESORIAS QUE SE DESLIGAN DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Es en este tipo de relación en la que ubicamos a la devolución fiscal y a todas las demás obligaciones que pudieran derivar de ella como lo son el pago de intereses por el pago extemporáneo.

Estos supuestos tienen características especiales, principalmente que el Fisco pierde el carácter de sujeto activo, sino que ahora tal figura recae en el contribuyente por tener determinada cantidad de dinero a su favor, ya sea que provenga ésta del pago de lo indebido o de un saldo a favor en sus declaraciones de impuestos federales.

Siendo que la devolución jurídica constituye el revés de la relación principal porque quien ahora se constituye con el carácter de acreedor, es el particular y no el Estado, la posición de superioridad que ostenta el Estado, debe quedar de lado y regularse de una forma especial.

II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Nuestra Constitución no establece una definición de lo que debe entenderse por tributo, ya que no se alude al mismo, sino únicamente se refiere a la obligación de contribuir, pero de ella se desprenden ciertos lineamientos a seguir dentro de toda la actividad financiera del Estado, lineamientos que al emanar de nuestra Ley Suprema, deben ser respetados por todos los gobernados y por los órganos de gobierno.

Ha quedado precisado que el Estado en su carácter de órgano administrativo, al ser acreedor de una suma de dinero, se encuentra sometido al igual que el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquélla le concede expresamente.

Por tanto, si el Derecho Tributario se caracteriza por afectar los bienes del particular en favor del interés público, sus disposiciones y ordenamientos deben tener como límite o marco de referencia el que nuestra Constitución señala.

Es por ello que entraremos a analizar los principios constitucionales que rigen en el Derecho Tributario y que hacen que el estado de derecho prevalezca.

a) Los Principios Constitucionales

Toda la actividad del Estado destinada a la recaudación de recursos económicos, está subordinada a la legislación fiscal y ésta a su vez a las normas constitucionales, por lo tanto estas normas representan las guías supremas en toda la normatividad jurídico fiscal.

En consecuencia, las normas fiscales deben estar subordinadas a las normas y principios consagrados en nuestra ley fundamental, ya que de lo contrario asumirían caracteres de inconstitucionalidad y por ende, carecerían de validez jurídica, estando los afectados por esas normas

facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar de esta manera que les sea aplicada cualquier disposición que contravenga lo dispuesto por nuestra Constitución.

Así tenemos que los Principios Constitucionales son definidos como "normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial pueden infringirlos, so pena de invalidez de sus actos. De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal".¹⁹

Otra definición de los Principios Constitucionales establece que "son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo ésta la ley fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado".²⁰

Como podemos darnos cuenta, ambas se refieren a un conjunto de normas contenidas en la Constitución, mismas que como tales deben respetarse no sólo en las leyes reglamentarias, sino en los actos realizados por los órganos del Estado.

Lo anterior se justifica por la denominada jerarquía normativa que implica que no todas las normatividades tienen el mismo rango, sino que deben aplicarse preferentemente unas sobre otras.

Dentro del primer rango encontramos a las normas constitucionales que expresan las bases fundamentales sobre las cuales debe constituirse el Estado Mexicano, por lo que constituyen el vértice sobre el cual va a emanar toda la legislación secundaria, como lo son las leyes fiscales, mismas que deben sujetarse en todo momento a los lineamientos que la primera establece, por la naturaleza de cada una de ellas.

Estos Principios Constitucionales, han sido objeto de diversas clasificaciones, pero en la doctrina se refieren concretamente a los siguientes:

1. Principio de Generalidad

Como ya hemos mencionado, todas las contribuciones deben estar contempladas en la ley para que sean válidas y eficaces.

¹⁹ JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 313

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas*, Porrúa, México, 1972, p. 147

En tales condiciones, estos tributos participan de las características esenciales del acto que los origina, es decir de las características de la ley.

De esta manera haremos referencia al Principio de Generalidad que la ley comparte con las contribuciones, ya que es una característica esencial de todas las leyes y por supuesto, de las leyes fiscales.

Entendemos como generalidad de la ley, que la misma debe aplicarse a todos aquellos que se encuentren en el supuesto normativo previsto por la norma, sin excepción.

Así Arrijo Vizcaino señala que "sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate".²¹

Este Principio de Generalidad aplicado a las normas tributarias, encuentra su fundamento en el artículo 31 Constitucional, que establece:

"ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos..."

Podemos darnos cuenta que este artículo establece determinadas obligaciones que van dirigidas a todos los mexicanos, sin excepción, pero esta disposición no quiere decir que los extranjeros no estén obligados a pagar impuestos si se colocan en alguno de los supuestos previstos por las leyes correspondientes, por lo que se dice que este problema se debe a una lamentable falla de técnica jurídica del texto constitucional, el que debería ser adicionado con un párrafo aclaratorio.²²

Para apoyar su razonamiento, el autor cita un precedente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dispone:

"Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo 'de las obligaciones de los mexicanos'; pero sin que ello

²¹ Op. cit., p. 248
²² Ibidem, p. 249

signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana". (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en Revisión. Société Anonyme des Manufactures des Glaces et Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova, S.A., páginas 290 a 292).

En síntesis, podemos decir que el Principio de Generalidad se refiere a que las normas jurídicas, y en efecto, las tributarias, deben aplicarse a todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que se ubiquen en el supuesto previsto por la norma jurídica.

2. Principio de Obligatoriedad

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos ya sea de la Federación, los Estados o los Municipios.

Este precepto constituye una obligación de carácter público, tan es así que en caso de incumplimiento, se puede ser acreedor a una sanción que va desde la imposición de una multa hasta una pena corporal.

Los ingresos tributarios, como ya hemos dejado establecido, son imprescindibles para que el Estado pueda realizar todas las actividades que tiene encomendadas, también por mandato de ley. Es por ello que una vez que exista una ley que imponga algún gravamen y que reúna todos los requisitos para que tenga plena validez y eficacia jurídica, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Esas facultades dan a la Administración Pública, un rango de superioridad frente a los contribuyentes, pero esta jerarquía es fundada en razón de que el Estado requiere que los particulares cumplan con su obligación de pagar las contribuciones, ya que constituyen éstos, el elemento fundamental para la realización de las actividades en beneficio del interés colectivo.

Por lo tanto, el Estado no puede ser flexible en este sentido, es decir, no puede sujetarse a la libre voluntad de los contribuyentes porque

se trata de la defensa de los intereses públicos, de ahí que se le faculte a ejercitar la acción forzosa y se le coloque, respecto de la recaudación de impuestos, en un plano superior.

En consecuencia "el Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares".²³

Así concluimos que la aplicación del Principio de Obligatoriedad es fundamental para la actividad pública del Estado e indispensable para el buen funcionamiento de nuestro sistema tributario, mismo que podemos identificar con la facultad económico coactiva que posee el Fisco para una expedita recaudación de impuestos.

3. Principio de Vinculación con el Gasto Público.

La recaudación de los recursos económicos, tiene como finalidad, la realización de las actividades que el Estado tiene encomendadas, finalidad que de ninguna manera puede desviarse para la obtención de beneficios particulares por parte de los titulares de los órganos de gobierno.

El Principio de Vinculación con el Gasto Público, se encuentra consagrado en el mismo artículo 31, fracción IV constitucional que establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público.

Debemos entender por gasto público a los medios para lograr ciertos fines que jurídicamente corresponde realizar al Estado, por lo tanto, un gasto será público si es adecuado a la realización de esos fines, los cuales están determinados en el contenido de las normas jurídicas.

Arrija Vizcaino cita una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que es ilustrativa para entender el Principio de Vinculación con el Gasto Público:

"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los

²³ Ibidem, p. 251.

renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldo, etc.

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

"Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (Amparo en revisión 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo viuda de Flores, Visible en las páginas 383-384 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973, Primera Parte).

Así también Emilio Margain Manatou, realiza un análisis de lo que debe considerarse gasto público, y señala que debe reunir las siguientes características:²⁴

- Que la erogación sea hecha a través de la administración activa, entendiéndose por ésta a las Secretarías y Departamentos de Estado.
- Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación, funciones que se establecen en la Ley Orgánica de la Secretaría de Estado o Dependencia de que se trate.
- Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos, ya que no basta que un gasto se haga a través de la administración activa, sino que además el renglón respectivo se encuentre previsto en el citado presupuesto.
- Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo, en consecuencia si los gastos exceden de los límites que fije el Presupuesto de Egresos, estas erogaciones dejan de reputarse gastos públicos y por lo tanto tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades.

²⁴La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Universidad de San Luis Potosí, México, 1967, p.p. 88 a 90

Fundamentalmente, los ingresos públicos, son destinados a la prestación de servicios públicos, que representan un beneficio directo para todos los integrantes del núcleo social, es decir, podemos identificar este beneficio como una contraprestación por parte del Estado derivado del pago puntual de sus contribuciones.

Nuestra Constitución, previendo posibles desviaciones de los ingresos que percibe el Estado, impone a los gobernantes el deber de destinarlos exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos, identificados éstos como la realización de obras públicas, generación de servicios públicos como agua potable, alcantarillado, energía eléctrica, mercados, pavimentación, así como los pagos a los empleados federales, mismos que deben contribuir a la satisfacción del interés colectivo.

Podemos inferir que así como el Principio de Obligatoriedad constituye un instrumento para el Estado en beneficio del interés general, para llevar a cabo la recaudación de recursos económicos, este Principio de Vinculación con el Gasto Público, implica una garantía para el gobernado que contribuye al sostenimiento del Estado tenga la garantía de que esos recursos sean destinados a satisfacer las necesidades colectivas.

4. Principio de Proporcionalidad y Equidad

Este principio ha sido objeto de debate entre los diversos autores fiscalistas, sobre todo en el sentido de determinar si los conceptos de proporcionalidad y equidad tienen un mismo significado o si hay que tratarlos por separado.

El artículo 31, fracción IV, en su última parte, de nuestra Constitución, consagra este principio tan discutido al establecer que constituye una obligación de los mexicanos, el contribuir al gasto público de la Federación, los Estados y los Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Para determinar el alcance de estos dos conceptos entraremos a analizar las dos posturas generadas sobre el tema:

Los conceptos de proporcionalidad y equidad tienen el mismo significado

Esta postura es sustentada por los autores Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio Francisco de la Garza, quienes fundamentan

su posición en las razones que tuvo el Constituyente para su implementación.

Para ello es importante destacar que no existe manifestación alguna al respecto en el Diario de Debates del Congreso Constituyente de 1916-1917, ya que en nuestra Constitución Vigente el precepto de referencia constituye una mera repetición de lo que dispuso la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política de 1857, pero probablemente fueron inspirados en el pensamiento de Adam Smith, "quien en el primero de sus cuatro célebres principios de los impuestos, nos dice que: 'los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal'.²⁵

De esta manera, según concuerdan Flores Zavala y Margain Manatou, el Constituyente de 1856, uso en un solo concepto las palabras proporcional y equitativa.

Además de que "aún cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo 'y' (Proporcional y equitativa) y no el alternativo 'o', si se parte del supuesto no comprobado pero bastante probable, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, 'en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición'.²⁶

Proporcionalidad y equidad, son dos conceptos diferentes

Entre los autores que encabezan esta posición se encuentran José Rivera Pérez Campos, Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manatou, mismos que concuerdan en que los conceptos de proporcionalidad y equidad deben ser estudiados por separado, ya que tienen características distintas.

Emilio Margain Manatou concuerda con Flores Zavala en que el Constituyente de 1856 usó como un solo concepto las palabras proporcionalidad y equidad, pero manifiesta que "atendiendo a la

²⁵ Ibidem, p.p. 107 y 108

²⁶ ARRIJOA VIZCAÍNO, op. cit., p. 255

evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras 'proporcional y equitativa'. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".²⁷

Respecto del pago indebido de contribuciones en relación con el principio de proporcionalidad y equidad, existe la tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se transcribe:

XI/2001

"PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.- Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en ese tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les

²⁷ MARGAIN MANATOU, op. cit., p. 109

atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándose el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

Amparo directo en revisión 614/96.- ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V.- 4 de mayo de 1999.- Unanimidad de diez votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretario: José Luis González.

Amparo en revisión 650/93.- Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V.- 19 de octubre de 1999.- Unanimidad de nueve votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán y Genaro David Góngora Pimentel.- Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretario: José David Clemente Rodríguez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy tres de julio en curso, aprobó con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.- México, Distrito Federal, a tres de julio de dos mil uno."

Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001

5. Principio de Legalidad

Este principio constitucional, en materia tributaria, se encuentra consagrado en el mismo artículo 34, fracción, IV al señalar que son obligaciones de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa "que dispongan las leyes".

Principalmente se refiere a que las contribuciones se establezcan en leyes formal y materialmente consideradas, es decir, que sean emitidas por el Congreso de la Unión con todas sus formalidades, o por la Asamblea Legislativa o las Legislaturas de los Estados a nivel local, además de reunir las características de generalización y abstracción.

Debemos entender por generalidad, que la ley debe regular la conducta de todos los sujetos cuya situación coincida con la señalada en la misma norma, sujetos que no están determinados en forma específica, en otras palabras, que el ámbito personal de la norma no está individualizada.

La norma es abstracta porque la conducta que regula está indeterminada en cuanto al número de ocasiones y cuantas veces el mismo causante se ubique en la hipótesis normativa.

Este principio de legalidad entonces viene a refrendar lo señalado sobre la relación tributaria en el sentido de que la misma debe estar regulada por la ley, constituyendo una limitante para la actividad hacendaria.

En efecto, la existencia de las normas jurídicas constituye una barrera a posibles actitudes arbitrarias de quienes detentan el poder público, de ahí que los dos enunciados a los que obedece este principio de legalidad sean:²⁸

- a) Que la autoridad hacendaria para llevar a cabo algún acto o realizar alguna función dentro del ámbito fiscal, debe estar previa y expresamente facultado para ello por una ley aplicable al caso concreto.
- b) Por otra parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco, los derechos que las mismas leyes le confieren.

Pero este principio no se limita a la existencia de normas jurídicas que cumplan con los requisitos formales y materiales, sino que también en materia tributaria, particularmente en impuestos, la ley establezca específicamente los elementos del mismo, es decir, el sujeto, base, tasa o tarifa, elementos que deben aplicarse siguiendo el procedimiento específico que señale la norma, sin sujetarlo a ninguna interpretación por parte de la autoridad.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto al principio de legalidad, en una tesis de jurisprudencia en los siguientes términos:

"...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA RELACIÓN TRIBUTARIA

36

materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

"Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que pretenda justificárseles". (Semanao Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo LXXXI, página 6374).

Podemos concluir que este principio constitucional, para que constituya una garantía de seguridad para el gobernado frente a los posibles abusos de la autoridad, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Que el tributo se establezca por el legislador, ya sea federal o local
- Que se prevenga en disposiciones abstractas y genéricas
- Que se señalen los elementos esenciales de los tributos, y como consecuencia
- Que no quede al arbitrio o discreción de las autoridades administrativas la determinación del tributo en cada caso particular

III. LA IGUALDAD EN LA RELACIÓN JURÍDICA

Como ha quedado precisado, la relación jurídica tributaria se encuentra regida por diversos principios previstos en nuestra Constitución, que de alguna manera establecen lineamientos generales aplicables tanto a la relación jurídico principal como a las accesorias.

En nuestro sistema jurídico no encontramos un principio de igualdad estrictamente aplicable al ámbito fiscal, pero si lo analizamos a fondo, podremos percatarnos de que dentro de los principios ya analizados aquél se encuentra inmerso.

El estudio que se ha dado al principio de igualdad en materia fiscal es muy reducido, sobre todo en el Derecho Mexicano, en el que principalmente el tema de la igualdad se encuentra identificado con el concepto de la capacidad contributiva.

Pero el concepto de igualdad no debe constreñirse a la obligación de contribuir de los gobernados, ya que si respaldáramos esta postura nos estaríamos olvidando de la naturaleza de cada una de las relaciones que la misma origina. Es por ello que debemos analizar los diferentes matices que puede presentar este concepto de igualdad tan poco estudiado.

a) La Igualdad

Ha resultado complicado establecer un concepto de igualdad en el que se incluyan todos sus efectos y caracteres, pero partiendo de una idea general, podemos decir que la igualdad es entendida como el tratamiento que se da a dos o más cosas o sujetos que tienen la misma naturaleza o características.

El principio de igualdad ha sido abordado en la doctrina, identificándolo con la igualdad ante la ley, en el sentido de que a todos se les deben aplicar las mismas disposiciones legales.

No obstante, Dino Jarach al dar su concepto de igualdad, expresa lo que este término no significa señalando que "el principio de igualdad... no significa... simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídico-tributaria nacida de la ley, todos deben de ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos... el principio va mucho más allá... el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo."²⁹

El principio de igualdad, debe estudiarse desde diferentes enfoques ya que de otra manera, estaríamos dejando de lado los diversos efectos que puede provocar este principio en todas las relaciones jurídicas.

El autor argentino Antonio Valdés Costa, hace una clasificación del principio de igualdad atendiendo a su término conceptual y terminológico, misma que estudiaremos a continuación.³⁰

1. Igualdad en la ley

Este tipo de igualdad tiene su origen en la concepción clásica del Estado Liberal, y en materia tributaria podemos decir que se refiere a que todos los ciudadanos son iguales; y por lo tanto la ley tributaria no puede hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos de individuos.

En esta concepción, suele distinguirse entre igualdad jurídica e igualdad económica.

La igualdad jurídica se identifica con las condiciones físicas o morales de las personas.

En la Declaración Universal de los Derechos Humanos después de establecer que todos los seres humanos nacen libres e iguales, establece en su artículo 2 que los derechos y libertades "rigen sin distinción alguna de razas, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra naturaleza".

Los principios establecidos en la Declaración Universal, han sido reconocidos en convenciones internacionales adquiriendo el carácter de

²⁹ JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 318

³⁰ VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 371

normas obligatorias, tal es el caso de la Convención Europea de 1950 y el Pacto de San José.

Pero hay que hacer la precisión de que "son insuficientes para aplicarse dentro del ámbito del Derecho Tributario, en el cual el principio debe ser aplicado también a las entidades, con o sin personería jurídica... No existe razón alguna para excluir del principio a las colectividades".³¹

En efecto, al ser los sujetos que intervienen en el ámbito del Derecho Fiscal los particulares en su calidad de gobernados y el Estado, ambos deben observar el contenido del principio de igualdad, con las limitaciones que justificadamente dispongan las leyes.

Por otra parte, la igualdad económica se identifica con las posibilidades económicas de los contribuyentes, normalmente vinculadas con el concepto de capacidad contributiva.

La determinación de la capacidad contributiva de los contribuyentes depende de los criterios económicos y sociales dominantes en cada momento y en cada sociedad, por lo que surgen problemas relativos a la justa distribución de las cargas fiscales, toda vez que su "valoración depende de factores políticos naturalmente variables, y de reglas técnicas sobre las cuales existen discrepancias".³²

Así podemos concluir que la igualdad en la ley jurídicamente corresponde al igual tratamiento que debe darse a todas las personas sin distinción de sexo, edad, raza, estado civil y cualquier otra circunstancia de este tipo, y económicamente se refiere al tratamiento que debe darse en atención a las circunstancias económicas de cada individuo.

2. Igualdad por la ley

Esta modalidad tiene como objetivo fundamental la modificación en la vida social con el objeto de alcanzar la justicia. No se refiere a una rama del Derecho en particular, sino que incluye a toda la gama de ellos.

Este principio tuvo como origen la serie de desigualdades que se han presentado a lo largo de la historia y tiene como finalidad fundamental el alcance de un verdadero Estado Democrático.

³¹ Ibidem, p. 372

³² Ibidem, p. 376

"Su fundamento está consustanciado con el concepto que se tenga respecto de las relaciones entre el Estado y el individuo, que en este caso se concreta en sí el Estado debe observar una actitud prescindente ante la actual distribución de las riquezas o intervenir para modificarla suprimiendo las desigualdades que considera injustas".³³

Como podemos observar esta modalidad de la igualdad, se refiere a un hacer por parte del Estado, y constituye una facultad de éste para determinar discrecionalmente qué situaciones constituyen desigualdades y por tanto deben suprimirse, y qué tipo de normas u ordenamientos debe crear para evitar esas desigualdades velando siempre por el interés general.

En nuestro sistema jurídico es un principio que no tiene formulación expresa, pero a pesar de ello debe ser tomado en cuenta por el Poder Legislativo al momento de modificar y crear las leyes.

3. Igualdad ante la ley

Este principio tiene importantes proyecciones jurídicas en la aplicación de la norma general a los casos concretos, sea vía administrativa o jurisdiccional.

Es decir, este principio se refiere a la aplicación de las normas jurídicas generales al caso en concreto, incluyendo su interpretación. Esta interpretación no es general, ya que como todos sabemos, existen normas que por disposición expresa de la ley, no pueden ser interpretadas, sino deben aplicarse exactamente tal y como lo dice el texto correspondiente, tal es el caso de las materias penal y fiscal.

En materia fiscal, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece claramente que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Es decir que donde el legislador no distingue, el intérprete no puede distinguir, regla que es una consecuencia de que la administración carece de facultades discrecionales en lo que respecta a la cuantía y existencia de la obligación fiscal.

³³ *Ibidem*, p. 410

En el caso de igualdad ante la ley, el obligado es el órgano que ejecuta la ley mediante su reglamentación o su aplicación al caso concreto, y su violación da lugar a la acción o excepción de ilegalidad.

El alcance que tiene este principio de igualdad ante la ley es amplio, ya que "comprende a todos aquellos que se hayan visto perjudicados por discriminaciones ilegítimas. La ilegitimidad puede estar originada por una interpretación incorrecta de la ley, de la que resulte un tratamiento diferencial a quienes estén en igual o similar situación, es decir, que integren un grupo constituido 'justa y racionalmente'".³⁴

4. Igualdad de las partes

Este principio se enuncia diciendo que ambas partes de la relación jurídica están igualmente sometidas a la jurisdicción y a la ley.

Es decir, los sujetos activo y pasivo de la obligación como acreedor y deudor, no así el Estado como creador de la obligación ni al destinatario del producto de la recaudación, por lo tanto "la subordinación del contribuyente es con respecto al Estado soberano que crea unilateralmente obligaciones pecuniarias a su favor, y no respecto del titular del crédito creado por la ley, que sólo tiene los derechos que la ley le asigna".³⁵

b) Desarrollo de la igualdad de las partes en el Derecho Tributario

Un tema poco abordado en Derecho Tributario lo es la igualdad de las partes, quizá su razón estriba en la generalidad de las relaciones jurídicas que surgen en este ámbito.

Como lo tratamos en el tema anterior, la igualdad de las partes es aplicada generalmente en el Derecho Común, ya que quienes intervienen en la serie de actos jurídicos que se dan en la vida cotidiana son particulares, es decir, tanto personas físicas y morales de Derecho Privado en igualdad de circunstancias.

Por lo anterior, es difícil que en el Derecho Tributario, en donde interviene el Estado y los particulares como sujetos de la relación

³⁴ibidem, p. 418

³⁵ibidem, p. 420

tributaria, impere este principio debido a las circunstancias que analizamos a lo largo del presente tema.

1. Algunas precisiones sobre la igualdad de las partes

Este principio puede enunciarse diciendo que ambas partes de la relación tributaria están sujetas a la ley y a la jurisdicción, haciendo la precisión de que al señalar ambas partes, nos referimos a los sujetos activo y pasivo de la obligación, es decir al acreedor y al deudor, y no al Estado como creador de la obligación ni como destinatario del producto de la recaudación.

Es importante apuntar desde este momento que este tipo de igualdad no es aplicable en todas las relaciones ya que siempre debe imperar la subordinación del contribuyente con respecto al Estado soberano que crea unilateralmente obligaciones pecuniarias a su favor, teniendo esto su base en el interés general.

Ahora bien, para abordar el tema de igualdad de las partes, debemos recordar la diferente naturaleza de los vínculos que surgen entre los sujetos en la relación jurídica tributaria, donde encontramos a:

LA RELACIÓN JURÍDICA PRINCIPAL

Relación identificada con la obligación de los particulares de contribuir al gasto público y al derecho del Estado a hacerlo exigible.

En este tipo de relación, el Estado se constituye en un rango de superioridad con respecto al particular por ser el creador de la norma jurídica y en consecuencia de la obligación tributaria, toda vez que los derechos positivos prevén que "...el Estado, mediante ley, establezca medidas de protección a ciertas situaciones que a su juicio la merezcan. En D.T. estas medidas pueden ser a favor del acreedor o del deudor, aunque lo más frecuente es que sean a favor de aquél...pero esa superioridad tiene su fuente en la Constitución y en la ley, y no en un principio no escrito, inherente a la calidad del Estado. Jurídicamente son privilegios".³⁶

Pero hay que destacar que este tipo de superioridad se refiere únicamente a la facultad del Estado de emitir las normas jurídicas que establezcan obligaciones y derechos, pero no sólo en el ámbito del Derecho Tributario, sino que incluye todos los ámbitos.

³⁶ Ibidem, p.421

Es más acentuada la superioridad del Estado en las relaciones en las que actúa como recaudador y administrador de recursos para satisfacer las necesidades colectivas, aunque su actuar se encuentre limitado por el principio de legalidad, por el cual a la autoridad sólo le está permitido hacer lo que expresamente le está conferido por la ley, situación que de alguna manera le otorga seguridad al contribuyente para no verse afectado por actos que la autoridad realice por su propio derecho o de manera discrecional.

La posición de superioridad del Estado tiene su base, como ya lo mencionamos, en el interés general, identificado con la presunción de legitimidad de la pretensión del Estado en la recaudación de impuestos para sufragar el gasto público.

LA RELACIÓN JURÍDICA ACCESORIA

Constituye la excepción a la relación principal, ya que aunque derivan de la obligación del particular de contribuir al gasto público, en este tipo de relación, el Estado pierde la superioridad con la que se conduce en aquélla, al constituirse en el sujeto obligado en una relación de crédito.

Con base en ello, el principio de igualdad de las partes a que aludimos es aplicable únicamente en la relación de carácter accesorio, ya que en ella, el Estado deja de llevar a cabo sus funciones de administrador responsable del destino del erario público, para convertirse en sujeto de una relación concreta con un particular, ya sea persona física o moral, en el que ya no es acreedor, sino que por alguna circunstancia se convierte en deudor frente al particular.

2. Antecedentes

El tema de la igualdad de las partes ha sido poco abordado, pero encontramos su punto de partida en Alemania en la doctrina formulada por los años 20 en la obra de Nawiasky y sobre todo en el simposio celebrado en Berlín, cuyos ponentes fueron Albert Hensel, entonces profesor en Bonn, y Tomar Buller, profesor en Munster, que sostuvieron, respectivamente, la nueva concepción de la relación jurídica tributaria como una relación jurídica de créditos y la tradicional concepción de relación de poder. La doctrina latinoamericana también ha acogido este principio sin reservas y este movimiento se originó en la década de los años 40 con la obra de Dino Jarach *El hecho imponible* y

con la producción del cursillo dictado en la Facultad de Derecho de Argentina en 1947, *Introducción al derecho fiscal*.

DOCTRINA ALEMANA

El autor argentino Héctor Villegas, cita el planteamiento inicial que Nawiasky sustentaba, en los siguientes términos:

"El problema de si la relación jurídica fundamental es una relación de poder o de crédito saltó a primer plano en el libro *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Con anterioridad se consideraba, hasta cierto punto, como algo incuestionable que las relaciones jurídicas entre Estado y contribuyente sólo podían ser relaciones de poder.

La tesis contraria, es decir, que dicha relación debe considerarse como una relación de crédito, ya que la administración tributaria y el sujeto pasivo tributario —como quiero llamarlo de una vez por todas— se encuentran situados uno frente a otro en pie de igualdad, cada uno con sus pretensiones, derivando ambos su posición jurídica de la ley y sólo ella, al igual que si fueran sujetos de derecho privado".³⁷

La doctrina de Nawiasky, identifica a los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria en general en un pie de igualdad, fundamentando su dicho en que ambos están sujetos a la ley, sin aún distinguir los tipos de relación que derivan de ella.

Por su parte, Albert Hensel y Toman Buhler, justifican esta nueva concepción de igualdad de las partes en los siguientes términos:

*"La administración, como titular del crédito tributario, no tiene una posición superior a la del contribuyente. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo; por el contrario, sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico la ha concedido. Podemos decir que el contribuyente tiene que pagar impuestos por haber cumplido con la ley, y no porque la administración lo quiera. Se observa una coincidencia de la ley con la voluntad de la administración. La sujeción del deudor del impuesto al poder, está simplemente en el hecho de que él debe observar la norma jurídica, si y en cuanto sea aplicable".*³⁸

Esta posición se constriñe a señalar la igualdad de las partes que impera en el ordenamiento jurídico, pero como señalaremos más adelante, en el mismo se establecen distinciones, denominados

³⁷ Ibidem, p.423

³⁸ Idem

privilegios, que generalmente son dirigidos a la autoridad hacendaria, entendiendo por privilegio a la prioridad o preferencia establecida por la ley a favor de una persona o grupo de personas, en Derecho Tributario, estos privilegios generalmente van dirigidos al Fisco.

DOCTRINA LATINOAMERICANA

Dino Jarach en su obra *Introducción al derecho fiscal* manifiesta respecto a la igualdad del Estado y el contribuyente que "ambas partes están sobre un mismo plano jurídico, sobre un pie de absoluta igualdad, ninguna puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria".³⁹

El autor argentino Héctor Villegas, se adhirió a esta doctrina sosteniendo que "el acreedor del tributo, sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es la administración fiscal. Ésta actuaría, pues, como Estado-administrador en contraposición a la de Estado-legislador y Estado-juez. En esa actuación como acreedor, el Estado-administrador se encuentra con respecto al contribuyente en un plano de absoluta igualdad. Los derechos y obligaciones de cada una de las partes se hallan establecidos únicamente por la ley y sus discrepancias deben ser resueltas por los órganos jurisdiccionales. El fisco es acreedor con los mismos derechos que los acreedores del derecho común. Cualquier facultad extraordinaria o especial que alegue, debe fundarse en un texto constitucional o legal que la establezca".⁴⁰

La teoría de Jarach, básicamente señala que tanto el fisco como el contribuyente se encuentran en un plano de igualdad toda vez que ambos tienen los mismos derechos y obligaciones que la ley les marca y no pueden actuar más allá de los mismos. Nosotros identificamos esta postura no precisamente con el principio de igualdad de las partes, sino más bien con el de legalidad que sostiene que la autoridad sólo puede hacer lo que expresamente le confiere la ley.

Por su parte, Héctor Villegas retoma la teoría de Jarach, pero desde otro punto de vista, ya que no generaliza la posición de igualdad de las partes entre el Fisco y el contribuyente a todas las relaciones que se dan entre ellos, sino que lo limita a la actuación del Estado como administrador del gasto público, ya que al ser éste acreedor, tiene los

³⁹ *Ibidem*, p. 424

⁴⁰ *Idem*

mismos derechos que cualquier otro acreedor que se encuentra regido por el Derecho Común, con la precisión de que el mismo puede tener además facultades extraordinarias siempre establecidas en ley.

En la exposición de motivos del Proyecto de Código Fiscal preparado en 1958 con Giampietro y Peirano se decía que el principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica del Estado-administrador y contribuyente, constituye un principio fundamental de derecho tributario al que se encuentra vinculado el de la legalidad del tributo, ya que la administración sólo puede exigir las prestaciones en la forma y términos establecidos en la ley, por lo tanto en principio sólo tiene las facultades propias y comunes a todos los acreedores más las especiales que le confiera la ley.

De acuerdo a esta exposición de motivos, el principio de igualdad de las partes solo regiría en caso de silencio de la ley para la realización de determinada facultad por parte de la autoridad tanto en el aspecto material, formal, procesal y penal.

Igualmente el Modelo de Código Tributario para América Latina (Modelo CTAL) recogió este principio según consta en la exposición de motivos, considerándolo consustanciado con el sistema de separación de funciones y con los principios fundamentales de legalidad y tutela jurisdiccional, a los que están sometidos de igual manera el fisco y el contribuyente en virtud de la ley y la sentencia. Además se agrega que esta posición se fundamenta en la finalidad de lograr un adecuado equilibrio entre las partes, necesario para la protección de sus legítimos intereses.

Este pronunciamiento ha sido avalado por la declaración adoptada por la VI Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario en su apartado B, pronunciamiento que cita el autor Villegas en su obra Instituciones de Derecho Tributario en los siguientes términos:

"Las soluciones contenidas en el Modelo, recogen la doctrina de latinoamericana de derecho tributario elaborada a lo largo de las jornadas de nuestro Instituto y que puede resumirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria".⁴¹

Como podemos darnos cuenta, esta doctrina latinoamericana dirige este principio de igualdad de las partes al principio de legalidad

⁴¹ Ibidem, p. 425

que ya hemos analizado, situación que a la vez fue evidenciada en el Simposio organizado por la Facultad de Derecho de Uruguay y por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios en 1986, en conmemoración al trigésimo aniversario de las Jornadas de ILADT, en la cual en sus resoluciones tercera y quinta, así como en la cuarta recomendación se señalaba que:

"3.- La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones a los derechos y garantías individuales.

5.- La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3, es una actividad reglada y que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional.

4.- Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tales casos deben ser temporarias, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria".⁴²

Como podemos darnos cuenta, esta teoría latinoamericana se constriñe a señalar que la igualdad de las partes se constriñe a que tanto el Estado como el contribuyente se encuentran en igualdad de circunstancias por estar regulado su actuar por el ordenamiento jurídico. En nuestra concepción esta postura se encuentra dirigida más bien al principio de legalidad de manera general, y en particular al principio de igualdad ante la ley al que ya hemos hecho referencia.

Lo importante de esto es que es a partir de estas posiciones cuando se empieza a hablar ya de una igualdad de las partes, situación que puede dar origen a una postura más precisa al respecto.

3. Derecho Mexicano

En nuestro sistema jurídico no se ha dado un tratamiento especial al principio de igualdad de las partes, más bien el principio de igualdad que ha sido estudiado por los diversos autores ha sido el relativo a la igualdad ante la ley en el sentido de que tanto el Estado como el contribuyente, en sus relaciones, deben estar sujetos a lo que dispone la norma jurídica.

El artículo 31 constitucional en su fracción IV establece:

⁴² Idem

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Nuestro fundamento constitucional que establece la obligación de contribuir al gasto público, no consagra expresamente el principio de igualdad y mucho menos el de igualdad de las partes, pero la mayoría de los autores han identificado al principio de igualdad con el de proporcionalidad y equidad.

En efecto, la igualdad generalmente aceptada que impera en el Derecho Tributario se refiere más bien a la aplicación de la norma que contiene la obligación fiscal a todas aquellas personas que se encuentren en el supuesto establecido por la misma, pero más bien se refiere a la igualdad con la que deben ser tratados los sujetos activos en la relación tributaria, más no así a una igualdad entre el Estado como sujeto pasivo y los particulares como sujetos pasivos de la obligación.

CAPITULO SEGUNDO

La devolución fiscal

I. LA DEVOLUCIÓN FISCAL

a) La devolución en el derecho común

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, devolución significa "volver una cosa al estado que tenía. Restituir a la persona que la poseía. Dar vuelta a quien ha hecho un pago".

En el Derecho Común no se encuentra regulada la figura jurídica de la devolución como tal, pero analíticamente podemos citar el artículo 1883 del Código Civil Federal, que aunque se refiere al enriquecimiento ilegítimo, del mismo se desprende la figura del pago de lo indebido, misma que se encuentra inevitablemente relacionada con la devolución, el artículo 1883 del Citado Código establece:

ARTÍCULO 1883.- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho a exigir y que por error ha sido **indebidamente pagada**, se tiene obligación de **restituirlo**.

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

Como podemos apreciar, el artículo citado se refiere a una restitución de lo pagado indebidamente, restitución identificada con la devolución de las cantidades o prestaciones que se hayan entregado sin haber tenido la obligación de hacerlo.

Asimismo la disposición de referencia establece una distinción en cuanto al pago de los accesorios, ya que los mismos deben efectuarse únicamente cuando el acreedor se hubiese conducido con mala fe.

En el campo del Derecho Fiscal, el tratamiento que se da al pago de lo indebido es distinto al que deriva del enriquecimiento ilegítimo a que se refiere el artículo 1883 del Código Civil Federal, debido a la naturaleza de la obligación que la origina, es decir que mientras el enriquecimiento ilegítimo surge de un error en el pago de una prestación

civil derivada de un acto jurídico celebrado entre particulares, en el cual manifestaron su consentimiento para obligarse entre ellos, en el ámbito del derecho fiscal, el pago de lo indebido del cual puede solicitarse su devolución a la autoridad fiscal, surge de una obligación constitucional del particular contribuyente a favor del Estado.

Al efecto cabe citar la tesis número, del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, que a la letra señala:

1.3o.C.167 C

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

Amparo directo 3813/98. Banco del Centro, S.A., Institución de Banca Múltiple, 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Becerra Santiago. Secretario: Ramón Montes Gómez.

Véase: *Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Volumen CXXXIV, Cuarta Parte, página 35, tesis de rubro: "ENRIQUECIMIENTO ILEGÍTIMO."*

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, de abril de 1999, Novena Época, p. 579

En efecto, el pago de lo indebido a que alude el ordenamiento civil tiene su origen en un error aplicado a la obligación contraída por los particulares por su propio derecho, situación no aplicable en el Derecho Tributario, ya que la obligación que se regula en éste ámbito, no se encuentra fundada en la voluntad de los sujetos, sino que deriva de la ley.

b) La devolución fiscal

En nuestra legislación fiscal, no encontramos una definición de lo que debemos entender por devolución, pero podemos señalar que "la expresión responde a todas aquellas actuaciones llevadas a efecto por los órganos de la Administración Tributaria y en virtud de los cuales se procede al reintegro de cantidades a los interesados".⁴³

En efecto, la devolución a que alude nuestra legislación fiscal se identifica con el reembolso o reintegro de cantidades por parte de la autoridad hacendaria a los contribuyentes que tengan derecho a ella, en los términos que iremos analizando a lo largo del presente capítulo.

Esta figura encuentra su regulación en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

De lo anterior se desprende que la ley prevé dos supuestos que dan lugar a la obligación de las autoridades fiscales de devolver o restituir a las personas, físicas o morales, las cantidades que éstas le hubieren pagado ya sea en forma indebida, o bien las que procedan conforme a las leyes fiscales.

Cabe señalar que en esta relación, el sujeto pasivo o deudor es la autoridad fiscal, mientras que el sujeto activo o acreedor es la persona a cuyo favor se prevé el derecho para obtener la devolución.

⁴³ *Enciclopedia Jurídica Básica* (en cuatro volúmenes), V. II COR-IND, Civitas, España, 1995, p.2488

La misma norma establece dos supuestos tratándose de las cantidades a devolver, mismos que analizaremos a continuación.

c) Supuestos para su procedencia (Art. 22 CFF)

1. Las cantidades pagadas indebidamente

En este supuesto, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se refiere a las cantidades de dinero que fueron enteradas a la autoridad por el sujeto pasivo de la relación tributaria o por un tercero, sin haber estado legalmente obligado a ello.

Para comprender mejor este supuesto, cabe mencionar que el pago de lo indebido "consiste en el entero de una cantidad mayor a la debida o que no se adeuda. En el primer caso el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente".⁴⁴

Así podemos mencionar que son dos las situaciones que originan el pago de lo indebido:

1) El error aritmético por el cual se haya pagado una cantidad mayor a la que realmente le correspondería pagar.

Si entendemos por error aritmético, aquél que resulta de llevar a cabo operaciones o cálculos equivocados, luego entonces el pago de lo indebido a que nos referimos en este supuesto, deriva de un mal cálculo realizado por el contribuyente al momento de la determinación de sus contribuciones, que trae como consecuencia un pago mayor al debido, situación que se refleja en la declaración o pago provisional verificada de acuerdo con las disposiciones que regulan el procedimiento de determinación de las contribuciones de que se traten.

2) Por la indebida interpretación y aplicación de la ley que traiga como consecuencia un pago mayor de impuesto.

⁴⁴ MARGAIN MANATOU, op. cit., p. 298

A nuestro criterio, pensamos que este supuesto que origina el pago de lo indebido, nos conduce a dos hipótesis principales:

- ✓ La primera surge cuando el contribuyente, de la interpretación o aplicación de la ley, cree erróneamente que es sujeto de determinada contribución, siendo que no es así, ya sea por no ubicarse en la hipótesis normativa para que sea considerado sujeto del impuesto, o bien cuando ubicándose en el supuesto normativo previsto por la norma jurídica, por las características especiales de su actividad, se encuentre exento del pago.

Como ejemplo de este supuesto, podemos mencionar a una persona física que en alguna de sus declaraciones realice el pago del impuesto al valor agregado por el arrendamiento de un bien inmueble destinado exclusivamente a su uso como casa habitación, siendo que en este supuesto, el arrendador se encuentra exento del pago del impuesto de acuerdo con el artículo 20, fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que señala:

"Artículo 20.- No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

II. Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviese varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje".

En tales circunstancias, si el arrendador, por tener la creencia de estar obligado a su pago, entera cantidades por concepto de impuesto al valor agregado, siendo que no se encuentra sujeto a ello de conformidad con lo dispuesto en el precepto arriba transcrito, se dice que realizó un pago de lo indebido y tiene derecho a solicitar la devolución correspondiente.

- ✓ La segunda hipótesis que consideramos, se refiere al supuesto en que el contribuyente, siendo sujeto de una contribución en específico, al momento de aplicar los procedimientos que marca la ley para determinar la cantidad que debe enterar al fisco, por una indebida interpretación, realiza una mal cálculo que arroja como resultado una cantidad mayor a la que debió pagar.

Para no entrar en confusiones, debemos tener presente que en este último supuesto, el pago de lo indebido surge de una mala interpretación de la ley, por tanto no debemos confundirlo con el error aritmético que ya mencionamos, ya que en tal supuesto la ley fue interpretada correctamente para el cálculo del impuesto, pero por una operación aritmética mal realizada (una suma o una resta mal hecha) la cantidad que se arroja para pagar, es mayor a la debida.

Ahora bien, ya que mencionamos los supuestos que pueden originar un pago de lo indebido, cabe señalar que para que el contribuyente pueda hacer valer los derechos que aquél trae aparejado, debemos probar que efectivamente se configuró, para lo cual se dice que: "la prueba del pago de lo indebido, se soporta normalmente en la declaración explícita formulada por el órgano competente de la administración hacendaria en respuesta a la instancia elevada por el administrado, cuya resolución produce tal pronunciamiento o bien, en acatamiento de un fallo jurisdiccional cuando haya tenido que acudirse a un tribunal para conseguir tal reconocimiento".⁴⁵

En consecuencia, podemos señalar que en primer término, el contribuyente debe obtener el reconocimiento de la autoridad hacendaria, de que efectivamente existió el pago de lo indebido a favor del contribuyente, para lo cual éste debe:

- a. Presentar la declaración correspondiente en la que se refleje el error aritmético o la interpretación errónea de la disposición aplicable, que haya dado origen al pago de lo indebido; o bien
- b. Hacérselo saber mediante escrito libre, acompañando la prueba correspondiente, que en su caso contenga el entero de la contribución a la que no se tenía obligación de pagar.

La autoridad hacendaria, una vez allegados los elementos, tiene la facultad de verificar si efectivamente se configuró el pago de lo indebido, y mediante una resolución debidamente fundada y motivada, podrá o no reconocerlo, y en caso negativo, el contribuyente podrá optar por interponer los medios de defensa correspondientes, resultando aplicable la jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, que establece:

⁴⁵ JIMÉNEZ GONZALEZ, Op. cit., p.280

VIII. 2o. J/17

PAGO DE LO INDEBIDO. PARA QUE PROCEDA LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES AUTODETERMINADAS POR EL CONTRIBUYENTE, NO SE REQUIERE AGOTAR RECURSO ALGUNO, SALVO EN EL CASO DE QUE ÉSTA SE NIEGUE (ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). En los casos en que el contribuyente haga declaración y pague con exceso créditos que creía tener a su cargo, puede pedir la devolución de lo pagado indebidamente, antes de la prescripción, sin necesidad de agotar recurso alguno. En cambio, cuando a la solicitud de pago de lo indebido, la autoridad considera que el pago no es excesivo, hace suya la autodeterminación del contribuyente y, entonces, contra esa negativa debe agotar los recursos administrativos, de conformidad con el artículo 22, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, como base para reclamar el pago de intereses a partir de que se efectuó el pago. **SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.**

Amparo directo 747/97. Miguel Ángel Ortiz Solís. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: José Martín Hernández Simental.

Amparo directo 750/97. Nancy Almedia Robles. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: José Martín Hernández Simental.

Amparo directo 749/97. Carlos Carrera Barraza. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Amparo directo 752/97. María Graciela Flores Díaz. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Amparo directo 679/97. Ernesto Rascón Meléndez. 29 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Abril de 1998, p. 665, Materia Administrativa

En efecto, el reconocimiento de la existencia de un pago de lo indebido por parte de la autoridad, se da en los siguientes momentos:

- En el momento en que el contribuyente presenta su declaración correspondiente.
- Por resolución de autoridad, de que efectivamente hubo un error aritmético o una aplicación indebida de la ley que dio origen al pago excesivo.

Por tanto, una vez determinada la existencia de un pago de lo indebido, las personas que tengan derecho al mismo, pueden optar por dos situaciones, compensar ese saldo a favor contra los próximos impuestos a los que se tenga obligación de pago, o bien solicitar la devolución de esas cantidades pagadas indebidamente, conceptos que analizaremos más adelante.

2. Las cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales

Este otro supuesto, tratándose de cantidades a devolver, se refiere específicamente a los saldos a favor, que tienen lugar cuando las cantidades que enteran al fisco, son mayores a las que están obligados, así tenemos que un saldo es a favor cuando se afecta de manera negativa el patrimonio, en este caso, del patrimonio del contribuyente y en consecuencia éste tiene a su favor un crédito exigible al fisco.

En estos términos, podemos mencionar que los saldos a favor pueden originarse en los siguientes supuestos:

3. De pagos provisionales realizados en exceso

De acuerdo con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en su parte relativa, las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y al falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos siguientes:

- I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Del citado artículo se desprende la obligación de los contribuyentes de realizar pagos provisionales a cuenta de la declaración anual, de ahí que no estemos específicamente en el supuesto de un error del contribuyente, sino que probablemente al momento de realizar el

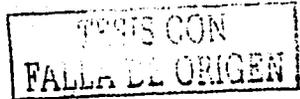
cálculo anual y tomando en cuenta los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio, resulte un saldo a favor del contribuyente.

Podríamos preguntarnos cómo es que surgen diferencias al momento de presentar nuestra declaración anual, que es el resumen de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio, pero al efecto cabe hacer notar que el Código Fiscal de la Federación nos da pautas para modificar o disminuir nuestra base gravable a la que se aplicará la tasa o tarifa correspondiente.

Para tal efecto, citaremos, a modo de ejemplo, el artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece:

"Artículo 140.- Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo, las siguientes deducciones personales:

- I. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones legales del área donde la escuela se encuentre ubicada.
- II. Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario, ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.
- III. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.
- IV. Los donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos:
 - a) A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley.
 - b) A las entidades a las que se refiere el artículo 70-A de esta Ley.



- c) A las entidades a que se refieren los artículos 70, fracción XVIII y 70-B de esta Ley,
- d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X y XI del artículo 70 y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y VI del artículo 70-B de esta Ley.
- e) A programas de escuela empresa,

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en el Diario Oficial de la Federación las instituciones que reúnen los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, usí como a gastos de administración hasta por el monto, en éste último caso, que señale el Reglamento de esta Ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

V. Derogada.

Para determinar l área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Los funcionarios o empleados del Gobierno Federal que presten sus servicios fuera del territorio nacional, entenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones II, III y IV que anteceden, se deberá comprobar mediante documentación que reúna los requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada.

Los requisitos de las deducciones establecidas en el Capítulo XI de este Título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo".

En consecuencia, las personas físicas que al final del ejercicio hayan realizado gastos que se encuentren dentro de las fracciones del artículo anterior, tendrán derecho a disminuirlas de su total de ingresos, pero sólo hasta la declaración anual, por lo cual la base del impuesto disminuye para efectos del cálculo del mismo, mismo que repercute indudablemente en la cantidad a pagar del contribuyente, y al momento de restar los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio fiscal, probablemente dará como resultado una cantidad negativa por concepto de impuesto, que identificamos como saldo a favor.

4. De acreditamientos mayores

El segundo caso se encuentra vinculado directamente con la mecánica de los impuestos al valor agregado y el especial sobre producción y servicios, ya que conforme a ella, pueden existir cantidades que sin haber sido enteradas por el contribuyente directamente al fisco, ni constituir propiamente un pago de lo indebido, de cualquier manera aquél tiene derecho a que se les reintegren esas cantidades.

Señalamos que es aplicable en particular, a estos dos impuestos, ya que son los que permiten la figura del acreditamiento, que es definido como un término: "usado por las leyes fiscales para indicar que una cantidad de un impuesto o tributo puede ser tomado en cuenta para el pago del mismo o de otro impuesto o tributo que haya de pagarse en ciertas circunstancias",⁴⁶ pero en términos generales podemos señalar que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley del impuesto de que se trate, la tasa que corresponda según sea el caso.

En efecto, en este tipo de impuestos, por regla general, el contribuyente traslada al adquirente una cantidad equivalente al importe del impuesto que se haya causado con motivo de la operación realizada, y a su vez tiene derecho a acreditar un monto igual al del impuesto que se le hubiera trasladado.

Tomando como ejemplo la mecánica del cálculo del Impuesto al Valor Agregado, podemos señalar que funciona en términos generales, de la siguiente manera:

⁴⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, IJ-Porrúa, México, 1998, p.63

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LA DEVOLUCIÓN FISCAL

61

Una persona obtiene un total de actos o actividades gravadas por IVA en cantidad de	\$1.000.00
Se le aplica la tasa del correspondiente al IVA	X %15
El impuesto a cargo resultante es de	\$1.150.00
Se resta el IVA acreditable pagado por el contribuyente en la adquisición de bienes o servicios (acreditamiento)	-
	<u>\$2.000.00</u>
Como el impuesto a cargo es menor que el IVA pagado por el contribuyente, nos arroja un saldo a favor de	(\$850.00)

En el ejemplo citado, al restar al impuesto a cargo, las cantidades pagadas por el contribuyente por concepto de la misma contribución como consumidor final (IVA acreditable), se arroja una cantidad a pagar negativa, que constituye un saldo a su favor, mismo que a su elección, podrá compensar o solicitar su devolución.

En consecuencia, es en esta mecánica de traslación y acreditamiento del impuesto, donde puede ocurrir que al contribuyente le resulte finalmente una cantidad a su favor, que se origina cuando el importe del impuesto a que él se le trasladó es mayor a la cantidad que él trasladó posteriormente.

En estas circunstancias no podemos hablar de un pago de lo indebido, ya que el contribuyente no entera el impuesto directamente, además de que el entero no es indebido, sino que se realiza como consecuencia de una obligación derivada de la ley tributaria.

Lo mismo sucede en el caso del pago del impuesto sobre la renta, cuando en la declaración del ejercicio resulta un saldo a favor, ya que los pagos provisionales que arrojaron ese resultado, fueron consecuencia de una obligación prevista en la ley, de ahí que los pagos correspondientes fueron cubiertos por la obligación del contribuyente prevista en la disposición aplicable.

En consecuencia, este supuesto de procedencia de la devolución se identifica con la determinación de un saldo a favor, ya sea por haber realizado pagos provisionales en exceso, o bien por haber efectuado acreditamientos mayores al impuesto que se haya causado.

Por lo tanto, una vez que han quedado analizados los supuestos que originan un pago de lo indebido o un saldo a favor, es necesario señalar las opciones con que cuenta el contribuyente para su tratamiento.

d) Opciones derivadas de la existencia de un pago de lo indebido o de un saldo a favor.

1. Compensación

Una vez que el contribuyente tiene la certeza de que existe a su favor una cantidad determinada de dinero a cargo del fisco, y en el supuesto de que aquél a su vez tenga a su cargo una obligación de pago a favor del fisco, puede optar por efectuar la compensación de las cantidades que tenga a su favor para cubrir ese otro adeudo.

"La compensación, como forma de extinción, tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyentes son acreedores y deudores recíprocos, pero por la aplicación de distintas contribuciones, la deuda del primero sólo se considerará líquida y exigible si antes han sido autorizadas por la autoridad que corresponda".⁴⁷

En efecto, la compensación constituye una forma de extinción de las obligaciones fiscales, pero es necesario señalar que nuestro Código Fiscal, establece una regulación especial en cuanto al tipo de contribuciones que se pueden aplicar, estableciéndose en el artículo 23, lo siguiente:

"Artículo 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, 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 compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

⁴⁷ MARGAÍN MANATOU, op. cit., p.301

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos y cumpliendo con los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general".

Para la procedencia de la compensación, es necesario que el contribuyente cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que las cantidades a favor y aquellas contra las cuales se vaya a aplicar la compensación, deriven de una misma contribución; y
- b) El contribuyente presente aviso dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración que contenga el saldo a favor.

La regla general para aplicar la compensación, es que se trate de la misma contribución, pero de acuerdo al precepto arriba citado, se da la posibilidad al contribuyente de compensar las cantidades que tengan a su favor contra contribuciones que no deriven de una misma contribución, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se cumplan con los requisitos que se encuentren establecidos en resolución miscelánea.
- b) Si se trata de contribuyentes que dictaminen para efectos fiscales, podrán compensar saldos a favor de cualquier impuesto federal contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio y el Impuesto al Valor Agregado del ejercicio a su cargo, exceptuándose el Impuesto al Valor Agregado por operaciones de comercio exterior.

En términos generales, la compensación constituye una opción del contribuyente para aplicar los saldos que tenga a su favor, concepto que no es objeto de la presente investigación, ya que nos enfocamos a la otra opción para aplicar estas cantidades a favor del contribuyente y que estudiaremos a lo largo de la presente investigación.

2. Acreditamiento del IVA

En el caso específico del Impuesto al Valor Agregado, podemos señalar otra opción del contribuyente que consiste en la figura del acreditamiento de los saldos a favor, figura que encuentra su regulación en el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece lo siguiente:

Artículo 6.- Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.

Para que opere esta figura no es necesario mayor procedimiento que la aplicación de una operación aritmética que consiste en disminuir de la cantidad a pagar, el monto del saldo a favor previamente determinado, hasta su total liquidación.

3. Devolución

Como hemos venido señalando, la devolución a que alude nuestra legislación fiscal la identificamos con el reembolso o reintegro de cantidades por parte de la autoridad hacendaria a los contribuyentes que tengan a su favor una cantidad de dinero proveniente ya sea de un pago de lo indebido o de un saldo a favor, conceptos que fueron analizados en el apartado anterior.

En efecto, la devolución consiste en la entrega de determinada cantidad a favor del contribuyente, entrega que tiene su regulación en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y cuyas características iremos determinando en los siguientes apartados.

e) Elementos de la devolución fiscal

1. Sujetos legitimados para solicitarla

La devolución fiscal de la que hemos venido tratando a lo largo de esta investigación, sólo puede hacerse al propio contribuyente, en consecuencia podríamos pensar que es éste el único que podría solicitarla, pero no es así.

Atendiendo a la determinación del impuesto, recordemos que hay tres formas para efectuarla:

- 1) La que realiza la autoridad, es decir, el fisco en su carácter de liquidador del impuesto.
- 2) La que realiza el propio contribuyente
- 3) La realizada por el retenedor

Atendiendo a esta clasificación, la ley prevé que son estos dos últimos, el contribuyente y el retenedor, los que se encuentran legitimados para solicitar la devolución.

Como lo señalamos anteriormente, el contribuyente acreedor de las cantidades pagadas indebidamente o de las que procedan conforme a las leyes, es el único que puede solicitar la devolución a la autoridad de esas cantidades, por ser el acreedor del mismo, pero el artículo 22 prevé que el retenedor, a nombre del contribuyente, puede solicitar la devolución a la autoridad, lo cual no significa que el retenedor sea el beneficiario de la de la misma.

En efecto el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 22.- ...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 presentó 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 solicitud.

De lo anterior se desprende que la devolución puede solicitarse por el contribuyente, o bien por el retenedor, siempre y cuando se haga directamente al contribuyente, que a final de cuentas, es quien realizó el pago correspondiente.

2. Presupuestos

El presupuesto fundamental para solicitar la devolución estriba en la existencia ya sea de un pago de lo indebido, o bien de un saldo a favor derivado del pago de impuestos, situaciones que han quedado precisadas con anterioridad.

3. Requisitos

Para la procedencia de la solicitud de devolución, el contribuyente debe reunir ciertos requisitos mismos que se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación y que analizaremos a continuación.

EL PLAZO PARA SOLICITARLA

El artículo 22 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de las autoridades fiscales de efectuar las devoluciones, prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Así el artículo 146 del citado Código, mismo que regula la figura de la prescripción de los créditos fiscales, establece lo siguiente:

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito. Se entiende gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

De acuerdo a lo anterior entendemos que el plazo que tiene el contribuyente para solicitar la devolución a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es de cinco años, mismo que de acuerdo al precepto transcrito, empezará a contarse a partir de la fecha en la que pudo ser legalmente exigido el pago de las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan de conformidad con las disposiciones aplicables.

En razón a lo anterior, surge la incógnita relativa al momento en el cual puede ser legalmente exigida la devolución del pago de lo

indebido, lo cual muchas veces es interpretado en el sentido de que la devolución puede ser legalmente exigida una vez que exista resolución favorable al particular que así lo determine, situación que no puede ser aceptada, ya que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no establece tal supuesto.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece en su primer párrafo lo siguiente:

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

De lo anterior se desprende que las autoridades fiscales están obligadas a efectuar la devolución desde el momento en que el contribuyente efectuó el pago de lo indebido, sin que exista precepto contenido en ordenamiento legal aplicable que establezca que para que proceda la misma deba existir resolución alguna emitida por autoridad competente que determine la procedencia de la solicitud y que a consecuencia de ella el particular pueda presentar su solicitud.

Por tanto, podemos considerar que la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o de las que procedan de conformidad con las disposiciones legales aplicables, son legalmente exigibles desde el momento en que el contribuyente haya efectuado el pago de lo indebido o a partir de la fecha en que se haya presentado la declaración o pago provisional en el que se arrojó el saldo a favor, por

tanto es igualmente ese momento a partir del cual se debe iniciar el cómputo de la prescripción del derecho a solicitar el reintegro de tales cantidades.

Al respecto, los Tribunales Colegiados de Circuito, se han pronunciado al respecto, en la siguiente tesis, que es del tenor siguiente:

1.7o.A.186 A

CONTRIBUCIONES. INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SU DEVOLUCIÓN. El párrafo undécimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; por su parte, el artículo 146 del ordenamiento en cita señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y que dicho término se inicia a partir de que su pago sea exigible. Sin embargo, ello no significa, como sucede en el caso de los créditos, que el plazo de prescripción inicie a partir de que la autoridad emita una resolución por la que determina la existencia de los mismos. De conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación el derecho a la devolución de una contribución surge desde el momento en que el contribuyente efectúa un pago de lo indebido; consecuentemente, el plazo de prescripción se inicia a partir de ese momento y no hasta aquel en que la autoridad fiscal emita una resolución sobre la procedencia de la devolución. En efecto, de considerarse lo contrario no habría impedimento alguno para que un contribuyente que ha realizado un pago de lo indebido solicite su devolución, por ejemplo, veinte años después de efectuado el pago, lo cual se contrapone con el propósito mismo que guarda la figura jurídica de la prescripción, a saber, preservar el mayor número posible de los derechos de una sociedad. Así, el derecho de un individuo a solicitar la devolución de una cantidad pagada indebidamente no puede quedar en suspenso de manera indefinida en detrimento de la seguridad de otras situaciones jurídicas originadas a raíz de dicho pago. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1817/2002. Tía Rosa, S.A. de C.V. 12 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Alberto Tamayo Valenzuela.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Agosto de 2002, Materia Administrativa, p. 1267

Ahora bien, de una estricta interpretación de lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no se desprende que para que el contribuyente pueda solicitar la devolución sea necesaria

determinación alguna de la autoridad que lo reconozca, sino que el contribuyente puede solicitarla desde que efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que arrojó el saldo a favor, lo cual sin lugar a dudas no quiere decir que con el simple hecho de presentar la solicitud la autoridad haya hecho suya la determinación formulada por el contribuyente, por lo que en caso de negativa a la solicitud, el contribuyente puede impugnar tal determinación con los medios de defensa aplicables.

Sirve de apoyo la tesis de jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, que es del tenor siguiente:

VIII. 2o. J/17

PAGO DE LO INDEBIDO. PARA QUE PROCEDA LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES AUTODETERMINADAS POR EL CONTRIBUYENTE, NO SE REQUIERE AGOTAR RECURSO ALGUNO, SALVO EN EL CASO DE QUE ÉSTA SE NIEGUE (ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). En los casos en que el contribuyente haga declaración y pague con exceso créditos que creía tener a su cargo, puede pedir la devolución de lo pagado indebidamente, antes de la prescripción, sin necesidad de agotar recurso alguno. En cambio, cuando a la solicitud de pago de lo indebido, la autoridad considera que el pago no es excesivo, hace suya la autodeterminación del contribuyente y, entonces, contra esa negativa debe agotar los recursos administrativos, de conformidad con el artículo 22, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, como base para reclamar el pago de intereses a partir de que se efectuó el pago. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 747/97. Miguel Ángel Ortiz Solís. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: José Martín Hernández Simental.

Amparo directo 750/97. Nancy Almedia Robles. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: José Martín Hernández Simental.

Amparo directo 749/97. Carlos Carrera Barraza. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Amparo directo 752/97. María Graciela Flores Díaz. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Amparo directo 679/97. Ernesto Rascón Meléndez. 29 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Abril de 1998, Materia Administrativa, p. 665

Igualmente sirve de apoyo la tesis aislada de los Tribunales Colegiados de Circuito, que señala:

I.7o.A.187

CONTRIBUCIONES. EL DERECHO A SU DEVOLUCIÓN NO ESTÁ SUJETO A LA EMISIÓN DE UNA RESOLUCIÓN QUE LA DECLARE PROCEDENTE. Del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende que el derecho a la devolución de una contribución se genera por el solo hecho de realizar un pago de lo indebido, sin que sea necesario que medie resolución alguna por parte de la autoridad tributaria en ese sentido. De hecho, el segundo párrafo de dicho numeral (que establece que tratándose de cantidades pagadas en cumplimiento de una resolución fiscal el derecho a la devolución se genera hasta el momento en que la misma queda insubsistente), lejos de modificar la regla anterior en realidad la confirma. En efecto, en tales casos el derecho a la devolución surge en esas condiciones en virtud de la presunción de validez que acompaña a todos los actos administrativos, la cual impide que el pago realizado pueda ser considerado como indebido desde el inicio y, por ende, generar desde entonces el derecho a la devolución. Así, en ambos casos el derecho a la devolución se configura en tanto el contribuyente realiza un pago sin estar obligado a ello con motivo de una disposición legal o de una resolución administrativa ajustada a derecho, sin que se requiera una declaratoria de la autoridad que la considere procedente. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1817/2002. Tía Rosa, S.A. de C.V. 12 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Alberto Tamayo Valenzuela.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Agosto de 2002, Materia Administrativa, p. 1266

En tales circunstancias, podemos concluir que el derecho del contribuyente para solicitar la devolución, prescribe en los mismos términos que el crédito fiscal, es decir en cinco años, mismos que empezarán a contar a partir de la fecha que se efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración correspondiente que arroje el saldo a favor, independientemente de la resolución de la autoridad al momento de resolver sobre la solicitud respectiva.

FORMAS AUTORIZADAS PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación dispone que las personas que tengan la obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, los harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

Del artículo a que hacemos referencia, no se desprende que se tenga que presentar alguna forma especial para la solicitud de devolución, ya que únicamente se refiere a las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos ante las autoridades fiscales, pero el fundamento para utilizar determinada forma para solicitar la devolución, lo es en primer término el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación que establece:

Artículo 18.- Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no

presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.

Del artículo transcrito se desprende la obligación del contribuyente en el sentido de que al presentar cualquier promoción ante la autoridad fiscal, se deben utilizar las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el número de ejemplares que señale el formato, acompañando los anexos correspondientes.

Los formatos a que se refiere el precepto aludido se encuentran señalados en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2003, en sus reglas 2.2.2. y 2.2.3, que a la letra disponen:

2.2.2. Para los 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 el ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 2002, marcando el recuadro respectivo en las formas oficiales 13 o 13-A, según corresponda.

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.

Cuando se opte por la devolución en los términos del primer párrafo de esta regla, la forma oficial correspondiente deberá contener el número de cuenta bancaria para transferencia electrónica a 18 dígitos "CLABE" a que se refiere la regla 2.2.13. de esta Resolución, de conformidad con las disposiciones reguladas por el Banco de México en sistemas de pago, así como la denominación de la institución de crédito, para que, en su caso, el importe autorizado sea depositado en dicha cuenta.

2.2.3. Para los efectos del artículo 22, primer párrafo del Código, los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor, utilizando la forma oficial 32, acompañada del Anexo 1 de las formas 32 y 41, así como de la documentación mencionada en la propia forma oficial.

Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, deberán presentar los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 10, inciso b) del Anexo 1 de esta Resolución que contengan la

información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación).

No obstante lo anterior, los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, podrán presentar solicitud de devolución acompañada de la declaratoria a que se refiere el artículo 15-A del Reglamento de la Ley del IVA, siempre que se formule en los términos establecidos por el artículo 52, fracción II del Código, y el Anexo 1 de las formas oficiales 32 y 41, quedando relevados de presentar la información en medios magnéticos de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores y operaciones de comercio exterior. En este caso, la autoridad efectuará la devolución en un plazo no mayor de 25 días hábiles, siempre y cuando se proporcione el número de cuenta bancaria "CLABE" a 18 dígitos a que se refiere la regla 2.2.13. de esta Resolución. Tratándose de solicitudes presentadas en las Administraciones Locales del Centro, Norte, Oriente y Sur, del Distrito Federal, de Naucalpan, Zapopan, Guadalajara Sur, Guadalupe y Monterrey, la devolución se efectuará en un plazo no mayor de 30 días hábiles.

Las solicitudes de devolución deberán presentarse en el módulo de atención fiscal de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, en la Administración Local de Grandes Contribuyentes o en la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, acompañadas de los Anexos correspondientes, incluyendo el documento que acredite la personalidad del promovente.

Asimismo en lo relativo a la obligación de los contribuyentes de solicitar la devolución en las formas autorizadas para tal efecto, es importante señalar que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece en su primer párrafo:

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

De todo lo anterior podemos concluir que son dos las formas por las cuales se debe solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan de conformidad con las disposiciones fiscales:

- a. Para las personas físicas que soliciten la devolución derivada de un saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta que arroje la declaración del ejercicio, las formas fiscales 13 o 13-A, según corresponda, en los cuales además de llenar el espacio correspondiente, puede optar por señalar en el espacio relativo, el número de cuenta en el cual quiere que se efectúe el depósito de la cantidad cuya devolución solicita.
- b. Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, deberán solicitar la devolución utilizando el formato 32 y 41 a que se refiere la regla 2.2.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2003, acompañando los anexos que se señalen para tal efecto en las propias formas.

Para la obligación de efectuar las solicitudes de devolución a través de las formas autorizadas, sirve de apoyo la jurisprudencia por contradicción de la Segunda Sala, que es del tenor siguiente:

2a./J. 56/2003

DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE AL FISCO FEDERAL O LAS QUE PROCEDAN DE CONFORMIDAD CON LAS LEYES FISCALES. FORMATOS PARA SU SOLICITUD. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales se encuentran obligadas a devolver, de oficio o a petición de parte, las cantidades pagadas indebidamente al fisco federal, así como las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. Ahora bien, cuando la devolución se realice a petición de parte, los contribuyentes podrán solicitarla utilizando, indistinta e independientemente del

monto de que se trate, la declaración correspondiente en que aparezca el saldo a favor, o bien, el formato 32 denominado "solicitud de devolución", ya que ambas son formas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tal efecto, en el número de ejemplares que se requiera y con los datos, informes y documentos que establezcan tanto el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, como la forma respectiva. En consecuencia, el hecho de que las autoridades fiscales pretendan establecer mayores requisitos o formalidades en las resoluciones administrativas o en las reglas misceláneas en cuanto a la presentación de la solicitud de devolución, como el relativo a que cuando el monto exceda del "límite máximo de devoluciones automáticas" forzosamente debe utilizarse el referido formato 32, resulta ilegal, en virtud de que el mencionado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no contempla tal requisito, ni tampoco su reglamento o alguna de las formas aprobadas por la señalada Secretaría, por lo que basta con que el contribuyente presente cualquiera de ellas, en el número de ejemplares que corresponda, y cumpla los requisitos que prevé el reglamento citado, para que se obligue a la autoridad a que resuelva lo conducente en torno a la solicitud de devolución, ya sea en el sentido de devolverle esas cantidades; solicitarle datos, informes y documentos adicionales; o requerirle que otorgue garantía o, en su caso, negarle dicha devolución.

Contradicción de tesis 30/2003-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado de la misma materia y circuito. 20 de junio de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre. Tesis de jurisprudencia 56/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintisiete de junio de dos mil tres.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, Julio de 2003, Materia Administrativa, p. 197

SOLICITUD DE INFORMES O DOCUMENTACIÓN ADICIONAL

La autoridad, para verificar si la devolución solicitada es procedente puede solicitar al contribuyente toda la información adicional que considere necesaria y que esté relacionada con la misma, por ejemplo, pagos provisionales efectuados, constancias de retención, contabilidad del ejercicio del que deriva la devolución, etc., lo cual en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no implica que la autoridad inicia sus facultades de comprobación, quedando a salvo las mismas para ejercerlas en cualquier momento.

Esta información deberá ser proporcionada por el contribuyente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 22 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, dentro de los veinte días posteriores a la presentación de la solicitud, en caso contrario, la autoridad lo tendrá por desistido de la solicitud de devolución, además el período comprendido entre la notificación del requerimiento y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se tomarán en cuenta para el cómputo del plazo para efectuar la devolución.

Por ello es importante que al momento de solicitar la devolución, junto con el formato correspondiente, se adjunten los documentos de los cuales deriva la misma, y que se encuentran enumerados al reverso del formato, esto para acelerar el pago.

Podríamos preguntarnos qué sucedería si pasan los veinte días que la autoridad tiene para solicitarnos documentación e información que considere necesaria para analizar si la devolución que solicitamos es procedente o no, en ese caso, pensaríamos que nuestra devolución fue autorizada, pero no es así, posteriormente la autoridad puede emitir una resolución en la que considere que la devolución solicitada es improcedente. En consecuencia, el que la autoridad no haga efectiva su facultad de solicitar documentación no significa que nuestra solicitud haya sido aceptada.

4. Efectos

Una vez presentada la solicitud de devolución por el contribuyente o por el retenedor, la misma produce ciertos efectos aplicables a las cantidades a devolver, que mencionaremos a continuación.

ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE LA DEVOLUCIÓN

El fisco deberá pagar el monto de la devolución, actualizado conforme a los previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

Respecto a la devolución de cantidades pagadas indebidamente, por ser una hipótesis diversa, la actualización del monto de la devolución se deberá calcular desde la fecha en que se haya efectuado el pago de lo indebido hasta aquella en la que esté a

disposición del contribuyente en los mismos términos que para la devolución de saldos a favor, situación que se encuentra contemplada en el séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, es aplicable la tesis aislada del Tribunal Colegiado de Circuito, que a la letra establece:

II.A.67 A

"PAGO DE LO INDEBIDO. LA ACTUALIZACIÓN DE SU DEVOLUCIÓN AL CONTRIBUYENTE ES A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE REALIZÓ EL PAGO Y NO A PARTIR DE LA DECLARACIÓN QUE CONTENGA SALDO A FAVOR.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo cuarto establece: "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 indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución se efectúe ...". El precepto legal transcrito contempla la devolución de cantidades, debidamente actualizadas, a cargo del fisco federal y en favor de los contribuyentes, generados por dos situaciones: a) El pago de lo indebido; y, b) La existencia de saldos a favor derivados de pago de contribuciones. Por lo tanto, si se realizó un pago de lo indebido, la actualización deberá realizarse desde el mes en que se realizó el pago y no a partir de la fecha de presentación de la declaración que contenga el saldo a favor, porque se trata de hipótesis diversa. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión fiscal 229/98. Juan Carlos Aguilar Olivar, Administrador Local Jurídico de Ingresos de Naucalpan, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada, 26 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretario: José Antonio Abel Aguilar Sánchez".

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Septiembre de 1999, p. 829

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se entiende que la devolución está a disposición del contribuyente en la fecha en que la autoridad haya efectuado el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o bien en la fecha en que se notifique al contribuyente la autorización de la devolución respectiva cuando no se haya solicitado que se hubiese hecho mediante depósito.

En consecuencia, para aplicar la actualización, se tomará en cuenta primeramente, la fecha en que se presentó la declaración correspondiente o se realizó el pago de lo indebido, y en segundo término la fecha en que el contribuyente tuvo a su disposición la cantidad a devolver, es decir en la fecha de notificación de la aprobación de la devolución o la fecha en que se haya efectuado el depósito cuando así se haya solicitado.

De acuerdo al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, las cantidades a devolver se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país aplicando el factor de actualización.

Este factor se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

Es decir, que si se presentó la declaración que arrojó el saldo a favor en el mes de abril de 2002 y la devolución se efectúa hasta el mes de octubre del mismo año, los Índices Nacionales de Precios al Consumidor que se deben tomar en cuenta son:

- INPC del mes de septiembre de 2002 (Que es el correspondiente al mes anterior al más reciente de dicho periodo)
- INPC del mes de marzo de 2002 (Que corresponde al mes anterior al más antiguo del periodo a actualizar)

La cantidad que resulte de dividir el índice más reciente de los dos mencionados entre el más antiguo, se multiplica por el monto a actualizar, y el resultado será la devolución actualizada, cantidad que sigue conservando la misma naturaleza jurídica que tenía antes de efectuarse la actualización.

A modo de ejemplo podemos señalar que si en nuestra declaración anual obtenemos un saldo a favor de \$50,000.00, y ésta se presenta ante las oficinas autorizadas en tiempo, el día 30 de abril de 2002, y la devolución se efectúa hasta el día 29 de noviembre del mismo año, la actualización se calculará como sigue:

INPC del mes anterior al más reciente del periodo a actualizar (Octubre)	101.636
Entre INPC del mes anterior al más antiguo del periodo a actualizar (Marzo)	98.692
Factor a aplicar a la cantidad cuya devolución se solicita.	1.02983

Cantidad a actualizar	\$50.000.00
Por factor de actualización	1.02983
Cantidad actualizada	\$51.491.50

De lo anterior, es menester precisar que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, establece que la actualización tiene la finalidad de reconocer el efecto inflacionario que sufren las contribuciones, aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, en virtud de los cambios de precios en el país, luego entonces, dicha actualización tiende a establecer el precio real de la moneda, toda vez que, por el transcurso del tiempo en que se efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que arrojó el saldo a favor, a la fecha en que la autoridad efectúe la devolución, hay una pérdida adquisitiva de la moneda, por lo que, se trata de mantener un precio cierto y real del valor de la moneda al momento de efectuarse la devolución.

Además es importante tener en cuenta la naturaleza que guarda la actualización, ya que no debe considerarse como un accesorio, sino que conserva la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización respecto de la cantidad a aplicar a dicha actualización, tal como se establece en el último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

El efectuar la devolución, la autoridad debe entregar la cantidad solicitada junto con su actualización, de lo contrario el contribuyente está facultado para solicitar la diferencia y en su caso, los intereses correspondientes, sirviendo de apoyo la tesis aislada de los Tribunales Colegiados de Circuito, que a la letra señala:

I.7o.A.94 A

CONTRIBUCIONES. PAGO DE LO INDEBIDO E INTERESES. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos noventa y cinco, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de tres meses para efectuar al contribuyente que así lo solicite, la devolución de pago de lo indebido debidamente actualizada; por tal motivo, si la autoridad dentro de dicho término reembolsa al particular la suma indebidamente pagada, sin la actualización correspondiente, entonces deberá cubrir, además, los intereses que se generan por no cumplir debidamente con tal disposición. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1787/99. Schering Plough, S.A. de C.V. 19 de agosto de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretaria: Flor del Carmen Gómez Espinosa

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, Marzo de 2000, Materia Administrativa, p. 976

PAGO DE INTERESES A CARGO DEL FISCO

Otro de los efectos que encontramos en el procedimiento de la devolución fiscal en términos de nuestra legislación lo es la aplicación de intereses a cargo del fisco federal en el supuesto de que la misma se no se efectúe dentro de los plazos establecidos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo, establece los plazos con que cuentan las autoridades para efectuar la devolución, mismo que para mayor claridad al efecto se transcribe:

Artículo 22.- . . .

Quando se solicite la devolución, ésta 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.

De acuerdo al precepto anterior, son dos los plazos que tiene la autoridad hacendaria para realizar la devolución de cantidades a los contribuyentes, que son:

- Dentro de los 50 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud, cuando no se haya solicitado que la devolución se efectúe mediante depósito.
- Dentro de los 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud cuando la devolución se vaya a efectuar mediante depósito en institución bancaria.

Si la autoridad no realiza la devolución dentro de los plazos anteriormente mencionados, empezará a pagar interés sobre la cantidad a devolver actualizada hasta el momento en que se realice el pago.

En efecto, en el caso de que la autoridad efectúe la devolución fuera de los plazos establecidos en el tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, o bien niega la devolución y después es concedida por algún órgano jurisdiccional, se generarán intereses a cargo del fisco, tal como lo establecen los párrafos séptimo, octavo, noveno y último párrafo del citado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"Artículo 22.- ...

...Cuando el contribuyente presente solicitud de devolución del pago de lo indebido y ésta no se efectúe en los plazos indicados en el tercer párrafo de este artículo, o se niega y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, o de que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó 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.

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. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

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

...

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.

Para el cómputo del pago de intereses al contribuyente a cargo del fisco, el artículo antes transcrito establece los siguientes supuestos:

- Se empezarán a generar a partir del día siguiente al vencimiento de los plazos para efectuar la devolución, es decir, a partir del día 51 o del día 41 siguiente a la solicitud de la devolución.
- A partir del día en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que haya negado la devolución solicitada, cuando se niega y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional.
- Cuando el derecho a la devolución se obtiene por así disponer una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, los intereses se calcularán a partir de que se hubiese presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordenó la devolución sobre las cantidades actualizadas.
- En el caso de que la autoridad haya efectuado la compensación de oficio, igualmente se generarán intereses mismos que se calcularán a partir de la fecha en que se hubiese presentado el primer medio de impugnación por tal determinación de la autoridad.

Lo anterior resulta inequitativo para el contribuyente si tomamos en cuenta que generalmente se solicita la devolución cumpliéndose con todos los requisitos necesarios para ello, y las autoridades fiscales no la efectúan dentro del plazo correspondiente, los intereses se deben generar a partir del día siguiente al vencimiento del plazo, más aún en el caso de que la autoridad infundadamente rechaza o niega la solicitud de una devolución que es procedente conforme a derecho, ya que si después de un procedimiento administrativo o del juicio correspondiente,

demostramos que la misma era legal y por lo tanto procedente, el error al determinar la procedencia es de la autoridad, no así del contribuyente, por lo que los intereses deberían generarse a partir del día siguiente a aquél en que se negó la solicitud procedente de devolución, para que así el contribuyente se encontrara en igualdad de circunstancias con la autoridad, cuando la solicitud resultara procedente.

Lo anterior comparando que, en el supuesto de que la autoridad tenga a su favor un crédito a cargo del contribuyente y éste no lo cubra en tiempo, el cálculo de los intereses y la actualización es irremediable y no se establecen supuestos como los señalados en el artículo 22 citado, para diferenciar los plazos, así el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, establece lo siguiente:

"Artículo 21.- Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicable en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

..."

Del precepto transcrito se desprende que el contribuyente que no efectúe el pago de las contribuciones o aprovechamientos a que se encuentre obligado, dentro de los plazos establecidos por las disposiciones fiscales, tendrá que efectuarlo actualizado y con sus respectivos recargos, los cuales deberán calcularse a partir de que se generó la obligación de cubrir las contribuciones y recargos y hasta que los mismos se cubran, de ahí que surja nuestra postura en el sentido de que invariablemente resulta inequitativa la aplicación de los recargos a cargo del fisco regulados por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para efectos de la figura de la devolución fiscal que analizamos en la presente investigación.

Ahora bien, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que la tasa de recargos aplicable a las cantidades objeto de

devolución, será igual a la tasa de Interés por mora a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación arriba transcrito, misma que se publica mensualmente en el Diario Oficial de la Federación, generalmente los días 10 de cada mes, y para aplicarla, se suman las tasas correspondientes a los meses en que incurrió en mora la autoridad sobre las cantidades ya actualizadas conforme al procedimiento establecido por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte el artículo 12 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que el pago de intereses a cargo del fisco debe efectuarse conjuntamente con la devolución de la cantidad de que se trate sin que para ello sea necesario que el contribuyente lo solicite, y que los mismos se computarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente a aquél en que venció el plazo para efectuar la devolución y hasta que la misma se efectúe o se pongan a disposición del interesado las cantidades.

5. Procedimiento

En materia de devoluciones en el Código Fiscal de la Federación encontramos dos tipos de devolución:

DE OFICIO

A pesar de que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que la devolución podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora, no encontramos alguna otra disposición que establezca qué procedimiento o en qué supuestos la autoridad pueda realizar la devolución de oficio, situación que probablemente constituya la causa de que en la práctica no se lleven a cabo devoluciones de oficio, y para evitar con ello violar el principio de legalidad que establece que la autoridad sólo puede realizar lo que estrictamente esté señalado en la ley.

A PETICIÓN DEL INTERESADO

Generalmente las devoluciones se llevan a cabo a petición del contribuyente, solicitud que se lleva a cabo mediante los formatos de declaración 13 o 13-A tratándose de personas físicas que soliciten la devolución de saldos a favor derivados del Impuesto Sobre la Renta, o bien el formato 32, que señalamos anteriormente.

Cuando la solicitud se efectúa a través del formato 32, en el mismo se debe señalar fundamentalmente:

- El origen de la devolución que se solicita, es decir, si deriva de un saldo a favor o de algún pago de lo indebido.
- Sobre qué impuesto o aprovechamiento resultaron tales cantidades
- Señalar el medio de pago por el cual quiera se le haga la devolución
- Igualmente debe acompañar los documentos que la misma forma fiscal señala y que contienen los antecedentes que dieron origen al saldo a favor o bien al pago de lo indebido.

Respecto de la documentación que debe acompañarse a la solicitud, ésta es variable dependiendo del tipo de solicitud requerida pudiendo clasificarse en los siguientes:

De saldos a favor en el impuesto sobre la renta y de saldos a favor del impuesto al activo

- ⇒ Original y dos fotocopias de la declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria donde manifiesta el saldo a favor que solicita y en el caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria se tiene que acompañar además el original y dos copias de la declaración normal y complementaria anteriores, en su caso.
- ⇒ Si la presentación se efectuó por el esquema anterior de medios electrónicos (banca electrónica o ventanilla bancaria), original y fotocopia del acuse de recibo.
- ⇒ Si la presentación se efectuó a través del pago por internet o ventanilla bancaria con tarjeta tributaria, indicar el número de operación (folio)
- ⇒ En caso de fusión o escisión, copia del acta protocolizada ante notario sólo tratándose de la primera promoción que realice.
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal
- ⇒ Si es la primera vez que se solicita la devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentando, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE) (opcional)

- ⇒ Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto acreditable retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc.

Si opta por la promoción de presentación con dictamen de Contador Público Registrado, deberá presentar en sustitución del punto anterior

- ⇒ Dictamen de Contador Público Registrado, sólo cuando no esté obligado a enviarlo por internet, correspondiente a ejercicios anteriores, en caso de haber presentado por Internet, será obligado que indique en el Formato 32, la fecha de presentación y el número de aceptación del mismo.

De saldos a favor del impuesto al activo por recuperar de ejercicios anteriores

- ⇒ Original y dos fotocopias de la declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria donde manifiesta el saldo a favor que solicita y en el caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria se tiene que acompañar además el original y dos copias de la declaración normal y complementaria anteriores, en su caso.
- ⇒ Original y dos fotocopias de la declaración normal y complementaria en su caso, con sello original donde manifiesta el ISR del ejercicio cuyo importe es mayor al Impuesto al Activo correspondiente al mismo ejercicio
- ⇒ Original y dos fotocopias de la o las declaraciones con sello original de la institución bancaria donde se deriva el Impuesto al Activo a recuperar. En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria, además el original y dos fotocopias de la declaración normal y complementaria o complementarias anteriores, en su caso.
- ⇒ Si la presentación se efectuó por el esquema de medios electrónicos (banca electrónica o ventanilla bancaria), original y fotocopia del acuse de recibo.
- ⇒ Si la presentación se efectuó a través del esquema de pagos por internet o ventanilla bancaria con tarjeta tributaria, indicar el número de operación (folio)
- ⇒ Fotocopia de los pagos provisionales normales y complementarios correspondientes a los ejercicios por los que se pagó el Impuesto al Activo a recuperar.
- ⇒ Anexo 2 de las formas fiscales 32 y 41 "Impuesto al Activo pagado en ejercicios anteriores (Artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo)
- ⇒ En caso de fusión o escisión, copia del acta protocolizada ante notario sólo que se trate de la primera promoción que se realice.
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial de contribuyente o del representante legal.
- ⇒ Tratándose de la primera vez que se solicita la devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentando, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia

fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.

- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o de, poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE) (Opcional)

De saldos a favor del impuesto al valor agregado ALTEX

Sin declaratoria de contador público registrado:

- ⇒ Original y dos copias de la declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria donde manifiesta el saldo a favor que solicita. En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria; además, original y dos copias de la declaración normal y complementaria(s) anterior(es), en su caso (original para cotejo).
- ⇒ Original y dos fotocopias de la declaración del ejercicio, con saldo a favor de IVA correspondiente a ejercicios anteriores, que forme parte del saldo a favor que solicita. (Opcional en caso de presentar declaratoria de contador público registrado)
- ⇒ Si la presentación se efectuó por el esquema de medios electrónicos (banca electrónica o ventanilla bancaria), original y fotocopia del acuse de recibo.
- ⇒ Si la presentación se efectuó a través del nuevo esquema de pagos por Internet o ventanilla bancaria con tarjeta tributaria, indicar el número de operación. (folio)
- ⇒ Original y fotocopia de la constancia expedida por la Secretaría de Economía que acredite su registro como empresa altamente exportadora.
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal.)
- ⇒ Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentado, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ⇒ Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto acreditable retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc. (original para

cotejo). (opcional en caso de presentar declaratoria de contador público registrado)

- ⇒ Anexo 1 de las formas fiscales 32 y 41 "Determinación del saldo a favor del IVA" (triplicado).
- ⇒ Dispositivo magnético que contenga la relación de proveedores, prestadores de servicios o arrendadores que representen el 80% del valor de sus operaciones y/o la relación de la totalidad de operaciones de comercio exterior. (opcional en caso de presentar declaratoria de contador público registrado).
- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE) (Opcional).

Con declaratoria de Contador Público Registrado, deberá presentar:

- ⇒ Anexo 1 de las formas fiscales 32 y 41 "Determinación del Saldo a Favor del IVA" (triplicado).

En caso de que la declaración haya sido presentada a través del formato autorizado (papel):

- ⇒ Original y dos fotocopias de la declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria donde manifiesta el saldo a favor que solicita (original para cotejo). En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria: además, original y dos copias de la declaración normal y complementaria(s) anterior(es), en su caso.
- ⇒ Si la presentación se efectuó por el esquema de medios electrónicos (banca electrónica o ventanilla bancaria), original y fotocopia del acuse de recibo.
- ⇒ Si la presentación se efectuó a través del esquema de pagos por Internet o ventanilla bancaria con tarjeta tributaria, indicar el número de operación (folio)
- ⇒ Original y fotocopia de la Constancia expedida por la Secretaría de Economía que acredite su registro como empresa altamente exportadora.
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal.
- ⇒ Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentado, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

LA REVOLUCIÓN FISCAL

89

- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE) (Opcional).
- ⇒ Declaratoria de contador público registrado en los términos del artículo 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- ⇒ Cuando en el apartado 2 de la hoja 3 del anexo 1 de la forma oficial 32, contenga datos en el renglón 131017 (saldo a favor del periodo anterior, pendiente de acreditar), el contribuyente deberá presentar declaratoria de contador público registrado por separado, en los términos del artículo 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado como a continuación se señala.
- ⇒ En caso de que el saldo manifestado en el renglón 131017 (saldo a favor del periodo anterior, pendiente de acreditar) provenga del ejercicio 2002, se deberá presentar declaratoria manifestando el saldo a favor que corresponda a dicho ejercicio y que el mismo ha sido revisado por el CPR.
- ⇒ En caso de que el saldo manifestado en el renglón 131017 (saldo a favor del periodo anterior, pendiente de acreditar), incluya IVA pendiente de acreditar de ejercicios anteriores a 2002, deberá proporcionar fecha y folio correspondiente a la presentación del dictamen o fotocopia de la presentación de los mismos, en caso de que en estos ejercicios no se encuentre dictaminados, deberá presentar dispositivo magnético que contenga la relación de proveedores, prestadores de servicios o arrendadores que representen el 80% del valor de sus operaciones y/o la relación de la totalidad de operaciones de comercio exterior amparando la cantidad de dicho impuesto acreditable.

De saldos a favor del impuesto al valor agregado.

- ⇒ Original y dos fotocopias de la declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria donde manifiesta el saldo a favor que solicita. En caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria: además, original y dos fotocopias de la declaración normal y complementaria(s) anterior(es), en su caso.)
- ⇒ Original y dos fotocopias de la declaración del ejercicio, con saldo a favor de IVA correspondiente a ejercicios anteriores, que forme parte del saldo a favor que solicita. (Opcional en caso de presentar declaratoria de contador público registrado)
- ⇒ Si la presentación se efectuó por el esquema de medios electrónicos (banca electrónica o ventanilla bancaria), original y fotocopia del acuse de recibo.
- ⇒ Si la presentación se efectuó a través del esquema de pagos por Internet o ventanilla bancaria con tarjeta tributaria, indicar el número de operación (folio)
- ⇒ Original y fotocopia de los comprobantes de impuesto acreditable retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello

original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc. (Opcional en caso de presentar declaratoria de contador público registrado)

- ⇒ Anexo 1 de las formas fiscales 32 y 41 "Determinación del saldo a favor del IVA" (triplicado)
- ⇒ Dispositivo magnético que contenga la relación de proveedores, prestadores de servicios o arrendadores que representen el 80% del valor de sus operaciones y/o la relación de la totalidad de operaciones de comercio exterior.
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal.
- ⇒ Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentado, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE) (Opcional).

De saldos a favor del impuesto al valor agregado (con declaratoria de Contador Público Registrado)

- ⇒ Declaratoria de contador público registrado en los términos del artículo 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- ⇒ Cuando en el apartado 2 de la hoja 3 del anexo 1 de la forma oficial 32, contenga datos en el renglón 131017 (saldo a favor del periodo anterior, pendiente de acreditar), el contribuyente deberá presentar declaratoria de contador público registrado y/o dictámenes de contador público registrado por separado como a continuación se señala:
- ⇒ Cuando en el apartado 2 de la hoja 3 del anexo 1 de la forma oficial 32, contenga datos en el renglón 131017 (saldo a favor del periodo anterior, pendiente de acreditar), el contribuyente deberá presentar declaratoria de contador público registrado y/o dictámenes de contador público registrado por separado como a continuación se señala
- ⇒ Cuando en el apartado 2 de la hoja 3 del anexo 1 de la forma oficial 32, contenga datos en el renglón 131017 (saldo a favor del periodo anterior, pendiente de acreditar), el contribuyente deberá presentar declaratoria de contador público registrado y/o dictámenes de contador público registrado por separado como a continuación se señala

- ⇒ En caso de que el saldo manifestado en el renglón 131017 (saldo a favor del período anterior, pendiente de acreditar) provenga del ejercicio 2002, se deberá presentar declaratoria manifestando el saldo a favor que corresponda a dicho ejercicio y que el mismo ha sido revisado por el CPR.
- ⇒ En caso de que el saldo manifestado en el renglón 131017 (saldo a favor del período anterior, pendiente de acreditar), incluya IVA pendiente de acreditar de ejercicios anteriores a 2002, deberá proporcionar fecha y folio correspondiente a la presentación del dictamen o fotocopia de la presentación de los mismos (original para cotejo), en caso de que en estos ejercicios no se encuentre dictaminados, deberá presentar dispositivo magnético que contenga la relación de proveedores, prestadores de servicios o arrendadores que representen el 80% del valor de sus operaciones y/o la relación de la totalidad de operaciones de comercio exterior amparando la cantidad de dicho impuesto acreditable.
- ⇒ Anexo 1 de las formas fiscales 32 y 41 "Determinación del saldo a favor del IVA" (triplicado)
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal (original para cotejo)
- ⇒ Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentado, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE) (Opcional).

De saldos a favor del Crédito Diesel

- ⇒ Original y dos fotocopias de declaraciones del ejercicio inmediato anterior.
- ⇒ En caso de que los contribuyentes no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, deberán acompañar escrito libre en el que manifiesten "Bajo protesta de decir verdad", que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedieron de los montos manifestados en la fracción VIII del artículo 17 de la LIF, para personas físicas y morales, según se trate, así como la forma en que están cumpliendo con sus obligaciones fiscales de conformidad con las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV la LISR para personas físicas o del Capítulo VII del Título II de la misma Ley para personas morales.
- ⇒ Anexo 4 de la forma fiscal 32 Crédito Diesel (triplicado).

- ⇒ Original y fotocopia de las facturas a nombre del contribuyente o a nombre de terceros con las que acredite la propiedad del bien en el que se utilice el diesel. Sólo cuando se trate de la primera solicitud del ejercicio o se trate de nuevas adquisiciones efectuadas durante el ejercicio
- ⇒ En caso de que las facturas con las que se acredite la propiedad del bien en el que utiliza el diesel no se encuentren a nombre del contribuyente, se deberá presentar original y fotocopia de la solicitud de reinscripción a PROCAMPO del año inmediato anterior al que se solicite la devolución, que contenga los datos de identificación del bien en el que se utiliza el diesel.
- ⇒ Cuando el contribuyente no esté inscrito en el PROCAMPO y las facturas con las que se acredite la propiedad del bien en el que utiliza el diesel no se encuentren a nombre del contribuyente, deberá presentar original y fotocopia de la constancia del permiso de siembra emitida por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación, que contenga los datos de identificación del bien en que se utiliza el diesel.
- ⇒ Original y fotocopia de las facturas en las que conste el precio de adquisición de diesel, las cuales deberán reunir los requisitos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no siendo necesario que contengan desglosado expresamente y por separado el IEPS por diesel trasladado.
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal.
- ⇒ Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentado, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE (Opcional)).

De otras contribuciones

- ⇒ Escrito libre en el que exponga claramente el motivo de su solicitud manifestándolo "bajo protesta de decir verdad" y papeles de trabajo donde se muestre el origen del importe que solicita en devolución.
- ⇒ Original y copia de los comprobantes de impuesto acreditable retenido o pagado, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc.)

- ⇒ Tratándose de derechos, aprovechamientos o productos, certificación expedida por la Dependencia, de que el uso o aprovechamiento no se realizó o el servicio no fue proporcionado.
- ⇒ En caso de liberación de créditos: Original y fotocopia de la resolución administrativa o judicial.
- ⇒ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal.
- ⇒ Tratándose de la primera vez que solicita devolución o lo hagan ante una Unidad Administrativa diferente a la que venían presentado, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ⇒ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien, se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ⇒ Fotocopia del estado de cuenta bancario con una antigüedad no mayor a tres meses, que contenga el número de cuenta a 18 posiciones (CLABE (Opcional)).
- ⇒ En caso de sentencias únicamente:
- ⇒ Fotocopia de resolución administrativa o judicial que se encuentre firme, de la que se desprenda el derecho a devolver.
- ⇒ En su caso Forma fiscal 32 "Solicitud de Devoluciones" (triplicado).

Una vez que elaborada la solicitud y reunidos los documentos aludidos, dependiendo del tipo de devolución que se solicite, la misma debe presentarse ante la oficina recaudadora que le corresponda en razón a su domicilio fiscal o bien ante la administración de grandes contribuyentes, en su caso.

Como lo señalamos, la autoridad además tiene la facultad de solicitar dentro de los veinte días siguientes a la presentación de la solicitud, documentos o información adicional a efecto de que verifique la procedencia o no procedencia de la devolución, por lo que el contribuyente debe exhibir la documentación correspondiente, dentro de un plazo de veinte días, en caso contrario, se tendrá por desistido de la solicitud a su perjuicio.

Asimismo la autoridad podrá solicitar dentro del mismo plazo de veinte días, la exhibición de una garantía, situación que analizaremos en el siguiente apartado.

Una vez que la autoridad reunió los elementos necesarios para efectuar el estudio de la procedencia de la devolución, y la misma es analizada, mediante resolución fundada y motivada, dará a conocer al contribuyente su procedencia o improcedencia.

DEVOLUCIÓN AUTOMÁTICA

En la práctica existe una tercera figura denominada devolución automática que opera respecto de las personas físicas, y consiste en la solicitud de la devolución del saldo a favor que deriva de la declaración anual, que se realiza colocando una cruz en el espacio de la carátula del formato de declaración anual (forma oficial 13 o 13-A), pudiendo optar posteriormente por realizar su solicitud mediante el formato 32 a que se refiere la citada resolución.

Este supuesto de la devolución automática ha sido criticado en razón de que la misma técnicamente no constituye una solicitud de devolución, sino que simplemente es un aviso de opción, es por ello que creemos conveniente la presentación del formato 32 para su solicitud, ya que en el caso de que la misma no se resuelva, no se tiene el documento que justifique que la misma se haya solicitado formalmente, tomándose como fecha de la solicitud para el cómputo de los términos para realizarse, no la presentación de la declaración anual, sino a partir de la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, acarreando esto perjuicios para el contribuyente en el sentido de que se alarga el tiempo para que sus cantidades le sean devueltas y más aún en el caso de que la autoridad no realice la devolución dentro del plazo establecido para ello, caso en el cual el término para el cálculo de intereses a su favor se retrasan.

Por tanto, podemos concluir que la devolución automática constituye sólo una facilidad administrativa para las personas físicas, pero nunca una verdadera solicitud de devolución, por lo que lo recomendable, es presentar la solicitud en los formatos correspondientes.

II. EL REQUISITO DE LA GARANTÍA

El artículo 22, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales podrán en un plazo no mayor de veinte días siguientes a la presentación de la solicitud, requerir al contribuyente que se encuentre en determinadas situaciones jurídicas previstas en el citado precepto, que garantice por un periodo de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada.

Esta facultad entro en vigor a partir de la reforma al Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1° de enero de 1999, ya que se adicionaron unos nuevos párrafos cuarto, quinto y sexto al artículo 22, párrafos que establecen la posibilidad de que la autoridad fiscal requiera que el contribuyente ofrezca una garantía como requisito para continuar con el procedimiento de devolución.

En la exposición de motivos de la iniciativa del Ejecutivo Federal, que dio origen a la reforma textualmente se señala:

"Tomando en cuenta que en ocasiones los contribuyentes solicitan devoluciones sin tener derecho a ello, o que las solicitan en cantidades mayores a las que realmente corresponde y que las autoridades no cuentan con los elementos suficientes para detectarlas, se propone facultar a las autoridades fiscales a devolver las cantidades solicitadas y paralelamente solicitar excepcionalmente que los contribuyentes garanticen el interés fiscal respecto de la devolución solicitada con el propósito de que las citadas autoridades cuenten con un plazo razonable para verificar la procedencia de la devolución".

Por su parte la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en su dictamen manifestó su aprobación a la iniciativa y señaló que:

"... esta medida evitará la pérdida de recursos fiscales por solicitudes improcedentes, ya que en ocasiones los contribuyentes las efectúan sin tener derecho a ello o en cantidades mayores a las que realmente

corresponden y las autoridades no cuentan con los elementos suficientes para detectarlas y, en su caso, recuperarlas rápidamente".

Como analizaremos en el último capítulo de esta investigación, estas reformas, lejos de beneficiar al contribuyente y facilitarle los procedimientos para solicitar la devolución de las cantidades que tiene a su favor, sólo le pone trabas para así retardar su resolución en beneficio de la autoridad, ya que ésta cuenta así con un plazo excesivo para su calificación.

1. Discrecionalidad en su solicitud

El párrafo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece:

"Artículo 22. . .

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 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 éste Código. . ."

De la transcripción anterior se desprende que la solicitud de garantía constituye una posibilidad que la autoridad fiscal puede o no ejercer, configurándose así una facultad discrecional.

Se dice que "la discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la administración".⁴⁸

En consecuencia podemos decir que la autoridad hacendaria, ejerce esta facultad atendiendo a los criterios extrajurídicos a que se refiere el concepto de discrecionalidad aludido, específicamente a criterios económicos derivados de la situación prevaeciente en el momento específico, tal y como se manifestó en la exposición de motivos que dio origen a la reforma de este artículo 22, pero siempre respetando las garantías de igualdad ante la ley, procedimiento adecuado, correcta aplicación del orden jurídico, competencia legal del órgano emisor, servidor público debidamente facultado, forma escrita del acto, fundamentación y motivación de éste.

⁴⁸ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo, Primer y Segundo Cursos, tercera edición, Harla, México, 1996, p.275

De esta manera, la autoridad dependiendo de las circunstancias aplicables al caso en concreto, decidirá si solicita o no al contribuyente que se ubique en los supuestos que señala el propio artículo 22, la garantía correspondiente.

2. Supuestos de aplicabilidad

El artículo 22 establece que la autoridad podrá solicitar que se garantice el interés fiscal cuando se trate de contribuyentes que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- Que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior
- 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.

El promedio actualizado a que se refiere el segundo supuesto se determina conforme a lo siguiente:

1. Se actualizará el monto de cada una de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, sin incluir actualización y demás accesorios que la autoridad hubiera efectuado.
2. El periodo de actualización será el que comprende 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.
3. La actualización se realizará conforme al procedimiento que establece el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.
4. El promedio se obtiene sumando cada una de las devoluciones obtenidas actualizadas y dividiendo el resultado entre el número de devoluciones obtenidas en dicho periodo.

A modo de ejemplo, podemos señalar que si solicitamos la devolución el día 15 de junio de 2000, y las devoluciones que se percibieron durante los últimos doce meses (junio de 1999 a mayo de 2000) fueron en agosto de 1999 (por \$45,000.00) y en enero de 2000 (\$62,000.00)*, el cálculo del promedio actualizado será en los siguientes términos:

* La cantidades citadas no incluyen accesorios.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

EL REQUISITO DE LA GARANTÍA

98

DEVOLUCIÓN HISTÓRICA	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN		FACTOR ESTIMADO	DEVOLUCIÓN ACTUALIZADA
	INPC del mes anterior a la fecha de la devolución	INPC del mes anterior al último mes del período		
\$45,000.00	JULIO 1999 296.698	ABRIL 2000 319.402	1.07652	\$48,443.40
\$62,000.00	DICIEMBRE 1999 308.919	ABRIL 2000 319.402	1.03393	\$64,103.66
				\$112,573.06

El promedio dividido entre el número de devoluciones solicitadas (2) nos arroja un resultado de \$56,286.53.

Ahora el resultado anterior se multiplica por el factor 1.20, dándonos como resultado \$67,543.83, que constituye el monto máximo para solicitar la devolución exento de la posibilidad de que la autoridad solicite la garantía señalada en el artículo 22, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Igualmente se encontrarán exentos de otorgar la garantía a que se refiere el precepto aludido, aquellos contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, a lo cual la regla 2.2.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en el año 2003, dispone lo siguiente:

2.2.6. Para los efectos del artículo 22, cuarto párrafo del Código, el aviso de inversiones deberá presentarse mediante escrito libre ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según se trate, que corresponda al domicilio fiscal de contribuyente, en el que se clasifique y relacione la información por tipo de inversión y bien, de conformidad con los artículos 38 a 40 de la Ley del ISR, y se asigne el valor total de cada tipo de inversión.

3. Sujetos no obligados

Por regla general señalaremos que aquellos contribuyentes que no se encuentren en los supuestos que señala el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para requerirles garantía, no se encuentran obligados a otorgarla.

Al respecto la regla 2.2.5. señala los casos en que las autoridades fiscales no requerirán que se garantice el monto de las devoluciones solicitadas conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y al efecto establece lo siguiente:

2.2.5. Para efectos del artículo 22, cuarto párrafo del Código, las autoridades fiscales no requerirán que se garantice el monto de las devoluciones solicitadas, en los siguientes supuestos:

- A. Personas físicas que soliciten la devolución de saldos a favor del ISR en la declaración del ejercicio, por un monto igual o inferior a los 28 mil pesos.
- B. Personas físicas o morales que han estado inscritas en el RFC por 3 o más años y que cumplan el requisito establecido en el rubro A de la regla 2.1.12. de la presente Resolución.

Tratándose de escisión de sociedades, la escindida podrá tener por cumplido el requisito del periodo de inscripción a que se refiere este rubro, cuando a la fecha en que se solicite la devolución, el aviso de inscripción en el RFC de la sociedad escidente tenga 3 o más años de presentado.

- C. Residentes en el extranjero, respecto de los beneficios otorgados en los tratados internacionales.

El requisito fundamental que deben reunir los contribuyentes para no estar expuestos a que la autoridad discrecionalmente le requiera que garantice la devolución solicitada, de acuerdo con la regla transcrita, es que la misma no exceda de la cantidad de \$28,000.00, esto aplicable tanto a personas físicas como morales, con los requisitos adicionales que la misma regla señala.

III. PAGO DE INTERESES EN LA DEVOLUCIÓN

a) Pago como forma de extinción de las obligaciones

Entendemos al pago como la forma normal de extinción de las obligaciones, ya que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en que se le da cumplimiento en los términos de la misma, la obligación deja de tener razón legal para existir.

Cuando hablamos del pago de los tributos en el campo del Derecho Fiscal, el mismo posee dos acepciones, una económica y otra jurídica, ya que "cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al Fisco el importe pecuniario o en especie del mismo (acepción económica), sino también se está dando cumplimiento a la norma jurídica-tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica (acepción jurídica)".

En el caso concreto de la devolución fiscal, el contribuyente al ejercer su derecho de formular su solicitud cumpliendo con los requisitos que la misma norma fiscal establece, el Fisco cumpliría con su obligación al momento en que entregara la cantidad solicitada y a que tiene derecho el particular, junto con los accesorios que se marcan para tal efecto.

Al respecto la regla número 2.2.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2003, establece que para los efectos del artículo 22, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, cuando el pago de la actualización y de los intereses no se efectúe conjuntamente con la devolución, el contribuyente podrá solicitar el pago de los mismos ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, presentando para ello escrito libre y copias de la solicitud de devolución y de la resolución respectiva.

En consecuencia, la obligación de la autoridad en el caso de la devolución fiscal, se entenderá extinguida hasta el momento en que efectúe el pago de las cantidades solicitadas junto con sus accesorios y no antes.

b) Supuesto para el pago de intereses a cargo del fisco

La autoridad debe efectuar la devolución de las cantidades solicitadas por el contribuyente dentro del plazo que marca la ley, en caso contrario, se empezarán a generar intereses por mora.

Respecto al cómputo de dichos intereses, la legislación fiscal establece diversos momentos en los cuales los mismos se empezarán a generar, plazos que ya han sido citados en el presente trabajo, dependiendo de la causa que origine su causación, mismas que por su importancia analizaremos a continuación:

1. Pago extemporáneo

La autoridad se encuentra obligada a realizar la devolución de las cantidades solicitadas dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad competente, y dentro de los cuarenta días siguientes en el caso de que la devolución se efectúe mediante depósito en la cuenta bancaria del contribuyente.

En el caso de que no se efectúe dentro de esos términos, se empezarán a generar intereses por mora a favor del contribuyente que se computarán a partir del día siguiente al vencimiento del plazo (es decir, el día 51 o 41) y hasta aquél en que la misma se efectúe, aplicándose el pago efectuado, primero a los intereses y después a la suerte principal.

En consecuencia, si la autoridad de manera extemporánea, notifica al contribuyente que las cantidades solicitadas fueron aprobadas, la resolución correspondiente debe contener el cálculo correcto de la cantidad total a pagar por parte del fisco, es decir, la suerte principal, actualización y los intereses por mora, de lo contrario, la cantidad puesta a su disposición, deberá de aplicarse primeramente a la suerte principal y posteriormente a los accesorios, y los intereses seguirán acumulándose hasta el pago total del adeudo.

Si la resolución no contiene el monto total a devolver, el contribuyente podrá interponer los medios de defensa correspondientes para que se le haga la devolución correcta de las cantidades solicitadas.

2. Negativa de la devolución

Una vez solicitada la devolución, la autoridad al realizar el análisis para verificar la procedencia de la solicitud, y al considerar que la misma no es procedente, mediante resolución fundada y motivada debe notificarlo al contribuyente, quien si lo estima procedente puede interponer los medios de defensa correspondientes.

Si durante la tramitación del medio de defensa, la autoridad administrativa o jurisdiccional falla en el sentido de otorgar la devolución de las cantidades solicitadas, la autoridad hacendaria nuevamente tiene que emitir una resolución fundada y motivada, concediéndola y poniendo a disposición del contribuyente las cantidades correspondientes, pero en este supuesto el pago de los intereses se calcula de una manera diferente.

Así tenemos que los intereses se calcularán a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación por la que se negó la devolución solicitada, y no a partir del día siguiente al vencimiento del plazo que primeramente tuvo la autoridad para efectuar la devolución.

3. Devolución derivada de la interposición de un medio de defensa

En el caso de que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, los intereses se calcularán a partir del día en que se hubiere 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 a hacer la devolución, aplicándose primero a intereses y posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente.

c) Diferencia en los plazos

Como podemos apreciar, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación regula el pago de intereses a cargo del fisco federal de una manera distinta, dependiendo de la forma en que se actualice la hipótesis que los genere ya sea que simplemente se efectúe fuera de los plazos marcados por el propio artículo 22, sea porque derive de la interposición de un medio de defensa por parte del contribuyente en contra de la negativa de su procedencia, o bien porque así lo determine

una resolución administrativa o de autoridad judicial, situaciones que a nuestra consideración carecen de sustento lógico y jurídico toda vez que tal y como ha quedado analizado a lo largo del presente capítulo, la devolución procede ya sea por haber efectuado un pago de lo indebido o de un saldo a favor.

En consecuencia, al ser dos los supuestos que originan la procedencia de la devolución fiscal, y al estar regulada en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación la forma en que se calcularán los intereses a cargo del fisco respecto de cada uno de ellos, resultan inexplicables e incluso contradictorias al espíritu del legislador, los motivos por los cuales se efectúa una nueva diferenciación dependiendo de las circunstancias que se presenten dentro de la solicitud, situación que incluso es violatoria de las garantías de igualdad consagrada en nuestra Constitución Política, tal y como analizaremos en el siguiente capítulo.

CAPITULO TERCERO
La devolución fiscal como relación
jurídica accesoria

I. RELACIÓN JURÍDICA DERIVADA DE LA DEVOLUCIÓN FISCAL

La relación jurídica tributaria tiene un contenido complejo, ya que de la misma derivan facultades, derechos y obligaciones por parte del Estado, a los que a su vez corresponden obligaciones positivas o negativas y derechos por parte de los particulares, de ahí que resulte necesario distinguir las relaciones jurídicas dependiendo de el objeto y naturaleza de las mismas, ya que en caso de conflicto, las soluciones no son las mismas para todas las relaciones.

Como ha quedado señalado, en nuestro Derecho Fiscal encontramos diversas relaciones que surgen de la serie de disposiciones que lo componen, y respecto de la figura de la devolución fiscal objeto de nuestra investigación, surge una relación muy especial entre el Estado y el contribuyente cuyo tratamiento no se encuentra debidamente regulado dentro de nuestro Código Fiscal de la Federación, por lo que en el presente apartado realizamos un pequeño análisis de la forma en que surge y en cuál de los dos tipos de relaciones jurídicas (principal y accesoria) debemos ubicarla para tener una regulación congruente con su naturaleza ya que en la práctica se han suscitado diversas controversias sometidas en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que han dado origen a que los mismos se hayan pronunciado en cuanto a la interpretación que debe darse a las disposiciones que regulan a esta peculiar figura de la devolución fiscal.

a) Aspecto principal

Como ha quedado señalado, la relación jurídica principal, es el objeto primordial del Derecho Fiscal y la entendemos como el vínculo jurídico por el cual el sujeto pasivo (contribuyente) tiene la obligación jurídica de otorgar una prestación de dar, hacer, no hacer o tolerar con respecto al sujeto activo (Estado), quien a su vez tiene la potestad de

hacer exigible dichas prestaciones, siempre siguiendo los lineamientos y sujetándose a las limitaciones que la legislación fiscal establece.

El fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal y que regula la relación jurídica principal lo encontramos en nuestra Constitución Política, esto en atención al principio de Supremacía Constitucional, ya que de ella derivan todas las normas jurídicas que componen nuestra legislación, y en virtud de que en ella misma se establecen los lineamientos básicos a los que deberá ajustarse su contenido.

En efecto, para que surja esta relación jurídica, es necesario que el sujeto pasivo se coloque en el supuesto previsto por la norma jurídica que lo obligue a realizar diversas prestaciones a favor del Estado. Esta relación principal entonces se refiere a la obligación de los particulares de contribuir al gasto público, tal como lo dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Artículo 34.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

Del artículo arriba transcrito se desprende la obligación principal de dar, estableciéndose que la misma debe efectuarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es decir, de la forma que establecen las leyes fiscales que regulan los elementos de las contribuciones, en las que se determinen: el presupuesto de hecho o hipótesis legal, los sujetos obligados, la base, la tasa o tarifa y la época de pago, esto a efecto de que no quede al arbitrio del Estado la aplicación y cobro de contribuciones a cargo de los contribuyentes.

El aspecto principal de la relación jurídica tributaria, como lo señalamos incluye también otro tipo de relaciones que implican obligaciones (de hacer, no hacer o tolerar) que presentan diferencias en cuanto a su naturaleza y características jurídicas mismas que se encuentran necesariamente relacionadas. En cuanto al objeto de las relaciones que implican obligaciones de hacer o no hacer a cargo de los particulares, encontramos como ejemplos de la primera, la obligación de las personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o expedir comprobantes por las actividades que realicen, de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación), y la obligación de llevar contabilidad (Artículo 28

del Código Fiscal de la Federación). La segunda clase (no hacer) la encontramos más bien en el derecho penal en el cual se establecen prohibiciones. Por lo que hace a las obligaciones de tolerar, básicamente podemos señalar que las mismas se identifican con la obligación de los contribuyentes de permitir que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación previstas básicamente en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

De todo lo anterior concluimos que el punto central de este tipo de relaciones jurídicas es que las mismas constituyen un vínculo jurídico en el que indiscutiblemente el sujeto pasivo siempre será el particular que se encuentre en el supuesto jurídico previsto por la norma jurídica aplicable y en las que el Estado en su carácter de sujeto activo tiene la potestad para hacer exigible tales contraprestaciones, actuando siempre en estricto acatamiento de lo establecido por la ley.

En consecuencia, este tipo de relación jurídica a la que denominamos principal no puede ser aplicable a la figura de la devolución fiscal que nos ocupa, ya que la misma no reúne la característica primordial de la relación tributaria principal; toda vez que en ella, el contribuyente no tiene el carácter de sujeto pasivo de la obligación, sino que el mismo pasa de ser sujeto pasivo o deudor a sujeto activo por tener a su favor una cantidad de dinero por parte del Estado, esto sin que pase desapercibido que para su existencia es imprescindible que previamente haya existido una relación principal.

b) Aspecto accesorio

Como hemos analizado, dentro de la relación jurídica tributaria surge otra muy particular que hemos identificado como accesorio, como en el caso de la devolución fiscal que nos ocupa y que debe ser regulada de una manera distinta.

Esta denominación de accesorio tiene una razón de ser ya que proviene necesariamente de otra relación principal, y que primordialmente se refiere al pago de contribuciones que efectúa el contribuyente a favor del Estado. En el caso específico de la devolución fiscal a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, constituye un presupuesto necesario la existencia un pago de lo indebido, de un saldo a favor o bien que existan cantidades a favor del contribuyente que surjan de una indebida aplicación de las disposiciones

fiscales, incluso de un error aritmético que sin lugar a dudas arrojen cantidades a favor del contribuyente.

Resulta claro entonces que para que el contribuyente tenga a su cargo cantidades a su favor, primeramente tuvo que haber cumplimentado una obligación principal, ya sea por concepto de pago de contribuciones o por la imposición de multas derivada de alguna violación a disposiciones fiscales, por tanto es requisito indispensable la existencia de alguna de las relaciones principales de las que hemos venido tratando.

En efecto, derivado de la naturaleza y las características de la devolución fiscal, la misma genera una relación jurídica que es accesoria de la obligación principal, atendiendo a que el primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades están obligadas a devolver al contribuyente, las cantidades a su favor que:

- a) Se originen por haber efectuado un pago de lo indebido, es decir, cuando entera una cantidad mayor a la debida o que no se adeuda, misma que puede ser originada por un error aritmético o bien por una indebida aplicación o interpretación de la ley.
- b) Procedan de conformidad con las leyes fiscales, es decir, por haber efectuado pagos provisionales en exceso, o por existir acreditamientos mayores.

De lo anterior tenemos que los supuestos que originan el derecho del contribuyente de exigir la devolución de cantidades al fisco, derivan de una primera obligación de pago del contribuyente al Estado, pero a diferencia de ésta obligación, en la devolución fiscal el Estado automáticamente se colocan en un plano de igualdad respecto al contribuyente, como si se tratase de una relación entre particulares, con la limitante de que en este caso la voluntad de las partes no es la que rige esta relación especial, sino que deben sujetarse a lo previsto en las normas jurídicas.

En efecto, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo a la letra establece:

Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

De la lectura efectuada al precepto transcrito claramente se desprende que en esta figura quien tiene a su cargo la obligación de restituir las cantidades lo es la autoridad fiscal, por lo que contrario a la relación jurídica principal el Estado se encuentra obligado a otorgar una prestación al contribuyente perdiendo su calidad de sujeto activo y el derecho para hacer exigible el cobro de las cantidades a que nos referimos ahora es el particular.

En efecto, resulta indiscutible que la devolución fiscal objeto de la presente investigación origina un vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente que tiene un matiz muy particular, por el simple hecho de que quien tiene el carácter de sujeto activo o acreedor no es sino el contribuyente, esto atendiendo a que en la relación jurídico tributaria principal quien tiene siempre el carácter de sujeto activo es el Estado.

II. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LA RELACIÓN JURÍDICA ACCESORIA

De manera general, podemos señalar que los principios que regulan la relación jurídica principal indiscutiblemente aunque en algunos casos de forma indirecta, tienen repercusión en las relaciones accesorias que derivan de la misma, ya que ésta no puede tener un tratamiento aislado, en tales circunstancias veremos la forma en que pueden aplicarse a la relación jurídica accesoria que se desliga de la actividad financiera del estado, como lo es la devolución fiscal.

1. Principio de generalidad

Al referirse este principio constitucional a la generalidad de las leyes, en el sentido de que las mismas deben aplicarse a todos aquellos que se encuentren en los supuestos previstos en ellas, podemos señalar que el mismo resulta aplicable a la relación accesoria de la devolución fiscal.

En efecto, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de las autoridades fiscales a devolver las cantidades pagadas en exceso por los contribuyentes sin hacer distinción alguna de cuáles son los sujetos que teniendo a su favor cantidades de dinero puedan solicitar su reembolso, ya que para que puedan ejercer tal derecho únicamente se requiere que se encuentren en las hipótesis que señala el citado precepto, por tanto la autoridad, independientemente del tipo de sujeto de que se trate, una vez que acredite la procedencia de la solicitud de la devolución fiscal, automáticamente se encuentra obligada a restituirla sin distinción alguna.

2. Principios de obligatoriedad y vinculación con el gasto público

Estos principios encuentran su sustento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y determinan que todas aquellas personas que se ubiquen en alguna de

las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria, se encuentra indiscutiblemente obligadas a cubrir el pago de las contribuciones o aprovechamientos al Estado, y que dichos ingresos deben ser destinados a satisfacer el gasto público, teniendo el Estado la facultad de hacer exigibles dichas obligaciones de dar, incluso a través de la fuerza pública, atendiendo a que es un órgano representativo de los poderes públicos y que deben velar siempre por el interés general.

La aplicación de estos principios en la relación accesoria que surge en la devolución fiscal se da de forma indirecta y accidental, ya que al constituir una relación accesoria derivada de una principal, indiscutiblemente el contribuyente en atención al principio de obligatoriedad dio cumplimiento a una obligación de dar al Estado, probablemente sin estar obligado a ello por no encontrarse en el supuesto previsto por la norma jurídica o bien por haberlo efectuado en cantidades superiores a las debidas.

3. Principio de proporcionalidad y equidad

Podríamos señalar que este principio sólo aplica a la obligación derivada de la relación jurídica principal consistente en el pago de contribuciones, pero al respecto existe un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que extiende su aplicación a las relaciones accesorias como la devolución, que derivan de aquella,

De acuerdo con ese criterio, el principio a análisis aplica de manera inversa, ya que la proporcionalidad no sólo implica que el Estado tiene facultad de obligar al particular a contribuir en la medida de su capacidad económica, sino que el mismo aplica de manera negativa en el sentido de prohibir a la autoridad a recaudar cantidades mayores a las debidas y genera la obligación de restituir tales cantidades.

Por otra parte sostiene que la equidad aplica a la devolución fiscal toda vez que con su regulación se prevé reparar la desigualdad generada por el quebranto patrimonial que sufren los contribuyentes al haber erogado cantidades superiores a las que se encontraba obligado.

El mencionado criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a continuación se transcribe:

XI/2001

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.- Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándose el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas. Amparo directo en revisión 614/96.- ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V.- 4 de mayo de 1999.- Unanimidad de diez votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretario: José Luis González.

Amparo en revisión 650/93.- Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V.- 19 de octubre de 1999.- Unanimidad de nueve votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán y Genaro David GÓNGORA Pimentel.- Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretario: José David Clemente Rodríguez. El Tribunal Pleno, en sesión privada celebrada hoy tres de julio del año en curso, aprobó con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.- México, Distrito Federal, a tres de julio de dos mil uno.

Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Julio 2001

4. Principio de legalidad

Este principio constriñe a las autoridades a realizar únicamente lo que esté previsto por la norma jurídica y en consecuencia del mismo se desprende la prohibición de las autoridades de realizar lo que no esté expresamente previsto por la norma jurídica.

Establece tal definición, la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el, que es del tenor siguiente:

P./J. 77/99

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Amparo en revisión 1897/95, Calixto Villamar Jiménez, 13 de abril de 1999, Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95, Carlos Alberto Hernández Pineda, 13 de abril de 1999, Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente

Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Francisco de Jesús Arreola Chávez. Amparo en revisión 205/97. Fidel Enrique Navarro Espinoza. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González. Amparo en revisión 146/97. J. Jesús Martínez Franco. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco. Amparo en revisión 3093/96. Beatriz Ramírez Ortiz. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 77/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Agosto de 1999, Materia Constitucional, p. 20

Este principio es primordial para la devolución fiscal, ya que al sostener que la autoridad sólo puede realizar lo que esté previsto por la norma jurídica, para la debida tramitación de la devolución fiscal es necesario que la misma se encuentre debidamente regulada en todos y cada uno de sus aspectos, esto para evitar que las autoridades obstaculicen o retarden el reembolso de las cantidades pagadas en exceso por el contribuyente con los accesorios que por tal circunstancia se hayan originado.

5. Principio de igualdad

Este principio, como ya lo mencionamos, en materia fiscal ha sido poco estudiado, pero el mismo debe entenderse atendiendo a la premisa general de que la igualdad se refiere al tratamiento que se le da a dos o más cosas o sujetos que tienen la misma naturaleza o características.

El estudio del citado principio es fundamental para la presente investigación, por lo que entraremos a su estudio en el siguiente apartado, aplicado a la relación jurídica accesoria que origina la devolución fiscal, atendiendo a la clasificación elaborada por el autor argentino Antonio Valdéz Costa.

III. IGUALDAD DE LAS PARTES EN LA RELACIÓN JURÍDICA ACCESORIA DE LA DEVOLUCIÓN FISCAL

Atendiendo al carácter de la relación jurídica derivada de la devolución fiscal, debemos señalar que por tener una naturaleza distinta a la relación principal objeto de regulación del Derecho Fiscal, la misma debe tener su propia regulación atendiendo a que el papel que juegan los sujetos que intervienen (el particular y el Estado) en una relación derivada de la devolución fiscal es completamente distinto al que juegan dentro de la relación principal, ya que esencialmente el particular deja su estatus de contribuyente para adquirir el carácter de acreedor y el Estado pierde por completo su rango de superioridad frente al mismo, colocándose en un plano de igualdad, equiparándose al tipo de relaciones que surgen dentro del derecho común.

Bajo esta tesis, al encontrarse en un rango de igualdad en el sentido de que no existe superioridad en la devolución fiscal entre los sujetos que intervienen, el principio de igualdad debe ser estrictamente aplicado en las disposiciones que regulan esta figura, situación que no tiene aplicación en nuestra legislación.

El principio de igualdad, poco estudiado en el ámbito del Derecho Fiscal por la prevalencia del grado de superioridad del Estado frente al contribuyente en la mayoría de relaciones derivadas de la actividad financiera del estado, ha sido clasificado por el autor argentino en tres fases:

1. Igualdad en la Ley

En el Derecho Tributario este postulado se refiere a que todos los ciudadanos son iguales y por lo tanto la ley tributaria no puede hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupo de individuos.

Dicha premisa, en el campo de la devolución fiscal debe ser extendida al Estado en virtud de que en esta relación accesoria por su naturaleza, no puede perjudicarse o beneficiarse a ninguno de los sujetos que intervienen, ya que dentro de la obligación de pago del contribuyente respecto del Estado, el hecho de que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones en los términos y dentro de los plazos que la propia legislación fiscal establece, surgen otras obligaciones a cargo del contribuyente denominadas accesorios de las contribuciones como lo es la actualización de las cantidades debidas y la aplicación de tasas de recargos, mismas que se aplican de igual manera a los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones en los términos establecidos, efectos estos que resultan inoperantes una vez que el carácter de deudor lo acoge el Estado, esto en virtud de que el principio de igualdad en la ley no se aplica debidamente en la devolución.

En tales circunstancias resulta inconcuso que al adquirir el Estado el carácter de deudor respecto del particular, debe hacerse extensivo este principio de igualdad en la ley corroborando así la inexistencia del rango de superioridad de que goza respecto de las otras relaciones derivadas del Derecho Fiscal.

2. Igualdad por la ley

Esta modalidad del principio de igualdad tiene como objetivo fundamental la modificación en la vida social para alcanzar la justicia y primordialmente se refiere a un hacer por parte del Poder Legislativo al momento de crear y modificar las leyes.

En este sentido, resulta necesario que los creadores de las normas jurídicas atendiendo a las circunstancias que rodean a la devolución fiscal como lo es el tipo de relación que se origina y en modo comparativo con las prestaciones erogadas por parte del contribuyente frente al Estado, determine cuáles son los efectos que la misma debe producir.

3. Igualdad ante la ley

Esta premisa se refiere a la aplicación de la norma general al caso concreto, y se refiere a un hacer por parte del Estado ya que es éste quien aplica las disposiciones de nuestra legislación al caso concreto.

En el ámbito de la devolución, la aplicación de esta modalidad se refiere a que su regulación debe ser aplicada al caso concreto, pero para que se alcance una verdadera aplicación del principio de igualdad es necesaria la aplicación del principio de igualdad por la ley y que el órgano legislativo atendiendo a las peculiaridades de la figura establezca una regulación adecuada.

4. Igualdad de las partes

Esta modalidad del principio de igualdad se refiere a que ambas partes, sujetos activo y pasivo de la relación jurídica, deben estar sometidas igualmente a la jurisdicción y a la ley.

En el caso de la figura en estudio y derivado de todo el análisis efectuado respecto del tipo de relación que la rige, concluimos que en esta relación accesoria, el Estado deja de actuar con su rango de supremacía, ya que ahora el que se encuentra obligado a realizar la prestación, por tanto debemos concluir que este principio de igualdad de las partes resulta exactamente aplicable a la devolución fiscal, situación que no se ha visto reflejada en nuestra legislación fiscal, ya que de la misma se establecen privilegios a favor del Estado, que resultan fuera de las premisas y objetivos del principio de igualdad de las partes.

IV. INOPERANCIA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LAS PARTES EN LA DEVOLUCIÓN

a) El requisito de la garantía del interés fiscal

1. Consideraciones respecto a la implementación del requisito del otorgamiento de garantía cuando se soliciten devoluciones fiscales.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su cuarto párrafo establece en esencia la reforma al precepto referido, vigente a partir del 1° de enero para 1999, conforme a la cual se establece la facultad de la autoridad fiscal de requerir al contribuyente que garantice el monto de las cantidades solicitadas en devolución, bajo la justificación dada en la exposición de motivos en el sentido de que:

"...en ocasiones los contribuyentes solicitan devoluciones sin tener derecho a ello, o las solicitan en cantidades mayores a las que realmente corresponden y que las autoridades no cuentan con elementos suficientes para detectarlas, por lo que se propuso facultar a las autoridades fiscales a devolver las cantidades solicitadas y paralelamente solicitar en forma excepcional, es decir en algunos casos que los contribuyentes garanticen el interés fiscal respecto de la devolución solicitada, con el propósito de que las citadas autoridades cuenten con un plazo "razonable" para verificar la procedencia de la devolución..."

Por su parte, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, sostuvo en su dictamen lo siguiente:

"...esta medida evitará la pérdida de recursos financieros por solicitudes improcedentes, ya que en ocasiones los contribuyentes las efectúan sin tener derecho a ello o en cantidades mayores a las que realmente corresponden y las autoridades no cuentan con los elementos suficientes para detectarlas y, en su caso, recuperarlas rápidamente".

De lo anterior se desprende que esta medida de solicitar garantía se funda en un comportamiento irregular, ya que el supuesto de

contribuyentes que solicitan devoluciones improcedentes o mayores a las que corresponden es un proceder aislado y no ocurre de manera generalizada.

Por otra parte debemos señalar que el argumento sostenido en la exposición de motivos que dio origen a la adición que nos ocupa, en el sentido de que las autoridades no cuentan con los elementos suficientes para detectar cuando se trata de solicitudes improcedentes o en cantidades mayores a las debidas, es necesario precisar que anteriormente a esta adición al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el mismo precepto en su tercer párrafo, fue reformado en 1997, para quedar como sigue:

Artículo 22.- ...

...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 de 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 inicien 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".

Esta modificación tuvo sustento en el argumento sostenido por el Ejecutivo Federal en la iniciativa de ley para 1997, en la que señaló lo siguiente:

"En materia de devolución de saldos a favor en las contribuciones, las actuales disposiciones de la ley no permiten a la autoridad realizar una revisión exhaustiva. Esto es así en virtud de la obligación de efectuar la devolución en plazos limitados. Lo anterior impide detectar oportunamente solicitudes de devoluciones improcedentes y, en ocasiones, fraudulentas, con un grave perjuicio para el fisco, es por ello que se propone establecer la posibilidad de que las autoridades

fiscales puedan solicitar información adicional, suspendiendo por una sola vez el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación para efectuar la devolución y reanudándose al recibirse dicha información.

Al respecto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados expresó en su Dictamen:

"La iniciativa que se dictamina, establece como facultad de la autoridad fiscal, requerir a los contribuyentes, los datos, informes o documentos adicionales que se consideren necesarios para poder evaluar la procedencia de la solicitud de devolución de saldos a favor de las contribuciones. Dicha propuesta se considera acertada, toda vez que el plazo con que actualmente cuenta la autoridad fiscal para verificar la procedencia de las devoluciones resulta, en algunos casos, insuficiente por la falta de información para corroborar los datos asentados en la solicitud de devolución que presenta el contribuyente, no obstante lo anterior, es necesario aclarar que los elementos probatorios adicionales que puede solicitar la autoridad fiscal deben estar relacionados con la solicitud de devolución..."

Bajo esta tesis tenemos que con la reforma vigente a partir del 1º de enero de 1997, las autoridades fiscales cuentan con facultades para requerir al contribuyente todo lo necesario para que verifique la procedencia de la solicitud de devolución o bien para verificar si las cantidades solicitadas son correctas o mayores, de ahí que el argumento sostenido en la exposición de motivos de la adición del párrafo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no tiene razón de ser ya que contrario a lo sostenido en la iniciativa de ley del Ejecutivo Federal para 1999, la autoridad cuenta con amplias facultades para requerir al contribuyente la documentación e información que estime pertinente para efectuar la revisión de la solicitud de devolución que sea presentada, sin que se considere necesaria la implementación de un requisito más como lo es la garantía que discrecionalmente puede ser solicitada por la autoridad.

Consideramos que la implementación del requisito no tiene razón de ser ni siquiera atendiendo al objetivo de su imposición asentado en la iniciativa de ley del Ejecutivo Federal, ya que si el objetivo era para el efecto de que *"las citadas autoridades cuenten con un plazo razonable para verificar la procedencia de la devolución"*, el mismo ya había sido satisfecho con la implementación de facultades a la autoridad fiscal para solicitar documentación adicional a los contribuyentes.

Ahora bien, no debe pasar desapercibido que como ya lo señalamos, el plazo con que cuenta la autoridad fiscal para efectuar las devoluciones que le sean solicitadas, son cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, o cuarenta días cuando la devolución se vaya a efectuar mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, situación que no se observa con la implementación del requisito de la garantía, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22, cuarto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación, tenemos lo siguiente:

Artículo 22.- ...

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 garantice por un periodo de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada...

...

...transcurrido 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".

De lo anterior se desprende que una vez que el contribuyente haya otorgado la garantía solicitada, la autoridad de inmediato debe poner a disposición del contribuyente el monto de la devolución solicitada, pero cuenta con un plazo de seis meses para verificar la procedencia de la misma, esto en atención a que tiene que transcurrir tal plazo para que el contribuyente pueda retirar el importe de la misma más sus rendimientos, esta situación resulta contradictoria atendiendo a que la autoridad, por regla general, cuenta con un plazo de 40 o 50 días para otorgar la devolución y en consecuencia para efectuar la revisión acerca de la procedencia de la devolución que se solicita.

Por tanto al señalar el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que tienen que transcurrir seis meses para que el contribuyente pueda retirar el importe de la garantía, resulta obvio que el plazo de las autoridades fiscales para que efectúe la verificación de la procedencia de la solicitud, en caso de que se otorgue garantía, se amplía.

Derivado entonces de la reforma para 1999 al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cuarto párrafo (vigente a la fecha) dispone literalmente lo siguiente:

Artículo 22.-

...

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.

...

2. Procedimiento que regula el requisito de la garantía

PLAZO PARA REQUERIR EL OTORGAMIENTO DE LA GARANTÍA

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 22 cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad podrá requerir al contribuyente que garantice el monto de la devolución solicitada, dentro del plazo de veinte días siguientes a la presentación de la solicitud, por lo tanto, si transcurren los veinte días sin que se haya requerido, la autoridad ya no tendrá facultades para ello, y en caso de que así ocurra, el contribuyente podrá hacer valer los medios de defensa conducentes.

Este requerimiento al constituir un acto administrativo que debe notificarse, deberá reunir los requisitos previstos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, mismo que es del tenor siguiente:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito
- II. Señalar la autoridad que lo emite

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Por tanto, el requerimiento de la garantía deberá ser requerido por la autoridad fiscal mediante escrito que cumpla con las formalidades a que se refiere el artículo transcrito y dentro de un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud por el contribuyente.

CASOS EN QUE SE REQUERIRÁ LA GARANTÍA DEL MONTO DE LA DEVOLUCIÓN.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su cuarto párrafo, es muy claro al señalar el tipo de contribuyentes que probablemente puedan ser requeridos por la autoridad fiscal para otorgar garantía respecto de las solicitudes de devolución que hubiesen presentado.

Así tenemos que la autoridad fiscal podrá requerir la garantía a que nos referimos a los contribuyentes que por regla general, se encuentren en los siguientes supuestos:

1. Cuando el contribuyente no hubiese presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior; o
2. Cuando se soliciten devoluciones en montos superiores en un 20% del promedio actualizado de las devoluciones obtenidas en los últimos 12 meses.

Asimismo el propio precepto en relación con la Regla 2.2.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, establece algunas excepciones a los casos antes descritos y que se hacen consistir:

1. Cuando se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, dentro de tres meses anteriores a la solicitud de devolución (porque equivale a la garantía que el propio precepto establece, artículo 141 del Código Fiscal de la Federación)

**INOPERANCIA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE
LAS PARTES EN LA DEVOLUCIÓN FISCAL**

124

2. Cuando se trate de personas físicas que soliciten la devolución de saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta en la declaración del ejercicio, por un monto igual o inferior a los 28 mil pesos.
3. Cuando se trate de personas físicas o morales que han estado inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes por 3 o más años y que cumplan el requisito establecido en el rubro A de la regla 2.1.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003. Tratándose de escisión de sociedades, la escindida podrá tener por cumplido el requisito del periodo de inscripción a que se refiere el rubro citado, cuando a la fecha en que se solicite la devolución, el aviso de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la sociedad escidente tenga 3 o más años de presentado.
4. Cuando se trate de residentes en el extranjero, respecto de beneficios otorgados en los tratados internacionales.

MONTO DE LA GARANTÍA Y PLAZO PARA QUE EL CONTRIBUYENTE PROCEDA A SU OTORGAMIENTO

La garantía a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, deberá cubrir el monto de lo solicitado por un periodo de seis meses.

Una vez que sea notificado al contribuyente el requerimiento de la autoridad, éste se encontrará obligado a otorgarla dentro de un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, y en caso de que no la haga, el propio precepto establece una sanción consistente en que la autoridad lo tendrá por desistido de la solicitud de devolución y por tanto esto acarrea un beneficio para la autoridad, ya que se extingue la obligación de la autoridad para devolver las cantidades solicitadas.

Consideramos que esta situación violenta el principio de igualdad que debe regir en esta figura de devolución ya que se establecen diferencias que la propia exposición de motivos no deja en claro, y que constituyen una sanción al contribuyente que no ha presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, y sin justa causa, ya que por la misma razón no han presentado solicitudes de devolución improcedentes.

Ahora bien, el plazo transcurrido entre la fecha en que se notifique el requerimiento al contribuyente y la fecha en que éste efectúe su otorgamiento no se computa para la determinación de los plazos que tiene la autoridad para devolver el importe solicitado, por lo que la

autoridad tendrá un periodo mayor para determinar si procede o no la misma.

FORMAS AUTORIZADAS PARA GARANTIZAR EL MONTO DE LA DEVOLUCIÓN SOLICITADA

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece como única forma de garantía, la que señala el diverso artículo 141 fracción I del mismo ordenamiento legal que establece:

Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.

...

Esta forma de garantía, ineludiblemente, debe ser en efectivo y deberá depositarse en las cuentas de garantía a que se refiere el artículo 141-A del mismo ordenamiento legal, mismo que a la letra señala:

Artículo 141-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las instituciones de crédito o casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal. Las instituciones o casas de bolsa tendrán las siguientes obligaciones:

I. Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y Registro Federal de Contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración a que se refiere esta fracción deberá presentarse durante los meses de julio del año de calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.

II. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación al día siguiente a aquél en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.

En caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en la fracción II de este artículo, la institución de crédito o casa de bolsa autorizada deberá cubrir como resarcimiento del daño, un monto equivalente a la cantidad que resulte de actualizar el importe de los títulos depositados más los rendimientos generados, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, adicionado con los recargos que se pagarán en los términos del artículo 21 del Código

Fiscal de la Federación, computados a partir de la fecha en que debió hacerse la transferencia correspondiente y hasta que la misma se efectúe. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables.

Esta limitación a la forma de garantizar el monto de las devoluciones solicitada resulta una traba para muchos contribuyentes que no tienen suficiente liquidez, y por tanto aquellos que no puedan cumplir con este requisito se les tendrá por desistidos de solicitud, lo cual igualmente atenta contra el principio de igualdad, toda vez que este derecho de exigir la devolución de cantidades enteradas de manera indebida al fisco se limita a aquellas grandes empresas que cuentan con recursos suficientes para ello, sin que el resto de los contribuyentes pueda acudir a otra forma de garantía de las que se establecen en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Esta limitación tiene sustento en los argumentos vertidos en el dictamen de la reforma al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para 1999, de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en el que se sostiene lo siguiente:

"Esta comisión recomienda la aprobación de la propuesta para adicionar el depósito en cuentas abiertas en instituciones de crédito o casas de bolsa para garantizar el interés fiscal, toda vez que es un complemento necesario de la propuesta contenida en esta misma iniciativa para cuando se garantice el monto de las devoluciones que soliciten los contribuyentes. El limitar las formas de garantía del interés fiscal en devoluciones de contribuyentes resulta acertada, ya que el fisco federal efectúa éstas en efectivo y el contribuyente debe garantizar dicha devolución de igual forma, pues de lo contrario perdería sentido la disposición, al hacer más oneroso y en ocasiones imposible el monto de las devoluciones efectuadas, si se aceptara otra forma de garantía, como por ejemplo la prenda o la hipoteca."

El argumento sostenido por la Comisión de Hacienda resulta carente de aplicabilidad atendiendo a la situación económica imperante, resultando la garantía solicitada no un requisito más para la solicitud y procedencia de la solicitud, sino constituye un obstáculo para muchos contribuyentes mismo que coarta su legítimo derecho de solicitar la devolución de cantidades que injustificadamente ha enterado al fisco.

**MOMENTO EN EL QUE DEBE PONERSE A DISPOSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE
LA DEVOLUCIÓN SOLICITADA, CUANDO SE HAYA CUMPLIDO CON EL
REQUISITO DE LA GARANTÍA**

El sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece:

Artículo 22.-...

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. Transcurrido 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.

De lo anterior se desprende que una vez que el contribuyente otorgue la garantía que le fuese solicitada por la autoridad fiscal, ésta se encontrará obligada a poner a disposición del contribuyente el monto de la devolución solicitada y los intereses cuando así proceda, de lo cual se desprende que en este caso, ya no tienen aplicación los plazos de cincuenta y cuarenta días a que se refiere el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, lo cual resulta lógico en virtud de la autoridad dispone de la misma cantidad en sus cuentas de garantía a que se refiere el artículo 141 fracción I del Código Fiscal de la Federación,

La obligación de la autoridad de poner a disposición del contribuyente además de las cantidades solicitadas, los intereses en los casos que proceda, consideramos que es un caso excepcional, ya que como lo hemos señalado, los plazos de cuarenta y cincuenta días que tiene para efectuar las devoluciones solicitadas quedan sin efectos, pero cabe la posibilidad de que la autoridad efectúe la devolución mucho tiempo después de la exhibición de la garantía por el contribuyente, por lo que dicha disposición prevé dicha hipótesis.

3. La garantía en el derecho común

En el derecho común encontramos una clasificación de contratos denominada contratos accesorios o de garantía que son

“aquellos cuya validez y existencia depende de otro contrato”⁴⁹, mismos que tienen por objeto asegurar o proteger determinados intereses contra algún riesgo, como lo es el probable incumplimiento de alguna de las partes en los convenios o contratos celebrados.

Los tipos de contratos que se encuentran en esa clasificación, lo son fundamentalmente, la prenda, la fianza y la hipoteca.

FIANZA

El artículo 2794 del Código Civil establece que la fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace.

PRENDA

El artículo 2856 del Código Civil define a la prenda como un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago.

HIPOTECA

De acuerdo con el artículo 2893 del Código Civil, la hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley.

De todo lo anterior se desprende que los contratos de garantía son accesorios de una obligación principal adquirida y tienen como finalidad garantizar el cumplimiento de dicha obligación principal, y la misma por ende siempre será a beneficio del acreedor de la obligación principal, por tanto dicho contrato de garantía se extinguirá cuando se cumpla con la obligación principal que le dio origen.

Resulta necesario tener en cuenta la finalidad de dichos contratos de garantía, ya que su existencia atiende a una obligación de pago por parte de uno de los contratantes, y en el caso que nos ocupa en la presente investigación, como lo es la devolución fiscal, el papel que juega la garantía obtiene un matiz distinto del objeto primordial de la misma como lo analizaremos a continuación.

4. Garantía a favor del deudor

Como lo señalamos en el apartado que antecede, los contratos de garantía son accesorios de una obligación principal y su finalidad estriba en proteger determinados intereses contra el riesgo derivado de un incumplimiento a una obligación pactada.

Por lo tanto, la garantía derivada de estos contratos accesorios siempre será a favor del acreedor de la obligación, ya que ante el incumplimiento del deudor el acreedor se encontrará facultado para hacer exigible aquel contrato accesorio, ya sea hacer exigible la fianza al tercero que se comprometió a pagar por otro; solicitar la entrega del bien mueble otorgado en prenda; o bien a exigir que sea pagada la obligación contraída con el producto de los bienes otorgados en hipoteca.

La garantía solicitada en la devolución fiscal, resulta absolutamente contraria a los lineamientos que el derecho común se establecen para los contratos de garantía, ya que indiscutiblemente la garantía es otorgada a favor del deudor (hacienda pública) y corre a cargo del acreedor de la obligación principal, por lo cual el objetivo de la garantía se extingue.

Pudiésemos pensar que la diferencia que existe entre el objetivo de la garantía que prevé el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, respecto de la devolución fiscal, deriva en que el pago se efectúa de las arcas públicas y por tanto debe preservar el interés público sobre el particular, pero como ya ha quedado señalado, el tipo de relación jurídica que se genera tiene peculiaridades especiales en la cual el Estado no está actuando en su carácter de receptor de contribuciones destinadas al gasto público, sino que es una relación derivada de un ingreso indebido obtenido por el Estado que afecta directamente el patrimonio del contribuyente, por lo que quien adquiere el carácter de acreedor en este tipo de relación es el contribuyente, de ahí que se considere que debe prevalecer el principio de igualdad de las partes.

Por lo anterior, resulta contrario a la naturaleza de la garantía que la misma corra a cargo del acreedor, y más aún que en la implementación de la misma no resulten claros los argumentos vertidos en la exposición de motivos del Ejecutivo Federal.

5. Desigualdad en la garantía del interés fiscal

Efectuando un análisis en cuanto a las obligaciones que contribuyente tiene frente al Estado respecto del pago de contribuciones, encontramos que la autoridad para hacerlas exigibles no obtiene garantía alguna a cargo del particular para que éste se encuentre obligado al pago, sino que lo que nuestra legislación fiscal prevé, son las facultades de comprobación que le otorga a la autoridad para revisar su debido cumplimiento, mismas que se encuentran contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal

propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales, deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Una vez que las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, y determine créditos fiscales a su cargo, éste puede inconformarse y para que no continúe el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos que le son determinados, y garantizar el interés fiscal, puede otorgar alguna de las formas de garantía previstas por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, por tanto es hasta que se configura el incumplimiento por parte del contribuyente y se hace exigible el cumplimiento de los créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal, cuando el contribuyente al hacer valer los medios de defensa correspondientes y a fin de garantizar el interés fiscal, adquiere la obligación de otorgar una forma de garantía.

Esta garantía del interés fiscal no se desvía de la naturaleza que tienen los contratos de garantía que regula el derecho común, ya que en

este caso ésta corre a cargo del contribuyente, pero en su calidad de deudor frente al Estado.

En el caso de la devolución fiscal, a pesar de que el carácter de acreedor ya no corresponde al Estado sino al contribuyente, la garantía a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no es a cargo del Estado como deudor en esta relación jurídica, sino que es a cargo del propio acreedor, situación que resulta carente de lógica jurídica, ya que el patrimonio del contribuyente continúa afectándose, y sin el cumplimiento de tal requisito, el trámite de su solicitud de devolución se ve truncado, llegando al extremo de que si no cumple con él, se le tendrá por desistido de su solicitud de devolución de las cantidades a las que legítimamente tiene derecho.

Atendiendo al principio de legalidad que regula a todas las relaciones existentes entre los particulares con el Estado, y velando siempre por el interés público, no resultaría procedente que el Estado otorgara garantía a favor del acreedor en la devolución fiscal, sino que más bien para no afectar los derechos de ambas partes lo que se considera procedente es la supresión de tal garantía.

b) Recargos e intereses en la devolución

Las obligaciones derivadas de las relaciones jurídicas tributarias, sean principales o accesorias, tienen el carácter de temporalidad, lo cual se desprende de la propia disposición fiscal que las regula, así en el caso de la devolución fiscal, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece un plazo a las autoridades fiscales en su carácter de sujetos pasivos en esta relación accesoria, que como ya señalamos es de 50 o 40 días dependiendo de la forma en que ha de efectuarse la misma.

La procedencia de los intereses y recargos de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, derivan del cumplimiento extemporáneo de la autoridad, es decir derivan por el sólo hecho de que las autoridades fiscales efectúen la devolución fuera de los plazos previstos para ello a modo de sanción por tal extemporaneidad.

Así, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en sus párrafos séptimo, octavo, noveno y décimo, establece la procedencia del pago de intereses y recargos a cargo del Fisco Federal, en los términos siguientes:

Artículo 22.- ...

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 indebido 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 notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito. Quando el contribuyente presente solicitud de devolución del pago de lo indebido y ésta no se efectúe en los plazos indicados en el tercer párrafo de este artículo, o se niega y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, o de que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó 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.

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. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

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

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 causarán 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.

1. Intereses

Del precepto transcrito, se desprenden diversos supuestos para la aplicación de intereses a cargo del fisco federal, que son los siguientes:

- ⇒ Cuando la autoridad no efectúe la devolución dentro de los plazos de cincuenta o cuarenta días a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad deberá pagar intereses que se calcularán a partir del día siguiente al vencimiento de los plazos.
- ⇒ Cuando la solicitud de devolución se niega por la autoridad fiscal, y posteriormente es concedida en cumplimiento a una resolución dictada en un recurso administrativo o por una autoridad jurisdiccional, se pagarán intereses a partir del día siguiente a aquél en que se notificó la resolución en la que se negó la devolución solicitada.
- ⇒ Cuando el contribuyente obtenga el derecho a la devolución por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por una autoridad jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se computaran a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la resolución que dio origen a la devolución.

2. Recargos

Por otra parte, en caso de que las autoridades fiscales otorguen la devolución al contribuyente, pero posteriormente se verifique que la misma fue improcedente, el contribuyente tendrá la obligación de pagar recargos que se aplicarán sobre las cantidades devueltas actualizadas, desde la fecha en que se haya otorgado la devolución, sin que existan diferencias en cuanto a la forma de computarlos dependiendo de las circunstancias por las que se haya llegado a la conclusión de que la devolución era improcedente.

3. Forma de calcular los intereses y recargos

Tanto los intereses como los recargos se calcularán tomando los plazos señalados en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, aplicando la tasa a que se refiere para los recargos por mora a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, que establece que los mismos se aplicarán al monto actualizado.

Los intereses y los recargos en la devolución, de acuerdo al procedimiento previsto en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día que señala el artículo 22 del citado ordenamiento, dependiendo de las circunstancias en que haya resultado procedente la solicitud, y hasta que el mismo se efectúe.

4. Análisis comparativo del pago de intereses y recargos

PAGO DE RECARGOS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE

De acuerdo con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente que, dentro de la relación principal, no cubra las contribuciones o los aprovechamientos dentro de la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto se actualizará y además deberá pagar recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, y dichos recargos se calcularán desde el mes en que se debió efectuar el pago y hasta que el mismo se realice.

Es decir, que si derivado de la relación jurídica principal de pago de contribuciones del contribuyente a cargo del fisco federal, no cumple con su obligación de pago dentro de los plazos señalados para ello, deberá pagar recargos al fisco que se calcularán a partir del vencimiento

de dicho plazo como indemnización, por lo que si el contribuyente es sujeto por mencionar un ejemplo, de presentar pagos provisionales de impuesto sobre la renta trimestrales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 fracción I del Código Fiscal de la Federación, se deberá enterar a más tardar el día 17 del mes de calendario posterior al de terminación del periodo, es decir la primer declaración trimestral deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes de abril.

Siguiendo el ejemplo, si el contribuyente presenta su declaración trimestral hasta el mes de julio, se causarán recargos que se computarán a partir del 17 de abril que es la fecha en que se encontraba obligado a efectuar el pago y hasta el mes de julio en que el mismo se entere.

La procedencia de los recargos a cargo del contribuyente al haberle sido otorgada una devolución fiscal que resultó improcedente, tiene la misma naturaleza, es decir, que constituye una sanción para el contribuyente por haber obtenido cantidades a las que no tenía derecho percibir, y siguiendo los lineamientos del artículo 21 citado, los recargos se computarán a partir de la fecha en que tuvo a su disposición la devolución improcedente y no antes, ya que el detrimento en los recursos de las arcas públicas fue a partir de ese momento.

En el procedimiento aplicable para los recargos que tiene que cubrir el contribuyente, observamos que su naturaleza no se desvía del objetivo de su imposición, ya que en los dos casos señalados, el pago de recargos constituye una sanción primeramente por el cumplimiento tardío de las obligaciones, y en segundo lugar, constituye una sanción derivada de la percepción de recursos cuya devolución resultó improcedente, esto independientemente de las sanciones que bien la autoridad fiscal puede imponerle.

PAGO DE INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

Ahora bien, derivado de la relación jurídica accesoria de la devolución, se pueden producir diversos efectos, mismos que ya quedaron señalados en el apartado correspondiente, entre los cuales encontramos el pago de intereses a cargo del fisco federal, supuesto en el cual el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no establece una regla general para su cálculo.

En efecto, como ya ha quedado asentado, el artículo 22 del ordenamiento referido, establece diversas hipótesis que dan lugar al pago de intereses a cargo del Estado, y por tanto se establecen diversas

formas para el cálculo de los mismos, situación que afecta directamente al patrimonio del contribuyente, ya que tal diferencia consideramos que resulta fuera de lógica jurídica, ya que si se efectuó un pago de lo indevido por parte del contribuyente o bien obtuvo un saldo a favor, por este sólo hecho, adquiere el derecho a solicitar la devolución sin que para ello sea necesaria una resolución que así lo determine, por tanto bajo esta tesis, el cálculo de intereses a cargo del fisco federal, siempre debe realizarse a partir de la fecha en que haya vencido el plazo establecido para efectuarla.

En relación con las diferencias en cuanto al cálculo para el pago de intereses a cargo del fisco federal, existen criterios tendientes a evitar esa diferenciación como la tesis de jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, que es del literal siguiente:

VIII.2o. J/16

DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS A LA AUTORIDAD FISCAL. PAGO DE INTERESES (ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). Si bien es cierto que el artículo 22, párrafo cuarto, primera parte, del Código Fiscal de la Federación, dispone que: "El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses ...", debe entenderse que se refiere a dos hipótesis diversas: la primera, cuando el contribuyente determina el pago, y otra, cuando lo hace la autoridad. En el primero, el medio de defensa sólo puede interponerse contra la resolución que recaiga a la solicitud del pago de lo indevido, ya que antes no sería lógico, pues la contribución no la determinó la autoridad. Por ende, de una interpretación justa de esa parte, debe entenderse que cuando a la solicitud del pago de lo indevido la autoridad considera que no es excesivo, hace suya la autodeterminación del contribuyente, quien contra esa negativa debe agotar los medios de defensa procedentes y en caso de ordenarse la devolución, debe calcularse el pago de los intereses de conformidad con el artículo 22, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación en comentario, es decir, actualizarlos desde la fecha del pago de lo indevido que realizó el contribuyente. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 747/97. Miguel Ángel Ortiz Solís. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: José Martín Hernández Simental.

Amparo directo 749/97. Carlos Carrera Barraza. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Amparo directo 750/97. Nancy Almedia Robles. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente Elías H. Banda Aguilar. Secretario: José Martín Hernández Simental.

Amparo directo 752/97. María Graciela Flores Díaz. 22 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Amparo directo 679/97. Ernesto Rascón Meléndez. 29 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Abril de 1998, p. 606

De la procedencia de recargos a cargo del contribuyente e intereses por parte de la autoridad fiscal, tenemos que ambos constituyen una sanción por no efectuar el pago correspondiente dentro de los plazos establecidos, por lo que no debe existir diferencia alguna para aplicar las tasas debiendo determinarse como supuesto general aplicable para su cómputo, la fecha en la cual se encontrabas obligados a efectuarlos.

5. Desigualdad de las partes en relación al pago de intereses y recargos

El pago de intereses y recargos constituyen una sanción derivada del cumplimiento extemporáneo de una obligación, por tanto atendiendo a este concepto, la generación de los mismos no puede realizarse sino a partir de la fecha en que se configura la extemporaneidad y hasta que la obligación haya sido cubierta totalmente, sin que para su regulación se establezcan diferencias en cuanto a su cálculo, ya que a fin de cuentas el supuesto que los genera es su cumplimiento tardío y es sólo esta circunstancia la que debe atenderse para su determinación.

La diferencia básica respecto del pago de intereses a cargo del fisco y recargos que debe cubrir el contribuyente debe verse de la siguiente forma:

- a. El pago de intereses a cargo del fisco federal, no se computa a partir de la fecha en que la autoridad recibió las cantidades solicitadas en devolución, sino que injustificadamente se toman en cuenta diversos factores: la extemporaneidad, si la devolución solicitada fue negada y posteriormente concedida

por una resolución en un recurso administrativo o de un órgano jurisdiccional, o bien cuando la obligación de devolución surge por así disponerlo una resolución que resuelve un recurso administrativo o bien una resolución emitida por órgano jurisdiccional.

- b. El pago de recargos a cargo del contribuyente, cualquiera que sea el supuesto que los genere, siempre se van a determinar atendiendo a la fecha en que se efectuó su devolución, es decir, atendiendo a la fecha en que tuvo en su poder las cantidades solicitadas.

Es indiscutible que el pago de intereses o recargos siempre debe atender a la fecha en que se vio afectado el patrimonio del contribuyente o bien el patrimonio de las arcas públicas, por tanto atendiendo a la naturaleza y finalidad de los intereses y recargos, las mismas siempre deberán calcularse atendiendo a partir de la fecha en que de acuerdo con lo dispuesto en la ley, hayan vencido los plazos para cumplir con la obligación de pago, ya sea del contribuyente o del Estado.

Esta diferencia para el cálculo de intereses a cargo del fisco no debe sustentarse en la posición del Estado frente al particular, ya que en la figura de la devolución fiscal, debe regir el principio de igualdad de las partes, por tanto las diferencias existentes deben ser suprimidas y determinadas analógicamente con las obligaciones que adquiere el contribuyente derivado de su proceder en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a favor del Estado.

En consecuencia para que se cumplan con los principios de igualdad y equidad que deben imperar en esta figura, es necesario que en la legislación se establezcan claramente los lineamientos a seguir para que se efectúen las devoluciones solicitadas con todos sus accesorios legales como si se tratara del cumplimiento de la obligación principal del contribuyente frente al Estado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto de la necesidad de que dentro de esta figura se fijen los mecanismos para su operatividad, reconociendo que por sus características especiales, deba imperar el principio de proporcionalidad y equidad tributaria, en la tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que sostiene:

P. XI/2001

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcusos que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

Amparo directo en revisión 614/96. ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán, Ponente; Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo en revisión 650/93. Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy tres de julio en curso, aprobó, con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a tres de julio de dos mil uno.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, Julio de 2001, p. 9

Igualmente la Segunda Sala se ha pronunciado en la tesis aislada, que a continuación se transcribe:

LXVII/2002

SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 278 DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE HASTA EL TREINTA DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, QUE AUTORIZA LA DEVOLUCIÓN AL CONTRIBUYENTE DEL PAGO DE LAS CUOTAS ENTERADAS SIN JUSTIFICACIÓN LEGAL AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, SIN CAUSACIÓN DE INTERESES, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la tesis P. XI/2001, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001, página 9, de rubro: "PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA."*, que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, a todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nacen como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resultando que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la

devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un pago indebido de sumas de dinero, por lo que los mencionados principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, en tanto que la equidad actúa no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente; esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas. En atención al criterio anterior, se concluye que el artículo 278 de la Ley del Seguro Social, vigente hasta el treinta de junio de mil novecientos noventa y siete, al autorizar la devolución de las cuotas enteradas sin justificación legal, sin causar intereses en ningún caso, transgrede el principio de equidad tributaria, ya que la relación jurídica que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución por parte del Seguro Social de las sumas de dinero entregadas en exceso, lo que se traduce en el derecho a la reintegración a su patrimonio del dinero que aquél no tiene facultad para conservar, por no corresponder a la justa medida del pago de cuotas destinadas a la seguridad social, no está dispuesta de manera equitativa en relación con la determinación de créditos fiscales, pues en este evento el Instituto Mexicano del Seguro Social se encuentra facultado para determinar no sólo el monto relativo a la omisión en el entero de las cuotas obrero-patronales sino también su actualización y los recargos correspondientes, por lo que, de conformidad con el principio general de derecho que reza "donde opera la misma razón, debe aplicarse la misma disposición", para determinar el monto que el instituto en cita debe reintegrar en favor del patrimonio del particular en relación con la cantidad pagada en exceso, y debido a que las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de fiscal, según lo dispuesto por el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, la correspondencia en dicha materia permite la aplicación de manera supletoria del artículo

17-A del citado código tributario para la actualización de la mencionada cantidad.

Amparo en revisión 1415/2002. C./R. Mexicana, S.A. de C.V. 3 de mayo de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Julio de 2002, Materia Constitucional, p. 461.

Por tanto, siguiendo con la perspectiva de que los principios de proporcionalidad y equidad deben imperar igualmente en la relación derivada de la devolución fiscal, es necesario que se implemente una disposición acorde con la naturaleza de las relaciones que se originan, y en el caso específico del pago de intereses por parte de la autoridad fiscal, estos deben imponerse atendiendo al incumplimiento tardío en sus obligaciones y no en criterios elaborados derivados de las causas que originan que la autoridad efectúe las devoluciones fiscales, mismos criterios que desvirtúan la naturaleza de las figuras jurídicas que intervienen.

Debo señalar que en el caso específico del pago de intereses de la autoridad demandada cuando la misma deriva del supuesto en que es negada y posteriormente concedida por resolución derivada de un recurso administrativo o de autoridad jurisdiccional, este supuesto nada tiene que ver con que la autoridad no haya efectuado la devolución dentro de los plazos establecidos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, por lo que no debe tomarse como punto de partida para considerar que el cómputo para el pago de intereses que deba efectuarse a partir de la imposición del primer medio de impugnación, ya que el incumplimiento no se generó hasta ese momento, sino hasta la fecha en que vencieron los plazos legales con que cuenta para otorgar la devolución.

V. PERSPECTIVAS DE LA IGUALDAD DE LAS PARTES EN NUESTRA LEGISLACIÓN

La devolución fiscal como relación jurídica accesoria debe regularse con estricto apego al principio de igualdad de las partes, entendiéndose éste en el sentido de que tanto el Estado como el contribuyente, deben igualmente someterse a la ley y a la jurisdicción, esto atendiendo a que el Estado no actúa con el carácter de creador de la obligación, ni con el carácter de acreedor o sujeto activo.

Por lo anterior resulta pertinente que en nuestra Constitución se establezca un principio de igualdad aplicado a las relaciones tributarias en las que el Estado actúa como deudor a favor del particular y no sólo identificado con la equidad a que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional, lo cual daría seguridad jurídica al contribuyente y la misma serviría de base para que al momento de realizar las propuestas de iniciativas o reformas a nuestra legislación, en materia de devoluciones, la misma quedara regulada sin quedar asentados privilegios del Estado frente al particular.

No pasa desapercibido el hecho de que en nuestra legislación existan privilegios por parte del Estado al regular esta relación accesoria, con la justificante de que existen contribuyentes que solicitan devoluciones improcedentes que al momento de efectuarse ocasionan un severo daño al erario público, pero debe tomarse en cuenta también que éstas constituyen violaciones aisladas que bien pueden ser detectadas por la autoridad fiscal al momento de verificar la documentación comprobatoria que dio origen al pago de lo indebido o al saldo a favor.

Por si fuera poco, la autoridad actuando fuera de toda esta relación accesoria, tiene facultades expresas en la legislación fiscal para sancionar a los contribuyentes que soliciten devoluciones improcedentes.

En efecto, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su inciso c) establece:

Artículo 108.- ...

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 100 de este Código serán calificados cuando se originen por:

...

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

Al efecto, es importante que se de debida aplicación al precepto aludido para lograr que quien viole la ley sufra las consecuencias de su actuar, ya que si son procesados y sancionados penalmente, dicha conducta irregular desaparecerá por las consecuencias legales que acarreará a quienes incurran en ella.

En tales circunstancias, no puede justificarse la existencia de privilegios dentro de esta relación accesoria de la devolución fiscal, atendiendo al perjuicio que pueda ocasionarse por algunos contribuyentes al erario público, ya que para evitar que las autoridades efectúen devoluciones improcedentes, tienen la facultad de revisar los documentos que arrojaron las cantidades a devolver y además tienen la acción penal para ejercitarla en su contra.

En la actualidad se ha analizado la posibilidad de hacer más equitativa la relación entre los contribuyentes y el Estado, lo cual queda de manifiesto en el Proyecto de la Nueva Hacienda Pública Distributiva para el ejercicio 2002, que analizamos a continuación.

a) La devolución en la Nueva Hacienda Pública Distributiva

En aras de un mejoramiento de las disposiciones tributarias, y pretendiendo alcanzar la equidad tributaria, en abril de 2001, el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la iniciativa del *Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales* para el ejercicio fiscal 2002, en la cual se incluían reformas al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que regula la devolución fiscal a cargo de las autoridades fiscales, mismas que no fueron incluidas en la reforma aprobada.

En dicha propuesta se sostenía en términos generales lo siguiente:

1. Que los términos con que cuentan las autoridades fiscales para efectuar las devoluciones de saldos a favor o de cantidades

pagadas indebidamente son muy reducidos en comparación con otros países del mundo, cuyas Administraciones cuentan con plazos de hasta un año para efectuarlas.

En este sentido, sostienen que de aprobarse las reformas propuestas en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, se observará una enorme disminución en el número de solicitudes de devolución, por lo que resultaría factible establecer la reducción del plazo a 40 días para todas las devoluciones, requiriéndose que las devoluciones se efectúen mediante abono en cuenta del contribuyente.

2. Se incluye la propuesta de que la devolución se efectúe mediante cheque nominativo, tratándose de las personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos por actividades empresariales inferiores a \$1,500,000.00 o \$300,000.00 tratándose de las demás personas físicas.
3. Respecto de la garantía que puede ser requerida por la autoridad fiscal a los contribuyentes que soliciten devoluciones, se propuso se derogara la facultad de la autoridad en ese sentido, tomando en cuenta de que a pesar de que su implementación cerró la puerta a quienes de manera reiterada solicitaban devoluciones improcedentes, también genera costos y cargas administrativas a los contribuyentes que obtenían saldos a favor con motivo de sus operaciones cotidianas.
4. Que toda vez que el mecanismo de resarcimiento del fisco federal cuando éste se retrasa en la devolución de los saldos a favor del contribuyente consistente en el pago de intereses, ha sido objeto de manipulaciones de algunos contribuyentes que buscan obtener un beneficio indebido por financiamiento, se propuso modificar la redacción del artículo 22 para que se únicamente se establecieran los procedimientos a seguir para la obtención de la devolución de saldos a favor, y conjuntamente se propuso el establecimiento del artículo 22-B en el que se establecieran con precisión la mecánica para el cálculo de los intereses que debe pagar el fisco federal.
5. Tratándose de los impuestos indirectos, se propone que cuando un impuesto hubiese sido trasladado indebidamente a un tercero, sea precisamente este tercero el que tenga derecho a obtener su devolución de las autoridades fiscales, esto

atendiendo a que algunos contribuyentes han pretendido obtener la devolución de cantidades que fueron trasladadas por un tercero, obteniendo un doble beneficio económico, lo cual genera un grave daño al erario público.

6. Se propone ampliar el beneficio existente en el Código Fiscal de la Federación para que las devoluciones puedan efectuarse mediante certificado expedido a favor de terceros, siempre que se trate de sociedades que consoliden su resultado fiscalmente, de personas morales transparentes, así como cuando se solicite que el certificado se expida a favor del propio Gobierno Federal, de los gobiernos estatales, del Distrito Federal o de los municipios.

En dicho Proyecto se puede apreciar la tendencia de que nuestra legislación tributaria en materia de devoluciones se efectúe dentro de un marco de igualdad y equidad que debe prevalecer en las relaciones del contribuyente y el Estado, asimismo encontramos una regulación más adecuada del procedimiento de devolución suprimiendo requisitos y cargas financieras a los contribuyentes, así como formas más sencillas de efectuarlas.

Para tener mayor claridad respecto de la propuesta aludida, consideramos pertinente hacer referencia a la forma que de concretizarse en proyectos futuros, quedaría regulada esta figura en nuestro Código Fiscal de la Federación.

i. Sujetos a quienes se efectuará la devolución fiscal.

Con este Proyecto, el párrafo primero del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establecerá lo siguiente:

Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes que se les hubiera retenido el impuesto. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó 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.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo nace cuando dicho acto se anule. 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.

Con la implementación de lo arriba transcrito, nuestra legislación sería más clara para determinar las personas a las que deberá efectuarse la devolución, incluyéndose de manera expresa a las personas a las que se les retenga el impuesto, así como a las personas que hubiesen sufragado el pago de los impuestos indirectos.

Igualmente para dejar en claro qué tipos de impuestos indirectos abarca esta disposición, el último párrafo del artículo 22 propuesto, establecería:

"...Para los efectos de este artículo, se consideran impuestos indirectos, el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto sobre automóviles nuevos."

Esto implica certidumbre en el sentido de que las devoluciones se efectuarán precisamente a las personas que hubiesen resentido la afectación en su patrimonio.

2. Plazo para efectuar la devolución

En el cuarto párrafo del artículo 22 constitucional, se establece un solo plazo para que las autoridades fiscales efectúen las devoluciones que le hayan sido solicitadas al señalar:

"Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta 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. 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 período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, se considerará negada por la parte que no sea devuelta. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad."

Para evitar desigualdades en la forma en que efectuarán las devoluciones a los contribuyentes, se establece como único plazo el de 40 días siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud, suprimiendo la diferenciación en los plazos dependiendo de la forma en que la misma haya de efectuarse.

3. Procedimiento a seguir para el pago de intereses

Con este Proyecto, se adicionaría un artículo 22-A que de manera clara establece el procedimiento a seguir para determinar el cálculo de los intereses a cargo del fisco federal.

Este artículo 22-A establecería lo siguiente:

Artículo 22-A. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo 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 contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada, y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo

o por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Cuando el pago de lo indebido fue determinado por el contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta días para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido fue determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

III. Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, en donde se haya controvertido una resolución que no determinó un crédito fiscal, a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo.

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. En el caso de que las autoridades fiscales no paguen los intereses a que se refiere este artículo, o los paguen en cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.

La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.

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

Con esta nueva disposición, queda en claro la diferenciación de la fecha en que empezarán a generarse los intereses, sin alejarse de la naturaleza de los mismos, ya que de acuerdo a lo que ha quedado manifestado a lo largo del presente trabajo, la generación de pago de intereses así como de los recargos es el hecho del cumplimiento tardío de las obligaciones, por lo que para determinar la fecha en la que deben empezar a computarse, se tiene que tomar como punto de partida, la fecha en que se venció el plazo para los mismos, como se hace referencia en el primer párrafo y la fracción I de la propuesta del artículo arriba transcrito.

Las siguientes fracciones, en este caso tienen razón de ser, debido a que el reconocimiento de las cantidades adeudadas no deriva de una determinación del contribuyente, sino que se determinan por



supuestos diversos como lo son las resoluciones dictadas dentro de un recurso administrativo o juicio, de ahí que la generación de los intereses deba efectuarse a partir de la fecha en que así lo haya determinado la resolución respectiva.

Es de hacerse notar la tendencia a eliminar el trato desigual entre los contribuyentes que tengan derecho a una devolución fiscal por parte de las autoridades fiscales, dejando en claro los motivos por los cuales el cómputo se aplica de manera distinta.

4. Formas en que se efectuará la devolución

Para agilizar y facilitar la devolución fiscal por parte de las autoridades, se establecen diversas formas de entrega, estableciéndose como regla general que la devolución se efectúe mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cheque nominativo en tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos no tan amplios, así como la posibilidad de expedir certificados a nombre de los contribuyentes o de terceros.

De acuerdo con esta propuesta, las formas quedarían reguladas en un nuevo precepto, tal y como se señala a continuación:

Artículo 22-B. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en la cuenta bancaria del contribuyente, para lo cual éstos deberán proporcionar el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales y en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,500,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, podrán optar por que la devolución se les realice mediante cheque nominativo. En este caso, se considerará que la devolución está a disposición del contribuyente cuando se le notifique la autorización de la devolución respectiva.

La devolución también podrá realizarse mediante certificados expedidos a nombre de los contribuyentes o a nombre de terceros, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

Se podrán expedir certificados a nombre de terceros en los siguientes supuestos:

I. Cuando quien solicita la devolución sea una persona moral que determine su resultado fiscal consolidado para los efectos del impuesto sobre la renta y el tercero a favor de quien se solicita se expida el certificado sea una persona moral del mismo grupo incorporada en el régimen de consolidación.

II. Cuando una persona moral transparente a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta solicite que el certificado sea expedido a nombre de alguno de sus integrantes.

III. Cuando los contribuyentes soliciten que el certificado sea expedido a nombre de la Administración Pública Federal centralizada o paraestatal. Igualmente podrán expedirse a favor del Distrito Federal, de los Estados o Municipios, así como de sus organismos descentralizados, siempre que en este caso se obtenga autorización previa de las autoridades fiscales.

5. Solicitud de garantía del monto de devolución solicitada

En este proyecto se suprime la facultad de la autoridad fiscal para requerir a determinados contribuyentes, el otorgamiento de una garantía, lo cual es muy acertado por los motivos que han venido señalándose, ya que a pesar de que la motivación que dio origen a esta supresión no guarda analogía con la clase de relación que deriva de la devolución fiscal, ni con la naturaleza misma que guarda la garantía en sí, consideramos que este proyecto es acertado en aras de establecer una regulación adecuada de la figura a análisis, olvidándose de la posición de superioridad que el Estado enfrenta con respecto al contribuyente aún en su carácter de sujeto pasivo o deudor.

En la perspectiva actual, encontramos tendencias para establecer una mejor regulación de las relaciones jurídicas tributarias como lo es el Proyecto a que nos referimos, de ahí que de acuerdo a las situaciones que se presenten en la práctica, así como derivado de los medios de defensa interpuestos de manera indiscutible repercutirá en la forma en que se dictarán las próximas reformas a nuestra legislación fiscal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

- La relación tributaria tiene su fundamento en la necesidad del Estado de exigir al gobernado cumpla con su obligación de contribuir al gasto público, con el objeto de satisfacer las necesidades colectivas.
- Existen dos teorías justificativas de la relación tributaria, la Teoría de la Relación de Sujeción y la Teoría del Beneficio Equivalente. La primera sostiene que la potestad del Estado para exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público, nace del sometimiento de los particulares al poder público. La segunda teoría, aplicable a nuestro sistema jurídico, sustenta que los tributos tienen la finalidad de costear los servicios públicos, mismos que deben representar un beneficio para el particular equivalente a las contribuciones que efectúa.
- En el Derecho Común, la relación jurídica se define como el vínculo de derecho que existe entre dos sujetos de los cuales uno de ellos (el acreedor) está facultado para exigir coactivamente del otro sujeto (el deudor) una determinada prestación, relación en la que encontramos dos limitaciones aplicables a las relaciones jurídicas, la ley y la voluntad de las partes.
- En el Derecho Fiscal el concepto de relación tributaria se confunde con el de obligación tributaria, pero debemos entenderla como "el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria". A diferencia de la relación jurídica de que trata el Derecho Común, aquí nunca interviene la voluntad de las partes, sino que tanto el Estado como los particulares deben sujetarse a lo señalado por la ley.
- La relación tributaria debe clasificarse en principal y accesoria, la primera siempre identificada con la percepción de ingresos por parte del Estado y la obligación de contribuir de los ciudadanos; y la segunda aplicada a otro tipo de relaciones derivadas de la

obligación de pago del contribuyente, mismas que tienen sus propios matices y cuyo tratamiento debe ser diverso.

- Dentro del bloque de las relaciones accesorias, ubicamos a los diferentes comportamientos activos o pasivos que se tienen frente a la obligación principal, como la mora en el pago de los impuestos que da lugar al pago de recargos, las garantías ofrecidas por los contribuyentes al fisco, y por supuesto la devolución fiscal.
- Las relaciones accesorias a su vez, deben distinguirse en dos tipos: aquellas que siguen siendo parte de la actividad financiera del Estado, en las que a pesar de no tratarse del cobro de los tributos como obligación principal, sigue actuando en su calidad de sujeto activo; y las relaciones accesorias que se desligan de la actividad financiera del Estado, y que constituyen el revés de la relación principal, en la que ubicamos a la devolución fiscal y a todas las demás obligaciones que derivan de ella, ya que quien ahora se constituye con el carácter de acreedor, es el particular y no el Estado y la posición de superioridad que ostenta el Estado se suprime.
- Todas las relaciones jurídicas tributarias, deben sujetarse a los principios establecidos en nuestra Constitución, que constituyen "normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial pueden infringirlos, so pena de invalidez de sus actos. De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal".
- Los principios que rigen las relaciones tributarias en términos generales son los siguientes: principio de generalidad, obligatoriedad; vinculación con el gasto público; proporcionalidad y equidad; legalidad y por supuesto, el principio de igualdad.
- El estudio que se ha dado al principio de igualdad en materia fiscal es muy reducido, sobre todo en el Derecho Mexicano, en el que principalmente el tema de la igualdad se encuentra identificado con el concepto de la capacidad contributiva en relación directa con el principio de proporcionalidad y equidad.
- El concepto de igualdad no debe constreñirse a la obligación de contribuir de los gobernados, ya que si respaldáramos esta postura nos estaríamos olvidando de la naturaleza de cada una de las relaciones que la misma origina.

- La aplicación del principio de proporcionalidad y equidad ha sido encaminado a las relaciones accesorias como la devolución fiscal, en las que el mismo opera en el sentido de prohibir a la autoridad recaudar cantidades mayores a las debidas generando la obligación de restituir tales cantidades, y por otra parte con el mismo se prevé reparar la desigualdad generada por el quebranto patrimonial que sufren los contribuyentes al haber erogado cantidades superiores a las que se encontraba obligado
- El principio de igualdad en las relaciones jurídicas debe ser analizado desde sus diversas concepciones de acuerdo con las clasificación elaborada por el autor argentino Valdéz Costa: igualdad en la ley, igualdad por la ley, igualdad ante la ley e igualdad de las partes.
- La igualdad en la ley, se refiere a que todos los ciudadanos son iguales, y por lo tanto la ley tributaria no puede hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos de individuos, premisa que debe ser extendida al ámbito de la devolución fiscal, toda vez que con el hecho de que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones en los términos y dentro de los plazos que la propia legislación fiscal establece, surgen otras obligaciones a cargo del contribuyente denominadas accesorios de las contribuciones como lo es la actualización de las cantidades debidas y la aplicación de tasas de recargos, mismas que se aplican de igual manera a los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones en los términos establecidos, efectos estos que resultan inoperantes una vez que el carácter de deudor lo acoge el Estado, esto en virtud de que el principio de igualdad en la ley no se aplica debidamente en la devolución.
- La modalidad del principio de igualdad por la ley se refiere a un hacer por parte del Estado, y constituye una facultad para determinar discrecionalmente qué situaciones constituyen desigualdades y por tanto deben suprimirse, y qué tipo de normas u ordenamientos debe crear para evitar esas desigualdades. En atención a esta modalidad, resulta necesario que los creadores de las normas jurídicas atendiendo a las circunstancias que rodean a la devolución fiscal como lo es el tipo de relación que se origina y en modo comparativo con las prestaciones erogadas por parte del contribuyente frente al Estado, determine cuáles son los efectos que la misma debe producir.

- La igualdad ante la ley se refiere a la aplicación de las normas jurídicas generales al caso en concreto, incluyendo su interpretación, en consecuencia el obligado es el órgano que ejecuta la ley mediante su reglamentación o su aplicación al caso concreto, y su violación da lugar a la acción o excepción de ilegalidad, en materia de devolución fiscal, para que este principio alcance verdadera aplicación es necesario que el órgano legislativo atendiendo a las peculiaridades de la figura establezca una regulación adecuada.
- El principio de igualdad de las partes debe ser fundamental para regular la figura de la devolución fiscal, ya que el mismo se enuncia diciendo que ambas partes de la relación jurídica están igualmente sometidas a la jurisdicción y a la ley, por tanto al concluir que en esta relación accesoria, el Estado deja de actuar con su rango de supremacía, este principio de igualdad de las partes resulta exactamente aplicable a la devolución fiscal, situación que no se ha visto reflejada en nuestra legislación fiscal, ya que de la misma se establecen privilegios a favor del Estado, que resultan fuera de las premisas y objetivos del principio de igualdad de las partes.
- En nuestra legislación fiscal, no encontramos una definición de lo que debemos entender por devolución, pero podemos señalar que la misma se identifica con el reembolso o reintegro de cantidades por parte de la autoridad hacendaria a los contribuyentes que tengan derecho a ella.
- La devolución fiscal procede cuando existan cantidades pagadas indebidamente o por las cantidades cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- El pago de lo indebido se refiere a las cantidades de dinero que fueron enteradas a la autoridad fiscal por el sujeto pasivo de la relación tributaria o por un tercero, sin haber estado obligado a ello, y el mismo se origina por un error aritmético en el que se haya pagado una cantidad mayor a la que realmente le correspondería pagar, o bien por la indebida interpretación y aplicación de la ley.
- El supuesto de procedencia de la devolución fiscal de las cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales, se refiere específicamente a los saldos a favor, mismos que pueden derivar de: pagos provisionales realizados en exceso o bien de acreditamientos mayores.

- Las opciones del contribuyente cuando tiene a su favor un crédito derivado de un pago de lo indebido o de un saldo a favor son: la compensación, el acreditamiento en el caso del Impuesto al Valor Agregado, y por supuesto la devolución fiscal.+
- Si el contribuyente opta por la devolución, debe solicitar la misma dentro de un plazo de cinco años contados a partir de que se efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor en las formas oficiales 13, 13-A o bien el formato 32, acompañando la información o documentación adicional que le sea requerida.
- Existen tres procedimientos para que proceda la devolución fiscal: de oficio, a petición del interesado, y un último procedimiento denominado devolución automática, misma que no tiene regulación expresa, por lo que no se considera propiamente una solicitud de devolución, sino un aviso de opción por parte del contribuyente.
- Una vez que ha sido solicitada la devolución fiscal, en términos generales la autoridad tiene un plazo de 40 o 50 días para efectuar la devolución, y en caso de que no se efectúe dentro de los plazos establecidos, tendrá la obligación de pagar intereses por el cumplimiento extemporáneo, estableciéndose diversos lineamientos para su cómputo.
- En consecuencia, al ser dos los supuestos que originan la procedencia de la devolución fiscal, y al estar regulada en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación la forma en que se calcularán los intereses a cargo del fisco respecto de cada uno de ellos, resultan inexplicables e incluso contradictorias al espíritu del legislador, los motivos por los cuales se efectúa una nueva diferenciación dependiendo de las circunstancias que se presenten dentro de la solicitud, situación que se aleja del objeto de la sanción consistente en el pago de los intereses, ya que siempre deben atender a la extemporaneidad en su pago lo que resulta violatorio de la garantía de igualdad consagrada en nuestra Constitución Política.
- Al encontrarse en un rango de igualdad en el sentido de que no existe superioridad en la devolución fiscal entre los sujetos que intervienen, el principio de igualdad debe ser estrictamente aplicado en las disposiciones que regulan esta figura, situación que no tiene aplicación en nuestra legislación.

- Al establecerse como facultad adicional de la autoridad fiscal el requerir a los contribuyentes que otorgue garantía por el monto de la devolución solicitada, se violenta el principio de igualdad de las partes ya que se establecen diferencias que la propia exposición de motivos no deja en claro, y que constituyen una sanción al contribuyente que no ha presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, y sin justa causa, ya que por la misma razón no han presentado solicitudes de devolución improcedentes.
- La existencia de privilegios de la autoridad fiscal frente al contribuyente queda de manifiesto con su facultad discrecional de solicitar el otorgamiento de garantía del monto de la devolución solicitada ya que resulta una traba para muchos contribuyentes que no tienen suficiente liquidez, y por tanto aquellos que no puedan cumplir con este requisito se les tendrá por desistidos de solicitud, lo cual igualmente atenta contra el principio de igualdad, toda vez que este derecho de exigir la devolución de cantidades enteradas de manera indebida al fisco se limita a aquellas grandes empresas que cuentan con recursos suficientes para ello, sin que el resto de los contribuyentes pueda acudir a otra forma de garantía de las que se establecen en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.
- Resulta necesario tener en cuenta la finalidad de dichos contratos de garantía, ya que su existencia atiende a una obligación de pago por parte de uno de los contratantes, y en el caso que nos ocupa en la presente investigación, como lo es la devolución fiscal, el papel que juega la garantía obtiene un matiz distinto del objeto primordial de la misma.
- La garantía solicitada en la devolución fiscal, resulta absolutamente contraria a los lineamientos que el Derecho Común establece para los contratos de garantía, ya que indiscutiblemente la garantía es otorgada a favor del deudor (hacienda pública) y corre a cargo del acreedor de la obligación principal, por lo cual el objetivo de la garantía no se cumple.
- Atendiendo al principio de legalidad que regula a todas las relaciones existentes entre los particulares con el Estado, y velando siempre por el interés público, no resultaría procedente que el Estado otorgara garantía a favor del acreedor en la devolución fiscal, sino

que más bien para no afectar los derechos de ambas partes lo que se considera procedente es la supresión de la misma.

- Siguiendo con la perspectiva de que los principios de proporcionalidad y equidad deben imperar igualmente en la relación derivada de la devolución fiscal, es necesario que se implemente una disposición acorde con la naturaleza de las relaciones que se originan, y en el caso específico del pago de intereses por parte de la autoridad fiscal, estos deben imponerse atendiendo al cumplimiento tardío en sus obligaciones y no en criterios elaborados derivados de las causas que originan que la autoridad efectúe las devoluciones fiscales, mismos criterios que desvirtúan la naturaleza de las figuras jurídicas que intervienen.
- La devolución fiscal como relación jurídica accesoria debe regularse con estricto apego al principio de igualdad de las partes, entendiéndose éste en el sentido de que tanto el Estado como el contribuyente, deben igualmente someterse a la ley y a la jurisdicción, esto atendiendo a que el Estado no actúa con el carácter de creador de la obligación, ni con el carácter de acreedor o sujeto activo.
- Resulta pertinente que en nuestra Constitución se establezca un principio de igualdad aplicado a las relaciones tributarias en las que el Estado actúa como deudor a favor del particular y no sólo identificado con la equidad a que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional, lo cual daría seguridad jurídica al contribuyente y la misma serviría de base para que al momento de realizar las propuestas de iniciativas o reformas a nuestra legislación, en materia de devoluciones, la misma quedara regulada sin quedar asentados privilegios del Estado frente al particular.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo, *Derecho Fiscal*, décima cuarta ed., Themis, México, 1999.
- CALVO ORTEGA**, Rafael, *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 1997.
- DE LA GARZA**, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décimo octava ed., Porrúa, México, 1999.
- ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA** (en cuatro volúmenes), V. II COR-IND, Civitas, España, 1995.
- FLORES ZAVALA**, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas*, Porrúa, México, 1972.
- GALINDO GARFIAS**, Ignacio, *Derecho Civil, Primer Curso, Parte General, Personas, Familia*, decimotercera ed., Porrúa, México, 1994.
- GARCIA LEPE**, Carlos, **HERNÁNDEZ SALCEDO**, Ricardo, *Acreditamiento, devolución y compensación en el IVA*, INDETEC, México 1994.
- GARCIA NOVOA**, Cesar, *La devolución de ingresos indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid 1993.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS**, NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, IIJ-Porrúa, México, 1998.
- JARACH**, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.
- JARACH**, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.
- JIMÉNEZ GONZALEZ**, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, quinta ed., ECAFSA, México, 1998.
- MARGAIN MANATOU**, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, novena edición, Porrúa, México, 1989.
- MARTINEZ ALFARO**, Joaquín, *Teoría de las obligaciones*, tercera edición, Porrúa, México, 1993.

- MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I.**, *Derecho Administrativo, Primer y Segundo Cursos*, tercera ed., Harla, México, 1996.
- PALACIOS LUNA, Manuel R.**, *El Derecho Económico en México*, sexta edición, Porrúa, México, 1996.
- PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Bernardo**, *Contratos Civiles*, cuarta edición, Porrúa, México, 1996.
- PONCE RIVERA, Alejandro**, *Aspectos prácticos sobre la garantía del interés fiscal en el caso de las Devoluciones Fiscales*, segunda ed., ISEF, México, 1999.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YÁNEZ, Jorge**, *Derecho Tributario Mexicano*, segunda ed., Trillas, México, 1984.
- VALDES COSTA, Ramón**, *Curso de Derecho Tributario*, segunda ed., Depalma-Themis-Marcial Pons, Santa Fe de Bogotá, 1996.
- VALDES COSTA, Ramón**, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992.

Legislación

Código Fiscal de la Federación
Código Civil para el Distrito Federal
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2003

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN